

ÍNDICE	Pág.
NACIONAL	
Resolución SD.G.T.L.I.-A.F.I.P. 2/15	2
Resolución SD.G.T.L.I.-A.F.I.P. 6/15	2
Resolución SD.G.T.L.I.-A.F.I.P. 12/15	3
Resolución SD.G.T.L.I.-A.F.I.P. 24/11	4
Dictamen D.A.T. 2/14	5
Dictamen D.A.T. 3/14	15
Dictamen D.A.T. 4/14	20
Resolución General A.F.I.P. 3.844/16	27
Resolución General A.F.I.P. 3.847/16	29
Resolución General A.F.I.P. 3.853/16	32
Resolución General A.F.I.P. 3.855/16	33
CIUDAD DE BUENOS AIRES	
Resolución D.G.R. 822/16	35
CHACO	
Ley 7.752	36
TIERRA DEL FUEGO	
Resolución A.R.E.F. 58/16	36
SANTA FE	
Resolución General A.P.I. 13/16	40
CHUBUT	
Resolución D.G.R. 232/16	40
SANTA CRUZ	
Disposición S.I.P. 124/16	41

NACIONAL

RESOLUCIÓN SD.G.T.LI.-A.F.I.P. 2/15 **Buenos Aires, 20 de febrero de 2015**

Impuesto a la ganancia mínima presunta. Fideicomiso público. Tipificación. Estado provincial. Tratamiento tributario.

Se consultó acerca del tratamiento tributario que corresponde acordarle al fideicomiso consultante en el impuesto a la ganancia mínima presunta, aclarando que el contrato respectivo fue suscripto el 3/5/12 entre “XX S.A.”, en carácter de fiduciario, y la provincia de ..., en carácter de fiduciante, beneficiario y fideicomisario, suscripción que fue aprobada por el Dto. 731/12, del Ministerio de Infraestructura y Energía de la provincia de ... y ratificada por la Ley 8.529 de la misma provincia.

En la medida que en el fideicomiso bajo análisis, constituido en el marco del Dto. 731/12 del Ministerio de Infraestructura y Energía de la provincia de ..., el cual fuera ratificado por la Ley 8.529 de la misma provincia, no intervengan sujetos que asuman la calidad de cofiduciantes o beneficiarios ajenos al Estado provincial y mientras el mismo no emita títulos valores que lo transformen en un fideicomiso financiero, cabría su tipificación como fideicomiso público y siempre que mantenga dicho carácter resultará excluido de la órbita del impuesto a la ganancia mínima presunta, por no resultar comprendido en el tipo legal descripto por el inc. f) del art. 2 de la ley respectiva, que sólo grava a los fideicomisos no financieros constituidos en el país conforme las disposiciones de la Ley 24.441.

RESOLUCIÓN SD.G.T.LI.-A.F.I.P. 6/15 **Buenos Aires, 7 de abril de 2015**

Impuestos a la ganancia mínima presunta y sobre los bienes personales. Responsable sustituto. Fideicomiso. Asociación civil sin fines de lucro exenta del impuesto a las ganancias.

Se consultó acerca del alcance en la aplicación de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y del Impuesto Sobre los Bienes Personales –responsable sustituto–, respecto a un fideicomiso en el que el fiduciante-beneficiario es una asociación civil sin fines de lucro exenta en el impuesto a las ganancias.

Se concluyó que sin perjuicio de la condición que pueda revestir el fiduciante-beneficiario frente al impuesto a las ganancias, los fideicomisos no financieros de la Ley 24.441 resultan alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta, correspondiendo al administrador de tales bienes –fiduciario– el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales fijadas por la respectiva normativa, en su carácter de responsable por deuda ajena. Ello así, por cuanto no resulta posible excluirlos del gravamen por vía interpretativa o reglamentaria puesto que no se puede alterar la relación jurídica tributaria respecto al sujeto pasivo, circunstancia que se encuentra expresamente vedada por diversas normas de nuestra Constitución Nacional.

Asimismo, el fideicomiso debe actuar como responsable sustituto de conformidad con lo dispuesto por el artículo incorporado a continuación del art. 25 de la Ley del Impuesto Sobre los Bienes Personales, atento a que la ley del gravamen no condicionó el ingreso del mismo, en el caso de los fideicomisos del tipo aquí tratado, al análisis de la personería que pudieran revestir los fiduciarios ni de las actividades que desarrollen, presumiendo sin admitir prueba en contrario que los bienes entregados al fideicomiso pertenecen de manera directa o indirecta a sujetos pasivos del gravamen.

RESOLUCIÓN SD.G.T.LI.-A.F.I.P. 12/15
Buenos Aires, 5 de mayo de 2015

Impuesto a las ganancias. Venta y reemplazo. Bienes muebles amortizables e inmuebles afectados como bienes de uso. Empresa constructora. Obras sobre inmueble propio. Tratamiento.

La firma consultante efectuó una presentación en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta respecto a la posibilidad de reinvertir bajo el régimen del art. 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), los fondos obtenidos por la venta del primer bloque construido –denominado “C”– en la construcción de los otros dos –“A” y “B”– que se están desarrollando dentro de un predio de propiedad de la empresa y afectado a su actividad principal –alquileres–.

Se concluyó que:

La construcción y venta del denominado bloque “C” resultaría indicativa de que la firma ejerció su actividad de empresa constructora, realizando obras sobre inmueble propio con destino a su enajenación y no a su afectación a la actividad de locación de inmuebles que venía desarrollando. En virtud de ello no resulta posible clasificar a las oficinas construidas y vendidas del citado bloque como bienes de uso de la empresa a los fines de la aplicación del régimen que nos ocupa, sino que corresponde conceptuarlas como bienes de cambio que resultan excluidos del mismo.

La exigencia vinculada al plazo de un año que, conforme al art. 96 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, debe mediar entre la fecha de inicio de la construcción de la propiedad que constituirá el bien de reemplazo y la venta del bien reemplazado, resulta incumplida atento a que puede afirmarse que el inicio de las obras de la totalidad de los bloques se produce con una antigüedad mayor a un año al momento de la venta del bien cuyo reemplazo se pretende.

No corresponde asimilar la solución del presente caso al Dict. N° ... (Di.A.Téc.), dado que en éste sólo se plasmó como conclusión general que cuando la locación fuera la actividad principal de un ente, el régimen de venta y reemplazo procedía respecto de venta de un

inmueble afectado a la misma y su reemplazo por la compra de otro para igual destino, sin expedirse sobre cuestiones puntuales como las planteadas en estas actuaciones.

RESOLUCIÓN SD.G.T.LI.-A.F.I.P. 24/11
Buenos Aires, 11 de mayo de 2011

Impuesto a la ganancia mínima presunta. Determinación y liquidación. Fideicomiso. Ejercicios irregulares.

Se consultó acerca del criterio a seguir para la determinación y liquidación del impuesto a la ganancia mínima presunta por parte del fideicomiso consultante, ello en virtud de lo previsto por el segundo y tercer párrafos del art. 1 de la ley del gravamen y el art. 2 del Dto. 1.533/98, reglamentario de la misma, y frente a la posibilidad de generación de ejercicios irregulares en oportunidad de operar la extinción del mismo y que su existencia finalizará con anterioridad al plazo de vigencia del impuesto.

Teniendo en cuenta la aplicación supletoria de las normas del impuesto a las ganancias para el impuesto a la ganancia mínima presunta, esta Asesoría entiende que durante el lapso de existencia del fideicomiso, que quedaría comprendido entre el 3/10/08 y presumiblemente una fecha anterior al 3/10/11, existe al menos un ejercicio irregular que va desde su fecha de constitución hasta el 31 de diciembre de 2008, por el cual corresponde el ingreso proporcional del tributo.

En cuanto a la liquidación complementaria a que se refiere el tercer párrafo del art. 1 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta a fin de completar el período de vigencia del tributo, consideramos que no resulta aplicable al presente caso ya que el sujeto que detenta los activos gravados no subsistirá hasta dicha fecha, debiendo tal como lo dispone el art. 5 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias cerrar su último ejercicio fiscal a la fecha de cese de sus actividades, lo cual de no acaecer en el mes de diciembre le generará un nuevo ejercicio irregular.

Respecto a ello, se aclara que un nuevo ejercicio irregular en el caso que la extinción del fideicomiso se produzca con anterioridad al 31 de diciembre del respectivo período fiscal, configurará la obligación de ingresar el gravamen proporcional –correspondiente al citado período fiscal no anual– conforme las previsiones contempladas en el segundo párrafo del art. 1 de la ley del gravamen.

Respecto a los montos de impuesto a la ganancia mínima presunta que a la luz de lo interpretado precedentemente, pudiera considerarse ingresados en exceso como consecuencia de la liquidación del primer ejercicio fiscal sobre el activo gravado por el ciento por ciento (100%) de la tasa, cabría a la responsable encausar su reclamo por los medios previstos por la normativa procedimental vigente.

Nota: cabe aclarar que la respuesta había sido apelada por la responsable ante el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que se expidió confirmando el criterio de este organismo.

DICTAMEN D.A.T. 2/14
Buenos Aires, 8 de enero de 2014

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Reorganización de empresas. Escisión. Empresas continuadoras. Mantenimiento de actividad y del importe de la participación.

Sumario:

I. El marco reglamentario contempla como uno de los supuestos de reorganización el destino de una parte del patrimonio de una sociedad para crear una nueva firma que se corresponde con una escisión-constitución que encuadra en el inc. b) del sexto párrafo del art. 77 de la ley del tributo y, por ende, se encuentra sujeta al cumplimiento de la totalidad de los requisitos exigidos por el segundo párrafo del art. 105 de la reglamentación.

II. En el caso planteado de proseguirse en la nueva sociedad constituida –escisionaria–, durante los dos años posteriores a la fecha de la reorganización, con alguna de las actividades desarrolladas por XX S.A. con anterioridad a la reestructuración, el requisito de mantenimiento de la actividad dispuesto en el primer párrafo del art. 77 de la ley del gravamen y por el pto. II del segundo párrafo del art. 105 de su decreto reglamentario, se encontrará cumplido. Ello sin perjuicio de que dicha actividad se ejerza en forma directa y/o mediante contratos de capitalización de hacienda, de aparcería u otros en los que se verifique la asunción de los riesgos inherentes a la actividad agropecuaria. Además si bien no existe por parte de la firma escidente la obligación de mantener paralelamente las actividades escindidas, si debe continuar desarrollando las que no fueron separadas puesto que de producirse el cambio o abandono de alguna de ellas dentro de los dos años de la fecha de la reorganización se estaría incurriendo en el incumplimiento del requisito en cuestión.

III. A efectos de evitar que los contribuyentes vulneren la finalidad perseguida por el legislador con la introducción de las exigencias normativas relacionadas con el mantenimiento del porcentaje de participación, y no dejar al arbitrio de los titulares de la sociedad que se escinde la decisión sobre que parte del patrimonio seguirá en la firma existente y cual conformaría la empresa nueva para de esta forma conseguir, por ejemplo el traslado de atributos impositivos a terceros, ambas sociedades partícipes en el proceso escisorio, escidente y escisionaria, revisten el carácter de entidades continuadoras. Ratificándose de esta manera el temperamento vertido en el Dict. D.A.T. 39/02.

IV. El patrimonio que se escinde de XX S.A., equivalente al cincuenta y dos con treinta y cuatro por ciento (52,34%), que pertenece a accionista N° 1 y a accionista N° 2 pasará a formar el patrimonio de la nueva sociedad “YY”, y quedará en manos de las mismas, que detentarán en ésta última la totalidad del importe de participación que poseían en “XX S.A.”, el cual deberá ser mantenido por lo menos en un ochenta por ciento (80%) por el plazo de dos años a partir de la fecha de la reorganización de acuerdo a las previsiones contenidas en el octavo párrafo del art. 77 y del inc. b) del art. 105 del decreto reglamentario. Exigencia que deberán observar también los socios que permanezcan en “XX S.A.” respecto de ésta, atento su doble carácter de antecesora y continuadora por el patrimonio no escindido.

V. Con respecto al fallo de nuestro Máximo Tribunal recaído en la causa “Galeno Argentina S.A. c/EN –A.F.I.P.-D.G.I.– R. 21/07 s/D.G.I.” del 28/8/12, traído a colación por la consultante en sustento de su tesis, allí no se establece una diferencia entre empresa antecesora y continuadora para el caso de escisión, lo que hace la Corte es confirmar que, a los efectos de evaluar el cumplimiento del requisito de la antigüedad en el mantenimiento de la participación, tanto las empresas absorbentes como las absorbidas resultan –antecesoras–, ratificando de este manera el temperamento plasmado en el Dict. D.A.T. 14/01 por este organismo. Y en lo que al caso importa, el Tribunal opinó que sólo la firma escindida reviste el carácter de empresa antecesora, sin entrar a definir el alcance que tiene el concepto de empresa continuadora en los supuestos de escisión.

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma del epígrafe en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta sobre la procedencia de encuadrar como escisión libre de impuestos, en los términos del inc. b) del sexto párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), a la reestructuración societaria mediante la cual escindiría parte de su patrimonio para destinarlo a la creación de una nueva sociedad anónima –en adelante “YY”–.

Particularmente, plantea la duda en cuanto al cumplimiento del requisito de mantenimiento de la actividad agropecuaria que viene desarrollando la consultante –en adelante “XX”– por parte de la nueva firma “YY”, esto es, si debería ... mantener idéntica actividad (es decir, explotación directa e indirecta del inmueble rural) o si podría mantener similar actividad –es decir, en forma parcial– –sólo explotación directa del inmueble rural y/o eventualmente, sólo explotación indirecta del inmueble rural (mediante explotación conjunta, por arrendamientos, contratos de aparcería, capitalización de hacienda, entre otros)–.

El mismo planteo se realiza respecto de la firma consultante –XX– agregando sí, en su carácter de antecesora, puede incluso cambiar de actividad.

Concomitantemente solicita se le confirme si ambas sociedades, tanto la empresa escidente –“XX”– que continuará con la antigua denominación, como la firma escisionaria “YY” que se crea a partir de la escisión, deben ser consideradas empresas continuadoras, y por lo tanto cumplir las dos el requisito de mantenimiento de la participación en el capital de la o las continuadoras por un lapso no inferior a los dos años.

Planteados los aspectos puntuales de la consulta, informa que la sociedad escidente es una empresa familiar que se constituyó en el año 2009 a los efectos de mantener en su patrimonio un inmueble rural, que explota directa e indirectamente mediante la cría de ganado, cultivos agrícolas, explotación conjunta y arrendamientos parciales, aclarando que se encuentra en marcha y que no posee quebrantos impositivos acumulados ni franquicias pendientes de utilización.

Señala que, en virtud de un acuerdo privado se asignaría el cincuenta y dos con treinta y cuatro por ciento (52,34%) del patrimonio de “XX S.A.” a la creación de “YY”, detallando que la composición accionaria de la escidente es la siguiente: accionista N° 1 posee el cuarenta y tres con treinta y dos por ciento (43,32%), accionista N° 2 el nueve con cero dos por ciento (9,02%), accionista N° 3 el quince con cero seis por ciento (15,06%), accionista N° 4 el cinco con cuarenta y dos por ciento (5,42%), accionista N° 5 el cinco con cuarenta y dos por ciento

(5,42%), accionista N° 6 el dieciséis con dieciséis por ciento (16,16%) y accionista N° 7 el cinco con sesenta y dos por ciento (5,62%) restante.

Concretamente expresa que los accionistas 1 y 2, que cuentan con el cincuenta y dos con treinta y cuatro por ciento (52,34%) del capital social de “XX S.A.”, serán los únicos accionistas de la empresa a crearse “YY”, quedando en manos de los restantes socios –N° 3 a 7– el cuarenta y siete con sesenta y seis por ciento (47,66%) del capital social de la empresa escidente, por tal motivo los accionistas 1 y 2 poseerán en la sociedad escisionaria –“YY”– una participación igual a la que detentan actualmente en “XX S.A.”.

En razón de lo expuesto considera que la reorganización proyectada reunirá los requisitos exigidos por el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y su reglamentación, entre ellos, el de empresa en marcha, permanencia de la explotación –actividad– y mantenimiento de la participación del capital.

Asimismo, informa que la actividad de la empresa antecesora cuyos activos se escinden parcialmente ha sido ejercida durante más de doce meses con anterioridad a la reorganización, concretamente desde el 1/12/09, manifestando que existe jurisprudencia que no es coincidente en cuanto a lo que se entiende por mantenimiento de actividad y actividades iguales o vinculadas, refiriendo en tal sentido la posición del organismo plasmada en los Dict. Di.A.Téc. 35/09 y 82/11.

Ante las similitudes que encuentra con los hechos involucrados en el segundo de los pronunciamientos aludidos, opina que en el presente caso la sociedad que se crea con motivo de la escisión mantendrá las actividades de su antecesora, ya sea en forma parcial o total, las que generarán tanto ingresos, como costos y gastos originados en operaciones análogas o equivalentes a las que se venían efectuando, situación que a su juicio, no desvirtúa el cumplimiento de tal requisito contemplado en el art. 77 de la ley del gravamen y en el apart. II del art. 105 de la reglamentación.

Con referencia al requisito de mantenimiento de la participación en el capital de la o las empresas continuadoras por un lapso no inferior a dos años, previsto en el octavo párrafo del mencionado art. 77, y luego de reseñar el criterio del organismo vertido en los Dicts. D.A.T. 39/02 y 54/05; y Di.A.Téc. 30/09, entiende que si bien los hechos involucrados en los mismos son similares, no son análogos al consultado, atento a que en éste no existe la posibilidad del traslado de atributos impositivos a terceros, ello al considerar cumplido el requisito de que por lo menos el ochenta por ciento (80%) del capital de la nueva entidad pertenezca a los titulares de la entidad predecesora, es decir en este caso el ciento por ciento (100%) del patrimonio destinado a la creación de la nueva sociedad –cincuenta y dos coma treinta y cuatro por ciento (52,34%) del patrimonio que poseen los socios 1 y 2 en la firma “XX S.A.”–, pertenecerá a los titulares de la entidad antecesora.

En el entendimiento de que sólo la firma escisionaria que surge del proceso descripto reviste el carácter de empresa continuadora, interpreta que ésta es la única obligada a cumplir los requisitos de mantenimiento de la actividad y de participación, considerando que resulta indistinto que XX S.A. –escidente– mantenga una actividad idéntica, similar, o incluso que la cambie; o que luego de la reestructuración la firma antecesora pueda ser adquirida por

terceros antes del plazo de dos años, sin que esto implique que la reorganización deje de tener los efectos impositivos previstos por la ley del gravamen.

En apoyo de su postura trae a colación los argumentos emanados del fallo del Máximo Tribunal en la causa “Galeno Argentina S.A. c/Estado nacional –A.F.I.P.-D.G.I.– R. 21/07 s/D.G.I.” del 28/8/12, referida a una fusión con traslado de quebrantos impositivos acumulados no prescriptos y de franquicias impositivas pendientes de utilización dispuesto en el décimo párrafo del art. 77 en trato –el cual tiene en cuenta hechos pasados–, interpretando que en el mismo, para el supuesto de escisión, se establece una diferencia entre empresa antecesora y continuadora, es decir las considera distintas y por lo tanto, a la primera se le exige el cumplimiento del requisito de mantenimiento de la participación previa y a la segunda el cumplimiento de tal requisito en forma posterior conforme lo establecido por el octavo párrafo del art. 77 –el cual tiene en cuenta los hechos futuros– para que la reorganización tenga los efectos impositivos previstos.

A partir de la diferenciación que la presentante entiende efectúa la Corte para los casos de escisión, interpreta que el requisito previsto en el octavo párrafo del art. 77 citado sólo debe cumplirlo la firma continuadora y no la antecesora.

II. Expuesta la temática sometida a consideración, corresponde aclarar en primer término que la Subdirección General de ... mediante la Nota N° .../13 (SDG ...) del .../13, le comunicó a la rubrada la admisión formal de su presentación como consulta vinculante.

Asimismo, cabe advertir que este servicio asesor abordará el tema desde un punto de vista teórico y sobre la base de la información brindada por la presentante, sin pormenorizar aspectos específicos para los cuales no cuenta con los datos necesarios, más aun teniendo en cuenta que la situación planteada es de ocurrencia potencial, analizándose los aspectos particularmente consultados de la reorganización -mantenimiento de la actividad, empresas continuadoras y mantenimiento de la participación-, sin llevar a cabo verificación alguna, la que eventualmente estará a cargo del área operativa pertinente.

Aclarado ello, comenzando con el análisis del encuadre legal de la operatoria en cuestión, cabe recordar que el art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) exime del gravamen a los resultados que pudieran surgir de los procesos de reorganización de sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza, permitiendo asimismo el traslado de ciertos atributos impositivos de las empresas antecesoras a las continuadoras, en tanto se cumplan determinados requisitos.

El mismo dispositivo legal, en su sexto párrafo, establece que “Se entiende por reorganización:

- a) La fusión de empresas preexistentes a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas;
- b) la escisión o división de una empresa en otra u otras que continúen en conjunto las operaciones de la primera;

c) ...”.

Por su parte, el inc. b) del primer párrafo del art. 105 del decreto reglamentario de la ley del tributo establece que existirá escisión o división de empresas “... cuando una sociedad destina parte de su patrimonio a una sociedad existente o participa con ella en la creación de una nueva sociedad o cuando destina parte de su patrimonio para crear una nueva sociedad o cuando se fracciona en nuevas empresas jurídica y económicamente independientes ...”.

De la normativa transcripta se puede advertir que el marco reglamentario contempla como uno de los supuestos de reorganización el destino de una parte del patrimonio de una sociedad para crear una nueva firma que se corresponde con una escisión-constitución que encuadra en el inc. b) del sexto párrafo del art. 77 de la ley del tributo y, por ende, se encuentra sujeta al cumplimiento de la totalidad de los requisitos exigidos por el segundo párrafo del art. 105 de la reglamentación, a cuyo análisis corresponde abocarse.

Particularmente en lo que concierne al cumplimiento en el caso del requisito de mantenimiento de la actividad con posterioridad a la fecha de la reorganización, cabe reseñar el primer párrafo del art. 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), que dispone que “Cuando se reorganicen sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza en los términos de este artículo, los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no estarán alcanzados por el impuesto de esta ley, siempre que la o las entidades continuadoras prosigan, durante un lapso no inferior a dos años desde la fecha de la reorganización, la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas”.

Por su parte, el segundo párrafo del art. 105 del decreto reglamentario de la ley del gravamen dispone que para los casos de fusión y escisión de empresas deberá cumplirse, entre otros, el siguiente requisito: “II. que continúen desarrollando por un período no inferior a dos años, contados a partir de la fecha de la reorganización, alguna de las actividades de la o las empresas reestructuradas u otras vinculadas con aquéllas –permanencia de la explotación dentro del mismo ramo–, de forma tal que los bienes y/o servicios que produzcan y/o comercialicen la o las empresas continuadoras posean características esencialmente similares a los que producían y/o comercializaban la o las empresas antecesoras”.

Con relación a ello, en opinión del Dr. Rubén O. Asorey la exigencia de mantenimiento de la actividad de las antecesoras “... denota una adherencia al criterio denominado de identidad del objeto, exigiendo similitud en las actividades de las empresas antecesoras y las sucesoras, posiblemente con la finalidad de evitar procesos de reorganización que sólo tengan por finalidad beneficios fiscales” (Reorganizaciones Empresariales, Ed. La Ley, Buenos Aires, Mayo de 1996, pág. 49).

Así, respecto del requisito de permanencia de actividades iguales o vinculadas en la firmas antecesoras, en el Dict. Di.A.Téc. 75/08, en un caso de fusión por absorción se señaló que “... el tratamiento fiscal dispensado a la operatoria persigue proteger las reorganizaciones destinadas a la obtención de mejores condiciones de producción y eficiencia.

De esa manera, requiere el cumplimiento, como condición resolutoria, de la continuación de la actividad que se venía desarrollando ...”.

En ese sentido se entendió que “... la consigna de este requisito –identidad de objeto– amerita que la o las empresas continuadoras deban seguir manteniendo actividades que generen tanto ingresos como costos y gastos cuyo origen esté dado por operaciones análogas o equivalentes a las que venían efectuando la o las empresas antecesoras, es decir que no exista la intención de realizar un cambio estructural que resienta esencialmente dicha identidad”. Del mismo modo en el Dict. Di.A.Téc. 46/07 se destacó que “... resultará suficiente para el cumplimiento de la condición precitada que cada una de las entidades escisionarias continúen desarrollando alguna de las actividades de la o las empresas reestructuradas y no su globalidad”.

Este último acto de asesoramiento hizo mención a su par Dict. D.A.T. 54/05 relativo a un caso donde se escindía de una sociedad, con actividad operativa y actividad inversora, la mayor parte del patrimonio relacionado con esta última actividad para integrarlo a las inversiones de su controlante, la cual sólo desarrollaba este tipo de operaciones (inversiones), concluyéndose que “... al proseguirse en cada patrimonio escindido respectivamente la actividad que se realizaba con anterioridad a la reestructuración, ..., el requisito aludido en apart. II del segundo párrafo del art. 105 del reglamento de la Ley de Impuesto a las Ganancias, se encontraría cumplido en cuanto a la continuación de alguna de las actividades de la firma antecesora en la continuadora.

Ello, por supuesto, cuando dicha actividad se mantenga durante el lapso dispuesto por las normas (dos años desde la fecha de reorganización)”.

A partir de ello, cabe ahora dilucidar si las actividades similares aludidas por la presentante y a las que se dedicará la firma escisionaria “YY”, que incluirían la utilización de contratos atípicos de explotación conjunta, arrendamientos, contratos de aparcería, capitalización de hacienda u otros, desvirtúa el cumplimiento del requisito que se analiza.

A tales fines, corresponde traer a colación el Dict. Di.A.Téc. 82/11 –citado por la consultante– que al abordar esta temática y luego de reseñar la normativa específica agropecuaria interpretó que en ese caso “... las sociedades escisionarias mantendrán actividades que generarán tanto ingresos como costos y gastos originados en operaciones análogas o equivalentes a las que venían efectuando directamente por las empresas antecesoras, es decir que la utilización de contratos de aparcería y de capitalización de hacienda, así como aquellos donde se verifique la asunción de los riesgos inherentes de la actividad agropecuaria, no desvirtúa el cumplimiento del requisito de mantenimiento de la actividad de las antecesoras previsto en el art. 77 de la ley del gravamen y art. 105, apart. II de su reglamentación, cuando tales firmas predecesoras hayan desarrollado la actividad agropecuaria en forma directa”.

Sobre este punto cabe aclarar que a esta conclusión se arriba a partir de considerar que en las aparcerías rurales y en los contratos de capitalización de hacienda se verifica la asociación de dos partes consideradas co-productores “... las cuales colaboran para llevar adelante la explotación, asumiendo proporcionalmente los riesgos inherentes a dicha actividad agropecuaria”.

De conformidad con los fundamentos expuestos, en el caso planteado se interpreta que de proseguirse en la nueva sociedad constituida –escisionaria–, durante los dos años posteriores

a la fecha de la reorganización, con alguna de las actividades desarrolladas por “XX S.A.” con anterioridad a la reestructuración, el requisito de mantenimiento de la actividad previsto en el primer párrafo del art. 77 de la ley del gravamen y en el pto. II del segundo párrafo del art. 105 de su decreto reglamentario, se encontrará cumplido, ello sin perjuicio de que dicha actividad se ejerza en forma directa y/o mediante contratos de capitalización de hacienda, de aparcería u otros en los que se verifique la asunción de los riesgos inherentes a la actividad agropecuaria.

Sentado ello cabe aclarar, en lo concerniente a la opinión de la presentante relativa a considerar la no exigibilidad del mentado requisito a la empresa escidente, planteando incluso la posibilidad de que ésta pudiera cambiar su actividad con posterioridad a la reestructura, que si bien no existe por parte de la misma la obligación de mantener paralelamente las actividades escindidas, si debe continuar desarrollando las que no fueron separadas puesto que de producirse el cambio o abandono de alguna de ellas dentro de los dos años posteriores a la fecha de la reorganización se estaría incurriendo en el incumplimiento del requisito analizado, condición que se desprende de la propia definición legal de escisión, la cual refiere que dicho proceso implica “... la división de una empresa en otra u otras que continúen en conjunto las operaciones de la primera” (el subrayado es nuestro).

Por último y en lo que atañe al otro aspecto consultado, referido al mantenimiento del importe de la participación de el o los titulares de la empresa antecesora en el capital de las continuadoras debe señalarse que su análisis exige en primera instancia definir el alcance que tiene el concepto de empresa continuadora, cuestión sobre la que también inquiera la rubrada.

En tal sentido resulta esclarecedor el Dict. D.A.T. 39/02, en el cual, en el marco de un proceso de escisión y con respecto a este requisito, se concluyó que “... a los efectos de evitar que los contribuyentes obtengan beneficios tributarios en razón de la forma de reorganización que elijan tanto la firma que se crea a partir de la escisión como la que sigue con la antigua denominación social, revisten la calidad de empresas continuadoras, debiendo cumplimentar cada una de ellas el requisito de mantenimiento de la participación en el capital por un lapso no inferior a dos años”.

Para así concluirse y partiendo de la definición del término “continuar” contenido en el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, se entendió que tal concepto implicaba que la entidad continuadora es “... aquélla que prosigue con lo comenzado –esto es, con la actividad desarrollada– por la entidad antecesora, en este caso, después del evento reorganizativo”, coligiéndose que “... el proceso escisorio es llevado a cabo tanto por la sociedad escindida como por la escidente, y que en dicho proceso se encuentran involucrados todos los socios de la antecesora”.

Tal criterio se fundamentó en la finalidad perseguida por el legislador al incorporar esas exigencias normativas, opinándose que la misma “... ha sido la de evitar la utilización abusiva de la figura de reorganización societaria con el único fin de usufructuar los efectos previstos por la norma”, agregándose que “El objetivo perseguido por este requisito normativo es que los beneficios tributarios que se conceden en la reorganización de sociedades ‘no puedan usufructuarse si existe una venta dentro del término de dos años, con el fin de que esos privilegios no se trasladen a terceros ...”.

A igual temperamento arribó este organismo en el Dict. D.A.T. 14/01 al ocuparse del alcance e interpretación a acordar al requisito de mantenimiento –por el período de dos años anteriores a la fecha de la reorganización– de la participación de los titulares de las empresas antecesoras en el capital de éstas, en una fusión por absorción, basando su tesis también en la intención y finalidad perseguida por el legislador en oportunidad de prever la incorporación del citado requisito.

En esa ocasión se recordó que la restricción establecida en el último párrafo del art. 77 de la ley del gravamen –mantenimiento de la participación previa– fue incorporada al plexo normativo a través de la modificación introducida por el inc. r) del art. 4 de la Ley 25.063, citándose las expresiones del senador Verna, en su carácter de miembro informante, cuando se trató el respectivo proyecto de ley en la Cámara de Senadores, el cual expresó “... El objetivo de estos agregados es impedir las operaciones de compra de empresas, con el propósito de reorganizarlas y aprovechar los quebrantos acumulados o los beneficios de regímenes de promoción que tuvieran otorgados”.

Considerándose a partir de ello que, a fin de evitar abusos de la figura de la reorganización, el legislador “... ha procedido a erigir una restricción legal que imposibilite la consecución de tal maniobra, exigiéndose su cumplimiento –en el caso de una fusión por absorción– tanto a los titulares de la empresa absorbida como a los de la absorbente”, entendiéndose en consecuencia que “... el término antecesoras debe ser aplicado a ambas empresas partícipes en el proceso reorganizativo”.

En la misma línea, en el Dict. Di.A.Téc. 11/09, para un caso de fusión por absorción y respecto del requisito establecido en el último párrafo del art. 77 se sostuvo que “... una interpretación que propiciara la flexibilidad del requisito en cuestión iría en contra de lo pretendido por el legislador, dejando librada dicha pauta a una determinación arbitraria que consideramos impropia al existir una disposición legal al respecto”, ello ya que se entendió que de no ser de esta forma, los contribuyentes podrían optar de acuerdo con sus conveniencias tributarias sobre cuál de las empresas fusionadas tendrá el carácter de absorbente o absorbida.

De conformidad con los antecedentes expuestos se considera que a efectos de evitar que los contribuyentes vulneren la finalidad perseguida por el legislador con la introducción de estas exigencias normativas, y no dejar al arbitrio de los titulares de la sociedad que se escinde la decisión sobre que parte del patrimonio seguirá en la firma existente y cual conformaría la empresa nueva para de esta forma conseguir, por ejemplo, el traslado de atributos impositivos a terceros, ambas sociedades partícipes en el proceso escisorio, escidente y escisionaria, revisten el carácter de entidades continuadoras.

Ratificándose de esta manera el temperamento vertido en el Dict. D.A.T. 39/02.

Precisado ello, cabe ahora abocarnos al análisis del cumplimiento del requisito de mantenimiento de la participación en el capital de las continuadoras en la figura de escisión, siendo dable recordar a tales fines que el octavo párrafo del art. 77 de la ley del tributo prevé que “Para que la reorganización tenga los efectos impositivos previstos en este artículo, el o los titulares de la o las empresas antecesoras deberán mantener durante un lapso no inferior a dos años contados desde la fecha de la reorganización un importe de participación no menor

al que debían poseer a esa fecha en el capital de la o las empresas continuadoras, de acuerdo a lo que, para cada caso, establezca la reglamentación”.

Agregando el párrafo siguiente que “El requisito previsto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la o las empresas continuadoras coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles, debiendo mantener esa cotización por un lapso no inferior a dos años contados desde la fecha de la reorganización”.

Por su parte, el inc. b) del primer párrafo del art. 105 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que habrá escisión o división de empresas “... cuando una sociedad destina parte de su patrimonio a una sociedad existente o participa con ella en la creación de una nueva sociedad o cuando destina parte de su patrimonio para crear una nueva sociedad o cuando se fracciona en nuevas empresas jurídica y económicamente independientes, siempre que, al momento de la escisión o división, el valor de la participación correspondiente a los titulares de la sociedad escindida o dividida en el capital de la sociedad existente o en el del que se forme al integrar con ella una nueva sociedad, no sea inferior a aquel que represente por lo menos el ochenta por ciento (80%) del patrimonio destinado a tal fin o, en el caso de la creación de una nueva sociedad o del fraccionamiento en nuevas empresas, siempre que por lo menos el ochenta por ciento (80%) del capital de la o las nuevas entidades, considerados en conjunto, pertenezcan a los titulares de la entidad predecesora. La escisión o división importa en todos los supuestos la reducción proporcional del capital” (el subrayado nos pertenece).

Es decir que la viabilidad de los beneficios tributarios en una reorganización por fusión o por escisión exige que el ochenta por ciento (80%) del capital de las empresas continuadoras pertenezca a los titulares de la empresa que se reorganiza (antecesora).

Con relación a las escisiones donde se destina parte del patrimonio de una sociedad para destinarlo a la creación de una nueva empresa, Rubén O. Asorey entiende que “... se dispone que el ochenta por ciento (80%) del capital de las nuevas entidades consideradas en conjunto deben pertenecer a los titulares de la entidad predecesora” (Rubén O. Asorey, “Reorganizaciones Empresariales”, Ed. La Ley, Buenos Aires, mayo de 1996, pág. 83).

En línea con ello y con respecto a los condicionamientos impuestos sobre la participación en el capital para las reorganizaciones por el derogado art. 112 del Dto. 2.353/86, reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias el mismo autor expresa que tienen “... su razón de ser en que los titulares de los capitales bajo distinta estructura jurídica no efectúen operaciones con terceros, que originen la realización de un beneficio de los bienes que disponían antes de la reorganización”, entendiéndolo que “Al mantener el monto del capital no se configura tal realización y las nuevas inversiones que se pueden producir a través del aumento del capital tampoco originan tal fenómeno” (op. cit., págs. 54 y 55). A su vez resulta adecuado remitirnos a lo expresado, entre otros pronunciamientos, en el Dict. Di.A.Téc. 50/09, el cual al tratar el requisito de mantenimiento de la participación en el capital de las continuadoras recomienda no perder de vista que las normas atinentes están orientadas “... incuestionablemente a marginar de la tributación las operaciones y los resultados de las mismas, cuando fueran la consecuencia de decisiones empresariales conducentes a una nueva adecuación de sus estructuras siempre que no impliquen en su esencia la transferencia de bienes a terceros que,

con tal motivo, provoquen desequilibrios en la real titularidad patrimonial de las partes involucradas”.

En igual orden de ideas en el Dict. Di.A.Téc. 34/09 se concluyó que “... una reorganización resultará viable, en los términos de la ley tributaria, mientras el cambio de participación en el capital total de la entidad continuadora no implique una reducción superior al veinte por ciento (20%) sobre el importe que tenían los titulares de las antecesoras en las mismas, suponiendo esto último que no se produzca una transferencia a terceros superior a dicho monto”.

En virtud de las consideraciones expuestas y con el alcance dado por el Dict. D.A.T. 39/02 al concepto de empresa continuadora este Departamento entiende que para considerar cumplido el requisito en cuestión, del importe escindido del capital destinado a cada una de las dos continuadoras, deberá conservarse al menos el ochenta por ciento (80%) en poder de los titulares que lo detentaron en la antecesora, ello sin perjuicio de que los mismos integren juntos o separados cada nueva entidad –cfr. Dict. Di.A.Téc. 19/07–.

Ateniéndonos a los dichos de la presentante el patrimonio que se escinde de “XX S.A.”, equivalente al cincuenta y dos coma treinta y cuatro por ciento (52,34%), que pertenece a accionista 1 y accionista N° 2 pasará a formar el patrimonio de la nueva sociedad “YY”, y quedará en manos de las mismas, que detentarán en ésta última la totalidad del importe de participación que poseían en “XX S.A.”, el cual deberá ser mantenido por lo menos en un ochenta por ciento (80%) por el plazo de dos años a partir de la fecha de la reorganización de acuerdo a las previsiones contenidas en el octavo párrafo del art. 77 y del inc. b) del art. 105 del decreto reglamentario.

Exigencia que deberán observar también los socios que permanezcan en “XX S.A.” respecto de ésta, atento su doble carácter de antecesora y continuadora por el patrimonio no escindido.

Llegado a este punto, cabe referirse al fallo de nuestro Máximo Tribunal recaído en la causa “Galeno Argentina S.A. c/EN –A.F.I.P.-D.G.I.– R. 21/07 s/D.G.I.” del 28/8/12 traído a colación por la consultante en sustento de su tesitura, en el cual, a juicio de este servicio asesor, no se establece una diferencia entre empresa antecesora y continuadora para el caso de escisión, sino que la Corte confirma que, a los efectos de evaluar el cumplimiento del requisito de la antigüedad en el mantenimiento de la participación, tanto las empresas absorbentes como las absorbidas resultan “antecesoras”, ratificando de este manera el temperamento plasmado en el Dict. D.A.T. 14/01 por este organismo.

Y en lo que al caso importa, el Tribunal opinó que sólo la firma escindida reviste el carácter de empresa antecesora, sin entrar a definir el alcance que tiene el concepto de empresa continuadora en los supuestos de escisión.

Cuadra precisar que la controversia planteada en esa ocasión, estribó en dilucidar “... si la absorbente Galeno S.A. reviste el carácter de ‘empresa antecesora’ en los términos del último párrafo del art. 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y, por ende, si sus titulares deben cumplir con el requisito de acreditación allí exigido”.

Apegada a una interpretación literal la actora había argumentado que para el supuesto de fusión por absorción "... la expresión legal 'la o las empresas antecesoras' quedaría sin aplicación práctica de seguirse el criterio de la Cámara, pues nunca existiría la sociedad antecesora (en singular, en el sentido de una única sociedad) toda vez que la continuadora sería, simultáneamente, considerada también antecesora a los fines de la operación".

Sobre el particular la Corte rebate tal interpretación advirtiendo para ello que "... el precepto no se encuentra destinado únicamente a reglar los procesos de fusión sino también otros, como la escisión –art. 77, inc. b)–, en el cual sólo la escindida reviste el carácter de 'antecesora' –en singular– ...", por lo tanto debe "... únicamente ella cumplir con el requisito de mantenimiento aquí analizado para trasladar sus quebrantos a las continuadoras, nacidas a partir de ese momento y a las cuales, evidentemente, la ley no se refiere pues es imposible exigirles la verificación de requisitos anteriores a su existencia".

Ahora bien, en cuanto a las implicancias que esta decisión judicial puede tener sobre el criterio arribado en el Dict. D.A.T. 39/02 –alcance del concepto de empresa continuadora–, y más allá que sobre el particular debería expedirse en forma específica el área asesora legal, procede destacar que el hecho de que el Tribunal defina a la escidente como la única antecesora en un proceso de escisión para refutar la postura de la actora, no implica que en tal proceso exista una sola firma continuadora.

Más aún, siguiendo el mismo razonamiento que utilizó la Corte, se estima que en los procesos de escisión, cuando la norma legal alude al importe de participación no menor al que debían poseer las antecesoras en el capital de "... la o las empresas continuadoras ...", se refiere a todas las firmas partícipes del proceso, temperamento que va en línea con la finalidad perseguida por el legislador de evitar maniobras abusivas de estas figuras para usufructuar distintos beneficios fiscales.

Por último, cabe agregar a las salvedades ya realizadas respecto del alcance del presente análisis, que la viabilidad de la reorganización planteada también dependerá de lo que resuelva oportunamente la Inspección General de Justicia en el ejercicio de sus facultades de control de legalidad y poder de policía, concretadas en la fijación del correcto encuadramiento de las sociedades constituidas bajo el marco normativo de la Ley 19.550 y sus modificaciones, y dentro de las pautas reglamentarias establecidas por la misma.

DICTAMEN D.A.T. 3/14 **Buenos Aires, 16 de enero de 2014**

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Expensas. Sociedad de fomento. Tratamiento impositivo.

Sumario:

Se concluyó que en la medida que las expensas cobradas por la sociedad de fomento sólo incluyan el reintegro de los gastos comunes del barrio que proporcionalmente le corresponda

a cada propietario, las mismas no se encontrarán alcanzadas por el impuesto al valor agregado.

Sin perjuicio de ello, se destacó que no resultarían incluidos en dicho tratamiento los ingresos que eventualmente pudiera llegar a recaudar por servicios específicos brindados por la entidad en forma directa a los propietarios que los soliciten.

Texto:

El responsable del asunto efectúa una presentación en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta acerca del tratamiento a otorgar en el impuesto al valor agregado a las contribuciones que le abonan sus asociados destinadas al pago de los gastos comunes del ejido barrio.

Al respecto, informa que dicha sociedad de fomento funciona actualmente como una asociación civil sin fines de lucro, cuyos fines y objeto se cumplen dentro del ámbito del ejido cerrado formado por las fracciones incluidas en él, conforme con lo establecido por el art. 1 del Dto. 1.306/78 de la Municipalidad de General Sarmiento, en función de las prescripciones del art. 67 de la Ley 8.912 de la provincia de Buenos Aires.

Agrega que este último artículo establece que "... cuando una misma entidad jurídica agrupe a los propietarios de parcelas ubicadas en un club de campo y existan calles públicas, podrán convenirse con la respectiva municipalidad el cerramiento total del área y la prestación de los servicios habitualmente de carácter comunal bajo la responsabilidad de la institución peticionante".

Asimismo, detalla que de acuerdo con el estatuto de la sociedad, sus fines son: "a) Promover el mejoramiento urbanístico, sanitario, cultural y la elevación del nivel de vida de la población (...) mediante las contribuciones y esfuerzos de sus asociados, y velar por el cumplimiento de las disposiciones municipales, provinciales, nacionales y estatutarias vigentes. b) Propender y en su caso llevar a cabo el pavimentado y cuidado de las calles, el alumbrado de calles y demás instalaciones y espacios, la provisión de agua corriente, gas, energía, medios de transporte, teléfonos y demás comunicaciones, barrido y recolección o eliminación de escombros y basuras, desagote de aguas pluviales o residuos cloacales; vigilancia, ordenamiento del tránsito, alcantarillado, cercas y aceras, higiene, salubridad, parquización, cuidado y desarrollo de la flora y fauna, así como todo otro servicio de tipo comunal tendiente al mejoramiento de la calidad de vida y satisfacción de las necesidades de los habitantes o usuarios. c) Proteger y garantizar las necesidades de los socios y demás habitantes o usuarios del radio de su acción, vinculadas con el mejoramiento de la calidad de vida y en especial los derechos de gozar de la iluminación, ventilación, asoleamiento, silencio, acústica, privacidad, visuales, ángulos de visión del cielo y disfrute de los hechos naturales de valor paisajístico, haciendo cumplir normas de ocupación del suelo, subdivisión o englobamiento de parcelas y mantenimiento de un alto nivel de estética en las construcciones. En protección de esos derechos, otorgar aprobación o rechazo de los proyectos de construcciones o sus modificaciones y por sí o por instancia administrativa o judicial, suspender, remover, demoler, impedir o prohibir o mandar adecuar las construcciones de

instalaciones de carteles, objetos, aparatos o artefactos. d) Proponer iniciativas y ejecutar, gestionar o convenir la realización de trabajos y obras que juzgue necesarios para sus fines en su radio de acción, o con efectos en el radio de acción ... e) Representar a los asociados y defender sus intereses en cuanto concierne a los propósitos y funciones del objeto de su constitución, incluso en presentaciones administrativas o judiciales”.

Sobre el particular, señala que el principal recurso de la sociedad de fomento lo constituyen las contribuciones impuestas por la sociedad a los asociados o beneficiados o usuarios, con la finalidad de sufragar los gastos de mantenimiento del ejido (seguridad, mantenimiento de calles y desagües, iluminación, recolección de residuos, etcétera).

Agrega que pueden asociarse como socios activos “... las personas físicas o jurídicas que sean propietarias, condóminas, usufructuarias, comodatarias de uno o más predios ubicados en el ejido territorial antes demarcado y como adherentes quienes no reuniendo las calidades para ser socios activos asuman las obligaciones estatutarias de estos y sean aceptados por la Comisión Directiva”, acotando que, en los hechos, no existen socios adherentes y que los socios activos lo son en la medida de que revistan la calidad de propietarios de inmuebles dentro del ejido.

Por otra parte, señala que mediante el dictado de la Res. N° .../07 (DV ...), este organismo le revocó el reconocimiento de la exención oportunamente otorgada en virtud del art. 20, inc. f), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con fundamento en que la sociedad de fomento desarrollaría como actividad central la administración de los recursos que los propietarios aportan, la cual no resultaría compatible con la franquicia pues el beneficio particular se encontraría direccionado hacia un grupo determinado de personas –sus asociados–, en vez de cumplir un fin socialmente útil. Aclarando que la sociedad recurrió administrativamente y judicialmente la denegación de la excepción, pero posteriormente se acogió al régimen de regularización dispuesto por la Ley 26.476.

Con relación a la situación descripta, la rubrada entiende que la revocación de la exención del impuesto a las ganancias implica adquirir el carácter de responsable del impuesto al valor agregado únicamente para el supuesto que realice prestaciones gravadas y, por tal motivo, formula la presente consulta a efectos de determinar si las prestaciones que realiza a favor de sus asociados están alcanzadas por el impuesto al valor agregado.

En su opinión, considera que la particular situación jurídica de la entidad, la ausencia de fin de lucro y de contraprestaciones exigidas a cambio de los servicios brindados a los asociados – ya que son realizados a título gratuito–, implican que estos están fuera del objeto del impuesto, el cual alcanza a las operaciones realizadas a título oneroso, ya sea ventas y/o prestaciones y locaciones de obras y servicios.

Agrega que las contribuciones que se imponen a los asociados son los ingresos que le permiten a la sociedad cumplir adecuadamente con sus fines y asumir los costos que dichas prestaciones le generan, tratándose de un simple prorrateo de los gastos de mantenimiento del ejido entre los propietarios, sin ninguna utilidad extra y/o suma adicional por sus servicios.

Con relación a ello, señala que la sociedad cumple su objeto administrando el barrio, de forma análoga a las actividades que realiza un consorcio de copropietarios de un edificio sometido al régimen de propiedad horizontal, sin percibir precio u honorario alguno por la administración de dichos recursos.

Asimismo, advierte que el concepto de expensas remite al de gastos o costas (cfr. Diccionario de la Real Academia Española), encuadrando en dicho concepto las contribuciones que se imponen a los asociados, sin perjuicio de los fondos que puedan reservarse para afrontar emergencias o gastos extraordinarios.

En tal sentido, afirma que no puede sostenerse que las aludidas expensas puedan ser consideradas un precio por los servicios prestados por la entidad.

Finalmente, informa que la sociedad de fomento no distribuye ganancias ni suma alguna entre los asociados y que los miembros de la Comisión Directiva no cobran remuneración por las tareas desarrolladas. Agregando que la sociedad realiza actividades de beneficencia (donaciones a entidades de bien público) y que en caso de disolución, sus bienes serán destinados a entidades de beneficio público sin fines de lucro.

II. En primer término, cabe aclarar que mediante Nota N° .../13 (SDG ...), la consulta fue declarada formalmente admisible, con la salvedad de que, conforme con lo dispuesto por el art. 5, inc. a), de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, la respuesta que se emita tendrá carácter vinculante únicamente para las obligaciones que sean posteriores a la interposición de la consulta.

Sentado ello, cabe señalar que en la Actuación N° .../12 (DI ...) se analizó una consulta similar a la presente, concluyéndose que "... los ingresos por expensas que percibe la asociación civil ... en cumplimiento de sus funciones de administradora, no se encuentran alcanzados por el impuesto al valor agregado en la medida en que los importes cobrados sólo incluyan conceptos que representen el reintegro de los gastos que proporcionalmente le corresponde a cada propietario".

"Por el contrario no resultan incluidos en dicho tratamiento los honorarios de administración, dado que constituyen el precio de una prestación gravada, ni los ingresos que eventualmente pudiera llegar a recaudar por servicios específicos brindados por esa entidad en forma directa a los propietarios que los soliciten".

En el mismo sentido, en el Dict. 67/03 (DI ASLE), para el caso de expensas abonadas por los concesionarios de una zona franca, se dijo que "... los ingresos por gastos comunes o expensas, se encuentran alcanzados por el impuesto en la medida en que no sean conceptos que representen el reintegro de los gastos que proporcionalmente les corresponde y que no gocen de una exención específica que los beneficie (Cf. Dicts. D.A.L. 83/99 y D.A.T. 41/02)". "En cuanto a la proporción asignable a una u otra prestación y qué conceptos responden a reintegro de gastos, resulta una cuestión fáctica a ser evaluada por el área operativa ...".

Asimismo, cabe citar el Dict. 21/02 (DI ASLE), en el que se analizó el tratamiento de los ingresos percibidos por una cooperativa que actuaba como administradora de un barrio cerrado, destacándose que "... solamente sería asimilable al concepto de expensas la

circunstancia en la cual la cooperativa, por los servicios recibidos por terceros, efectuara una rendición de tales gastos trasladando a cada uno de los propietarios, y en función de sus respectivos porcentuales, el costo de tales servicios ...”.

En el presente caso, según surge del art. 4 del estatuto de la sociedad del asunto, “El patrimonio se compone de los bienes que posee en la actualidad, de los que adquiriera en lo sucesivo por cualquier título y de los recursos que obtenga por:

1. Las cuotas que abonan los asociados.
2. Las contribuciones impuestas a los asociados o beneficiados o usuarios por la sociedad en pago de las obras o servicios que preste, contrate o proyecte; incluido el cobro de peaje.
3. Las rentas de sus bienes, las donaciones ...
4. El producido de beneficios, rifas, festivales, multas y toda otra entrada que pueda obtener lícitamente”.

Por su parte, el art. 7 estipula que “Las cuotas sociales, el monto de las multas por infracciones a los reglamentos y las contribuciones a recaudar en concepto de servicios o de obras emprendidas por la entidad serán fijadas por la Asamblea ...”.

Asimismo, a fin de precisar las características de las expensas que cobra la rubrada, puede recurrirse a los considerandos de la resolución denegatoria de la exención —obrante a f. 65 a 72—, de los que surge que el área operativa determinó que “... la contribuyente realiza la actividad de administración del Barrio Cerrado Sociedad de Fomento Barrio ..., función que consiste en la cobranza de ‘expensas’ a cada propietario para solventar los gastos por servicios en los que incurre la sociedad por el consumo de sus mismos socios”.

“Que es en cumplimiento de dicha actividad que el estatuto prevé la recaudación por parte de la sociedad, de las contribuciones y cuotas sociales a los socios de las distintas categorías, respetando ‘... el factor que determina el gasto y distribuyéndolo entre los asociados en base a un criterio cuantitativo y a la incidencia que las características de cada propiedad tengan en los costos que originan la contribución ...”.

En función de lo expuesto, se concluye que en la medida que las expensas cobradas por la sociedad de fomento sólo incluyan el reintegro de los gastos comunes del barrio que proporcionalmente le corresponda a cada propietario, las mismas no se encontrarán alcanzadas por el impuesto al valor agregado.

Sin perjuicio de ello, cabe destacar que no resultarían incluidos en dicho tratamiento los ingresos que eventualmente pudiera llegar a recaudar por servicios específicos brindados por la entidad en forma directa a los propietarios que los soliciten.

DICTAMEN D.A.T. 4/14
Buenos Aires, 21 de enero de 2014

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Entidades financieras. Seguro de vida colectivo de saldo deudor. Tratamiento impositivo.

Sumario:

I. Se concluyó desde un punto de vista teórico que, atento a que en los períodos bajo fiscalización el Banco del asunto no presta el “Seguro de vida colectivo” a nombre propio, toda vez que no tiene facultades para actuar como compañía aseguradora, en la medida que dicha entidad traslade a los asegurados exactamente la prima de los seguros brindados por BHV S.A., la misma estará excluida del impuesto al valor agregado de acuerdo con lo establecido por el art. 3, inc. e), pto. 21, apart. 1), de la ley del gravamen.

Sin perjuicio de ello, la comisión que perciba el Banco en concepto de contraprestación por la intermediación que realiza entre los asegurados y la compañía aseguradora se encuentra alcanzada por el tributo independientemente de que los contratos por los que intermedió se encuentren gravados o no.

II. Con relación a la posibilidad de aplicar el principio de la realidad económica, se advierte que para llevar adelante un ajuste de las características descriptas debería dilucidarse, de acuerdo con los elementos de hecho y prueba obrantes en el expediente administrativo, si la verdadera naturaleza de la operación analizada en función del mencionado principio se corresponde con su instrumentación formal, situación ésta que resulta ajena a la competencia de este servicio asesor.

Texto:

I. Las presentes actuaciones se originan en la consulta planteada con arreglo a la Instr. Gral. A.F.I.P. N° .../07, por la Subdirección General de ... con relación al tratamiento a dispensar en el impuesto al valor agregado –en los períodos fiscales mencionados en el asunto–, a los importes facturados por la rubrada en concepto de “Seguro de vida colectivo”, vinculados con préstamos personales e hipotecarios, tarjetas de crédito y cuentas corrientes. Del informe de inspección –fs. 671 a 687–, como de lo expuesto por la División Determinaciones de Oficio “Z” –fs. 691 a 704–, surge que la rubrada posee dos carteras de saldo deudor claramente diferenciadas que se encuentran alcanzadas por normas jurídicas distintas:

1. “Cartera Run Off”: conformada por los seguros de vida originados con anterioridad a su privatización y en los diez años posteriores –es decir hasta el 23/7/07–, amparados por el art. 24, inc. 1), de la Carta Orgánica del Banco “HH” –Dto. 540/93 (Ley 22.232) y Ley 24.855–, a los que la rubrada consideró exceptuados de tributar el I.V.A. de acuerdo al art. 3, inc. e), pto. 21, apart. 1), de la ley del gravamen.

2. “Cartera Run On”: conformada por aquellos seguros constituidos con posterioridad al 23/7/07, cobrados por cuenta y orden de la Compañía de Seguros BHV S.A.

Respecto de la “Cartera Run On”, la entidad del asunto aportó copia del contrato en el que se la designó agente institorio para que, actuando por cuenta y orden de BHV S.A., procure y/o celebre entre sus clientes y/o terceros interesados, contratos de seguro del ramo, sin que ello importe para ninguna de las dos empresas el reconocimiento a favor del agente y/o la compañía de exclusividad de especie o naturaleza alguna.

Agregó que ello fue así hasta que fue publicada la Res. Gral. S.S.N. 35.678/11, la cual, según informa la inspección actuante, establece que no podrá reunirse en la misma persona la calidad de tomador de la póliza y de agente institorio, ni podrán actuar como tales las personas físicas o jurídicas vinculadas al tomador, beneficiario o asegurador –acotando que dicha resolución no es aplicable a los períodos de la presente consulta–.

Se aclara además que desde que fue publicada la Res. Gral. S.S.N. 35.678/11, el Banco “HH” S.A. ha dejado de actuar como agente institorio de BHV S.A., en lo que respecta a las coberturas denominadas “seguro de vida saldo deudor”.

Asimismo, y siguiendo con el análisis de la “Cartera Run On”, la entidad financiera informa que traslada al cliente exactamente la prima de seguro de vida que cobra la compañía aseguradora, razón por la cual no genera impuesto sobre ese concepto, ya que el valor del premio contiene liquidados todos los impuestos correspondientes al seguro emitido por la aseguradora. Aclara que dicho método se aplica a los préstamos personales e hipotecarios.

Con respecto a los productos tarjetas de crédito y cuentas corrientes, señaló que “... si bien el criterio adoptado técnicamente es equivalente ... teniendo en cuenta que los sistemas del Banco no permiten discriminar el monto de la prima y el premio para ser trasladados a los clientes en la misma medida de su emisión por parte de la empresa de seguro, BH procede a cobrar a cada cliente un cargo global por este concepto y, consecuentemente, procede a gravarlo por I.V.A.”.

En virtud de lo expuesto, la fiscalización indica que la cuestión se circunscribe a dilucidar si el cargo por “Seguro de vida colectivo” de saldo deudor constituye un servicio gravado en el impuesto al valor agregado para la entidad financiera (sujeto excluido de la exención) o debería tratarse como un servicio conexo y, en tal sentido, entiende que corresponde definir si existe intermediación (comisionista o mandatario) o simples costos propios que forman parte de la actividad principal o del servicio gravado (financiación).

Al respecto, en el dictamen jurídico de la División Jurídica del Departamento ... –obrante de fs. 705 a 713– el dictaminante señala que, en opinión de la fiscalización, el Banco estaría actuando a nombre propio bajo la modalidad de intermediación, dado que es quien emite el “documento equivalente” en términos de la ley –ej.: resumen de tarjeta de crédito–, donde se factura al cliente el cargo por seguro de vida, operando necesariamente por cuenta de terceros, dado el impedimento para asegurar por cuenta propia de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 1 y 61 de la Ley 20.091, atento a que para ello debe contar con autorización de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

Por otra parte, señala que del régimen informativo contable mensual dispuesto por el B.C.R.A. –que requiere información relacionada con costos, tasas y requisitos de los productos– surge que se otorga a cada uno de los productos comercializados un formato de rendición, donde en cada uno de ellos el seguro de vida forma parte de los gastos operativos o del costo financiero total.

Asimismo, la fiscalización indica que la figura del agente institorio refiere a intermediación, pero entiende que en los hechos la entidad bancaria es tomadora y beneficiaria de la póliza, siendo lo único que persigue en la contratación de este tipo de pólizas colectivas el resguardo del capital prestado en beneficio propio, a diferencia del “Seguro de vida individual”.

En función de ello, interpreta que la entidad financiera aumenta de esa forma sus ingresos como prestamista eludiendo el pago del I.V.A., cuando corresponde considerar al referido cargo como un costo de la entidad financiera asumido en propio beneficio, que se traslada a clientes, debiendo el mismo formar parte del precio neto gravado conforme con lo dispuesto en el art. 10 de la ley del gravamen.

Por otra parte, y respecto de los seguros incluidos en la “Cartera Run Off”, del informe circunstanciado de la División Determinaciones de Oficio “Z” del Departamento ..., se desprende que resultarían aplicables las conclusiones plasmadas en las Actuaciones Nº .../92 (D.A.T.) y .../92 (D.A.T.T.), las cuales, si bien tratan el ordenamiento legal anterior, a su entender resultarían válidas en sus argumentos para la cuestión de fondo analizada en el presente caso.

En dichas actuaciones este servicio asesor indicó que “... los seguros de vida concertados por el Banco Hipotecario Nacional no resultan alcanzados por la exención legislada ...”, en referencia al art. 6, inc. j), pto. 2, del texto entonces vigente de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, y el art. 11 de su decreto reglamentario.

En cuanto al tratamiento a otorgar a la “Cartera Run On”, dicha área compartió las conclusiones de la fiscalización, exceptuando del tratamiento propuesto a los cargos de seguro de vida que correspondan a préstamos hipotecarios aplicados a viviendas destinadas a casa-habitación, conforme con la exención dispuesta por el art. 7, inc. h), pto. 16, apart. 8, de la ley del tributo.

En tal estado de situación, la División Jurídica, dependiente del Departamento ..., analizó los arts. 3, inc. e), pto. 21, apart. 1), y 10, de la Ley de I.V.A., el artículo agregado a continuación del art. 12 y el art. 14, ambos del decreto reglamentario, arribando a la conclusión de que “... los cargos por ‘Seguros de vida colectivo’ de saldo deudor, quedan excluidos de la exención prevista por la norma, debiendo tributar el gravamen, por aplicación del principio de unicidad dispuesto en el citado art. 10 de la ley del impuesto”.

En función de lo dicho, compartió las conclusiones de las áreas operativas intervinientes, en el entendimiento de que “... los cargos por seguros de vida que la entidad bancaria cobra a sus clientes por los productos comercializados (préstamos personales, préstamos hipotecarios, tarjetas de crédito y cuentas corrientes), en la realidad económica de los hechos forman parte integrante del costo financiero total que implica la operación de financiación, en tanto el Banco resulta ser el verdadero tomador y beneficiario de la póliza a cargo del deudor”.

II. Habiendo tomado la intervención que le compete, la División ..., mediante la Actuación N° .../13 (DI ...), conformada por Nota N° .../13 (DI ...), encuadró la cuestión en el pto. 3.2.1 de la instrucción general del asunto atento a su relevancia institucional en cuanto a la magnitud y alcance que implica la gravabilidad de los “Seguros de vida colectivo” de saldo deudor, que las entidades bancarias cobran a los clientes.

Entrando en el estudio del tema consultado, en primer lugar, cabe señalar que el art. 3, inc. e), pto. 21, apart. 1), de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, establece que quedan alcanzadas por el gravamen: “1) Las operaciones de seguros, excluidos ... los seguros de vida de cualquier tipo ...”.

A su vez, el artículo incorporado a continuación del art. 12 del decreto reglamentario establece que: “La exclusión de las operaciones de seguros, reaseguros y retrocesiones, a que se refiere el apart. 1), del pto. 21, del inc. e), del primer párrafo, del art. 3 de la ley, sólo comprende a los contratos que con ese fin suscriban las entidades aseguradoras y en tanto estén regidos por las normas de la Superintendencia de Seguros de la Nación, organismo dependiente del Ministerio de Economía”.

“Con respecto a los seguros de vida de cualquier tipo, la exclusión prevista en la citada norma legal comprende, exclusivamente, a los que cubren riesgo de muerte y a los de supervivencia.”

Sobre el particular, en el Dict. D.A.T. 69/01 se señaló que: “Se desprende de las normas glosadas que la actividad aseguradora se encuentra incidida por el gravamen con excepción de aquellos tipos de seguros específicamente excluidos en el citado pto. 1) –vg. seguros de vida, sean éstos individuales o colectivos, que cubran riesgo de muerte y a los de supervivencia–, debiéndose interpretar que la enumeración que el mismo formula es taxativa, no procediendo por lo tanto la extensión de su alcance a otro tipo de seguros no enunciados”.

Ahora bien, en referencia al antecedente administrativo citado por la preopinante –Actuación N° .../92 (D.A.T.) y N° .../92 (D.A.T.T.), correspondiente al Dict. D.A.T. .../93, cabe destacar que el mismo resulta de aplicación para los períodos en los que la rubrada celebraba contratos de seguros de vida como complemento de su actividad crediticia, de conformidad con cláusulas establecidas a través de reglamentaciones internas, en función de las facultades que le acordaba su Carta Orgánica.

No obstante que la presente consulta se refiere a un período posterior, cabe recordar que en dicho pronunciamiento se señaló que el texto entonces vigente del art. 6, inc. j), pto. 2, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, establecía la exención de los seguros de vida de cualquier tipo –que actualmente gozan de exclusión de objeto–, limitándola el art. 11 del decreto reglamentario –tal como lo hace el actual artículo incorporado a continuación del art. 12 antes transcripto– a los contratos que con ese fin suscriban las entidades aseguradoras y en tanto estén regidos por las normas de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

Al respecto, esta Asesoría observó que, si bien las mencionadas reglamentaciones internas del Banco no se apartaban de los preceptos generales fijados por la ex Superintendencia de Seguros, la operatoria de la entidad en el Mercado asegurador no estaba ceñida a las directivas de aquel organismo, por lo que interpretó que “... habida cuenta de que no se

perfecciona en el caso la condición que estipula el texto reglamentario, puede concluirse que los seguros de vida concertados por el Banco Hipotecario Nacional no resultan alcanzados por la exención legislada en el art. 6, inc. j), pto. 2, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado”.

Por otra parte, y con relación a la consulta específica efectuada, referida a los contratos de “Seguro colectivo de vida” que hubiera firmado la rubrada en carácter de agente institorio, cabe destacar que la Ley 17.418 –Ley de Seguros–, en su art. 54, titulado “Agente institorio. Zona asignada”, dispone, en lo pertinente, que: “Cuando el asegurador designa un representante o agente con facultades para actuar en su nombre se aplican las reglas del mandato. La facultad para celebrar seguros autoriza también para pactar modificaciones o prórrogas, para recibir notificaciones y formular declaraciones de rescisión, salvo limitación expresa ...”.

A su vez, el “Reglamento General de la Actividad Aseguradora (reglamento de la Ley 20.091)” –aprobado mediante la Res. Gral. S.S.N. 21.523/92–, en su pto. 26.1.13 –vigente desde el 1/7/07, cfr. Res. Gral. S.S.N. 32.080/07–, dispone que: “Las aseguradoras podrán otorgar mandatos –con arreglo a las disposiciones vigentes– para que, actuando como agentes institorios, empresas de otra naturaleza participen en el proceso de contratación de sus coberturas o las incluyan dentro de productos o servicios que comercialicen, en la medida que se incorporen, en el respectivo contrato, cláusulas que dispongan:

- a) Valores de tarifa a aplicar, que no podrán alterar las aprobadas conforme las disposiciones de las presentes normas.
- b) Obligación de identificar los importes resultantes de las coberturas de seguro en forma separada, sin agruparse con ningún otro concepto en las facturas u otros documentos en que se haga mención a las mismas.
- c) Obligación de identificar a la entidad aseguradora que otorga la cobertura.
- d) Retribuciones a reconocer, que deberán ser abonadas con posterioridad a la rendición, en forma íntegra y total, de los importes percibidos”.

Por su parte, el pto. 26.1.14 establece que: “Las aseguradoras deberán notificar a los tomadores de coberturas que incluyan seguros de vida o sobre saldos deudores y que pretendan transferir el costo a asegurados o beneficiarios, que deberán dar cumplimiento al contenido de los incs. a), b) y c) del punto precedente”.

De lo expuesto se interpreta que cuando el Banco del asunto hubiera actuado como agente institorio, es decir, en nombre del asegurador, su papel sería el de un intermediario entre la compañía de seguros –responsable de brindar la cobertura– y el asegurado.

A efectos de analizar el tratamiento impositivo aplicable en tal supuesto, cabe tener en cuenta que el art. 14 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece que: “Son sujetos pasivos del impuesto, en el caso de las prestaciones de servicios o locaciones indicadas en los incs. e) y f) del art. 4 de la ley, tanto quienes las efectúen

directamente como quienes las realicen como intermediarios, en este último supuesto siempre que lo hagan a nombre propio”.

Al respecto, cabe traer a colación el Dict. D.A.T. 121/96, citado en el Dict. D.A.T.42/00, en el que se indicó que dicha norma “... pone de manifiesto que la prestación de servicios a nombre propio, aunque se trate de una intermediación, genera para el prestador en esas condiciones la atribución del hecho imponible derivado del servicio que suministra ...”.

Con relación a ello, se resaltó que “... para determinar qué hecho o actividad resulta atribuible al sujeto que lo ejecuta, es menester analizar las responsabilidades que asume ante quien lo contrata. Cuando esa actividad consiste en la prestación de un servicio a nombre propio, el usuario que lo adquiere pacta con el prestador en esas condiciones y en tal virtud éste debe responder por la prestación a que se comprometió”.

En virtud de lo expuesto, y desde un punto de vista teórico –es decir, sin analizar eventuales elementos de hecho y prueba que podrían estar involucrados bajo el principio de realidad económica–, este servicio asesor entiende que, en los períodos fiscalizados, el rubrado no presta el “Seguro de vida colectivo” a nombre propio, toda vez que no tiene facultades para actuar como compañía aseguradora, sino que actúa como intermediario, por cuenta y en nombre de la compañía aseguradora, no asumiendo responsabilidades por la prestación correspondiente al seguro, limitándose a trasladar a los asegurados la prima facturada por BHV S.A.

Asimismo, se advierte que la operatoria bajo análisis resulta similar a la tratada en la Actuación N° .../00 (DI. ...), en la que el Departamento ... también analizó en teoría el tratamiento impositivo del “Seguro de vida colectivo” cobrado a través de cuotas mensuales por entidades administradoras de sistemas de ahorro y préstamo para fines determinados.

Sobre el particular, se consideró que la sociedad administradora contratada dicho seguro para todos los adherentes de un grupo e incluía la prima y gastos de seguro en los cupones de pago que emitía a sus suscriptores, juntamente con la cuota pura y la carga administrativa.

Al respecto, en virtud de lo establecido por el pto. 1) del apart. 21 del inc. e) del art. 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y el artículo incorporado a continuación del art. 12 de su decreto reglamentario, la citada dependencia concluyó que “... en la medida que los contratos cubran el riesgo de muerte del adherente, solamente en dicha proporción podrán ser considerados excluidos del objeto del gravamen, teniendo en cuenta que el seguro colectivo no es en realidad una rama de los seguros sino una modalidad de la práctica aseguradora que permite realizar una amplia cobertura”.

Además, analizó la aplicación del último párrafo del art. 3 de la ley del tributo, que dispone que: “Cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos”.

Al respecto, interpretó que “... en cuanto a la posibilidad de considerar que el mencionado seguro constituya un servicio conexo o relacionado con operaciones gravadas por ser cobrado

a través de las cuotas mensuales por dichas sociedades, en tanto que lo percibido constituya un reembolso del gasto efectivamente realizado, el mismo corresponde ser excluido de la base imponible, atento que tales cuotas comprenden conceptos que por un lado no están alcanzados por el tributo –cuota pura– y por el otro prestaciones que resultan divisibles y, por ende, cada una sujeta al tratamiento fiscal pertinente”.

En función de todo lo expuesto se concluye desde un punto de vista teórico que atento a que, en los períodos bajo fiscalización, el Banco del asunto no presta el “Seguro de vida colectivo” a nombre propio, toda vez que no tiene facultades para actuar como compañía aseguradora, en la medida que dicha entidad traslade a los asegurados exactamente la prima de los seguros brindados por BHV S.A., la misma estará excluida del impuesto al valor agregado de acuerdo con lo establecido por el art. 3, inc. e), pto. 21, apart. 1), de la ley del gravamen.

Sin perjuicio de la conclusión arribada, cabe agregar, de acuerdo al criterio sentado en el Dict. 94/01 (DI ASLE), que en caso de que el Banco perciba una comisión “... en concepto de contraprestación por la intermediación que realiza entre los asegurados y la compañía aseguradora ... (la misma) ... se encuentra alcanzada por el tributo independientemente de que los contratos por los que intermedió se encuentren gravados o no”.

Por otra parte, con relación a la posibilidad de aplicar el principio de la realidad económica, que sugiere el área operativa, cabe traer a colación el Dict. D.A.T. 96/07, en el cual se resaltó que “... la aplicación del principio de realidad económica que estatuye el art. 2 de la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 se basa en el concepto de considerar para cada hecho la preeminencia de la real intención económica y efectiva del sujeto sobre la forma y estructura jurídica adoptada que puede ser inadecuada respecto del hecho real concreto.

De esta forma se constituye en una herramienta de la Administración a fin de vedarle al contribuyente la posibilidad de utilizar un velo jurídico para encubrir la generación de un hecho imponible”, acotando al respecto que “... la merituación de tales pruebas corresponde al juez administrativo interviniente”.

En dicho sentido se advierte que para llevar adelante un ajuste de las características descriptas debería dilucidarse, de acuerdo con los elementos de hecho y prueba obrantes en el expediente administrativo, si la verdadera naturaleza de la operación en función de la realidad económica imperante en el período analizado se corresponde con su instrumentación formal, situación ésta que resulta ajena a la competencia de este servicio asesor.

Por último, cabe aclarar que con posterioridad a la formulación de la presente consulta, el art. 17 de la Ley 26.860, publicada en el B.O. el 3/6/13, dispuso: “Suspéndese con carácter general por el término de un año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”, razón por la cual la prescripción del período involucrado estaría operando el 1/1/15.

RESOLUCIÓN GENERAL A.F.I.P. 3.844/16
Buenos Aires, 23 de marzo de 2016
B.O.: 30/3/16
Vigencia: 31/3/16

Procedimiento previsional. Sistema Unico de la Seguridad Social (S.U.S.S.). Leyes 17.250 y 22.161. Aplicación de sanciones. Ley 26.063. Principio de la realidad económica. Presunciones. Indicadores Mínimos de Trabajadores (IMT). Incorporación de actividades. Res. Gral. A.F.I.P. 2.927/10. Su modificación.

Art. 1 – Modifícase el anexo de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.927/10 y sus modificatorias en la forma que se indica a continuación:

a) Incorpórase en el “Detalle de apéndices y actividades que los componen”, respecto del apart. P del Apéndice II, el siguiente punto:

“2. Aves para producción de carne”.

b) Incorpórase en el apart. P del Apéndice II el siguiente punto:

“2. Aves para producción de carne:

Tipología: planta de alimento balanceado.

a. Trabajadores por planta de alimento:

1) Trabajadores por toneladas producidas:

1.1) Sistema automático vertical:

IMT: un trabajador cada 500 tn de alimento producidas mensualmente para tareas de producción (incluye muestreo, volquete, balanza, molinos, prensa, supervisión, mantenimiento, administración y limpieza).

1.2) Sistema convencional:

IMT: un trabajador cada 310 tn de alimento producidas mensualmente para tareas de producción (incluye muestreo, volquete, balanza, molinos, prensa, supervisión, mantenimiento, administración y limpieza).

Mínimo: un trabajador más.

2) Trabajadores por laboratorio (si posee):

IMT: dos trabajadores por laboratorio.

Mínimo: un trabajador.

b. Trabajadores por cantidad de silos:

IMT: un trabajador cada dos silos (acopio/depósito y/o producto terminado).

Mínimo: un trabajador.

Aclaraciones:

El parámetro definido en el pto. 2 se utilizará cuando no resulte posible establecer la cantidad de toneladas producidas (pto. 1). Para establecer las toneladas producidas mensualmente se computará el promedio de los últimos doce meses a la fecha de inicio de la verificación.

En caso de no poder determinar el grado de automatización y/o tecnología por la imposibilidad de ingresar al establecimiento se considerará el pto. 1.2 de sistema convencional.

Para determinar la cantidad de trabajadores, según la cantidad de silos, se aplicará cálculo proporcional directo.

Para el cálculo de trabajadores por planta de alimento y por cantidad de silos se procederá a descartar la fracción del primer decimal inferior a cinco, o se aumentará a la unidad siguiente, si fuese mayor o igual a dicha fracción.

Planta de alimento balanceado: se trata de la instalación industrial para la producción de alimentos balanceados para animales: gallinas, pollos, ganado vacuno, ganado ovino, etc., a partir de la transformación de materia prima cuya composición varía según el destino de los alimentos.

Remuneración a computar: según Conv. Colect. de Trab. 607/10. Monto correspondiente a la base establecida por las resoluciones de la Secretaría de Trabajo, perteneciente al Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, para el cálculo del tope indemnizatorio vigente en cada período involucrado”.

Art. 2 – La presente resolución general entrará en vigencia a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, inclusive.

Art. 3 – De forma.

RESOLUCIÓN GENERAL A.F.I.P. 3.847/16
Buenos Aires, 23 de marzo de 2016
B.O.: 30/3/16
Vigencia: 31/3/16

Procedimiento previsional. Sistema Unico de la Seguridad Social (S.U.S.S.). Leyes 17.250 y 22.161. Aplicación de sanciones. Ley 26.063. Principio de la realidad económica. Presunciones. Indicadores Mínimos de Trabajadores (IMT). Incorporación de actividades. Res. Gral. A.F.I.P. 2.927/10. Su modificación.

Art. 1 – Modifícase el anexo de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.927/10 y sus modificatorias en la forma que se indica a continuación:

a) Sustitúyese en el “Detalle de apéndices y actividades que los componen”, respecto del Apéndice I, la expresión “C. Engorde de ganado a corral (‘feed lott’)” por la siguiente expresión:

“C. Engorde de animales:

1. Bovinos (‘feed lot’).
2. Avícolas”.

b) Sustitúyese el apart. C del Apéndice I por el siguiente:

“C. Engorde de animales:

1. Bovinos (‘feed lot’):

Tipología: engorde de ganado a corral.

Unidad de medida: carga instantánea de cabezas de ganado bovino, que es el stock de cabezas existente en cada establecimiento en un mismo período.

IMT (cantidad de empleados por cabezas de ganado bovino):

- a) Hasta dos mil cabezas: tres empleados.
- b) De dos mil una a ocho mil cabezas: tres empleados más un empleado adicional por cada mil cabezas que excedan las dos mil.
- c) De ocho mil una a dieciséis mil cabezas: nueve empleados más un empleado adicional por cada mil doscientas cincuenta cabezas que excedan las ocho mil.
- d) De dieciséis mil una cabezas en adelante: quince empleados más un empleado adicional por cada mil seiscientos cincuenta cabezas que excedan las dieciséis mil.

Remuneración a computar: promedio de las remuneraciones para las categorías encargado, capataz y peón especializado conforme las resoluciones de la Comisión Nacional de Trabajo Agrario del ex Régimen Nacional de Trabajo Agrario (Ley 22.248) y las que emanen de la misma Comisión en el marco del Régimen de Trabajo Agrario instituido por la Ley 26.727, vigentes en cada período involucrado.

2. Avícolas:

Tipología: granja de engorde.

IMT:

a) Por cantidad de aves:

- 1) Galpones 'blackout': un trabajador por cada setenta y cinco mil aves en el establecimiento.
- 2) Galpones automáticos y/o túnel: un trabajador por cada sesenta mil aves en el establecimiento.
- 3) Galpones convencionales: un trabajador por cada treinta mil aves en el establecimiento.

Mínimo: un trabajador.

b) Por cantidad de galpones:

- 1) Galpones 'blackout': un trabajador por cada tres galpones.
- 2) Galpones automáticos y/o túnel: dos trabajadores por cada cinco galpones.
- 3) Galpones convencionales: dos trabajadores por cada tres galpones.

Mínimo: un trabajador.

Aclaraciones:

El parámetro definido en el inc. b) se utilizará cuando no resulte posible establecer la cantidad de aves.

Para determinar la cantidad de trabajadores, según los galpones, se aplicará cálculo proporcional directo.

Para el cálculo de trabajadores por aves y por galpones se procederá a descartar la fracción del primer decimal inferior a cinco, o se aumentará a la unidad siguiente, si fuese mayor o igual a dicha fracción.

El mínimo de trabajadores establecidos en los incs. a) y b) se aplicará por cada granja avícola que posea el establecimiento.

Establecimiento: comprende la organización comercial mediante la cual se ofrecen bienes económicos (servicios o mercancías) para su venta al público, sin incluir la fase de producción.

Granja avícola: es la instalación agropecuaria para la cría de aves; en este caso en particular pollos para faenar.

Características de los galpones e implementos considerados en cada modelo:

Componentes	Tecnología		
	Convencional	Automáticos túnel	y/o Blackout (*)
Estructura	Metal y/o madera	Metal y/o madera	Madera, ladrillos y/o hierro
Aislamiento	Plastillera	Placas de isopor	Placas de espuma doble aluminio
Cortinas	Manual	Manual/automáticas	Automáticas de color oscuro o negro
Comederos	Tolva	Automáticos	Automáticos
Bebedores	Niples	Niples	Automáticos
Ventilación	Ventiladores	Ventiladores/ extractores	Extractores/paneles evaporativos/inlets
Humidificación	Manual	Automática	Automática
Calefacción	Campanas automáticas	Campanas automáticas	Encendido manual o centralizado/automático
Central inteligente de comando (*)	No	No	Sí

(*) Gestiona la activación de ventilación por control de temperatura y humedad. Alarma audible de temperatura máxima y mínima, por corte de energía y por falla de movimiento de aire. Control de iluminación por medio de ‘dimmers’ con potenciómetro. Tiene que contar con generador de energía.

Remuneración a computar: promedio de las remuneraciones para las categorías peón general y encargado, conforme las resoluciones de la Comisión Nacional de Trabajo Agrario del ex Régimen Nacional de Trabajo Agrario (Ley 22.248) y las que emanen de la misma Comisión en el marco del Régimen de Trabajo Agrario instituido por la Ley 26.727, vigentes en cada período involucrado”.

Art. 2 – La presente resolución general entrará en vigencia a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial.

Art. 3 – De forma.

RESOLUCIÓN GENERAL A.F.I.P. 3.853/16
Buenos Aires, 23 de marzo de 2016
B.O.: 30/3/16
Vigencia: 31/3/16

Procedimiento previsional. Sistema Unico de la Seguridad Social (S.U.S.S.). Leyes 17.250 y 22.161. Aplicación de sanciones. Ley 26.063. Principio de la realidad económica. Presunciones. Indicadores Mínimos de Trabajadores (IMT). Incorporación de actividades. Res. Gral. A.F.I.P. 2.927/10. Su modificación.

Art. 1 – Modifícase el anexo de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.927/10 y sus modificatorias en la forma que se indica a continuación:

a) Incorpórase en el “Detalle de apéndices y actividades que los componen”, respecto del Apéndice II, la siguiente actividad:

“P. Alimento balanceado:

1. Gallinas ponedoras”.

b) Incorpórase en el Apéndice II el siguiente apartado:

“P. Alimento balanceado:

1. Gallinas ponedoras:

Tipología: planta de elaboración de alimento balanceado (incluye tareas de recepción de materia prima, molienda, mezclado y demás procesos hasta obtener el alimento terminado y mantenimiento).

IMT: un trabajador para tareas de mantenimiento y mezcla del alimento, cada 400 tn de alimento producido por mes.

Mínimo: un trabajador.

Aclaraciones:

Se considera planta de elaboración de alimento balanceado a cada máquina industrial para la producción de alimentos balanceados para animales: gallinas, pollos, etc., a partir de la transformación de materia prima cuya composición varía según el destino de los alimentos.

Remuneración a computar: promedio entre las categorías peón avícola y encargado. Montos conforme las remuneraciones establecidas por las resoluciones dictadas por la Comisión

Nacional de Trabajo Agrario del ex Régimen Nacional de Trabajo Agrario (Ley 22.248) y por las que emanen de la misma Comisión en el marco del Régimen de Trabajo Agrario instituido por la Ley 26.727, específicas para la actividad avícola - producción de huevos vigentes para cada período involucrado”.

Art. 2 – La presente resolución general entrará en vigencia a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, inclusive.

Art. 3 – De forma.

RESOLUCIÓN GENERAL A.F.I.P. 3.855/16

Buenos Aires, 23 de marzo de 2016

B.O.: 30/3/16

Vigencia: 31/3/16

Procedimiento previsional. Sistema Unico de la Seguridad Social (S.U.S.S.). Leyes 17.250 y 22.161. Aplicación de sanciones. Ley 26.063. Principio de la realidad económica. Presunciones. Indicadores Mínimos de Trabajadores (IMT). Incorporación de actividades. Res. Gral. A.F.I.P. 2.927/10. Su modificación.

Art. 1 – Modifícase el anexo de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.927/10 y sus modificatorias en la forma que se indica a continuación:

a) Incorpórase en el “Detalle de apéndices y actividades que los componen”, respecto del apart. H del Apéndice I, el siguiente punto:

“4. Avícolas:

4.1. Gallinas ponedoras”.

b) Incorpórase en el apart. H del Apéndice I el siguiente punto:

“4. Avícolas:

4.1. Gallinas ponedoras:

Tipología: cría y recria de gallinas ponedoras.

IMT:

a) Trabajadores por cantidad de aves:

1. Nivel tecnológico bajo (galpones no automatizados):

– Un trabajador cada doce mil aves.

– Mínimo: un trabajador.

2. Nivel tecnológico medio (galpones semiautomatizados):

– Un trabajador cada treinta mil aves.

– Mínimo: un trabajador.

3. Nivel tecnológico alto (galpones con bebedero, comedero, limpieza de guano y climatización automatizados):

– Un trabajador cada cincuenta y un mil aves, para galpones de hasta ciento veinte mil aves cada uno.

– Mínimo: un trabajador.

b) Trabajadores por galpones de cría y recría:

• Nivel tecnológico bajo y medio (galpones no automatizados o semiautomatizados):

– Un trabajador cada tres galpones.

– Mínimo: un trabajador.

c) A la cantidad de trabajadores que correspondan, según los incs. a) y b), deberán sumarse:

Un trabajador por granja para tareas de supervisión y generales; más

un trabajador por establecimiento para tareas de cobranza y pago.

Aclaraciones:

Un jornal = ocho horas diarias.

Un mes = veintidós jornales.

El cálculo de los IMT se realizará en primera instancia en base a la cantidad de galpones y a la capacidad real de los mismos y en forma supletoria de no poseer dicho dato se aplicará el indicador en base a la cantidad de aves.

Se computará la cantidad de trabajadores que corresponda al tramo siguiente a partir del ave o galpón, según el caso, que sobrepase la cantidad prevista para cada tramo.

Para el caso en que no se acceda a la información sobre el nivel de tecnificación, se aplicará el indicador correspondiente al nivel tecnológico bajo.

El establecimiento comprende la organización comercial mediante la cual se pueden ofrecer tanto bienes como servicios. Un establecimiento puede tener una o más granjas.

La granja avícola es la unidad productiva formada por una superficie de terreno que incluye uno o más galpones de cría, recria y/o postura de aves, delimitados por alambrado perimetral.

Se entiende por galpón a la instalación construida para alojar una determinada cantidad de aves durante todo el ciclo de producción (cría, recria o postura).

Remuneración a computar: promedio entre las categorías peón avícola y encargado. Montos conforme las remuneraciones establecidas por las resoluciones dictadas por la Comisión Nacional de Trabajo Agrario del ex Régimen Nacional de Trabajo Agrario (Ley 22.248) y por las que emanen de la misma Comisión en el marco del Régimen de Trabajo Agrario instituido por la Ley 26.727, específicas para la actividad avícola - producción de huevos, vigentes para cada período involucrado”.

Art. 2 – La presente resolución general entrará en vigencia a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, inclusive.

Art. 3 – De forma.

CIUDAD DE BUENOS AIRES

RESOLUCIÓN D.G.R. 822/16

Buenos Aires, 22 de marzo de 2016

B.O.: 29/3/16

Vigencia: 29/3/16

Ciudad de Buenos Aires. Impuesto sobre los ingresos brutos. Convenio Multilateral. Declaración jurada anual (CM-05) ejercicio fiscal 2015. Postergación de su vencimiento.

Art. 1 – Fijase el 30 de junio de 2016 como la fecha hasta la cual se considerará presentada en término la declaración jurada anual (F. CM-05), correspondiente al ejercicio fiscal 2015, por los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral con sede en esta jurisdicción.

Art. 2 – De forma.

CHACO

LEY 7.752

Resistencia, 14 de marzo de 2016

B.O.: 18/3/16

Vigencia: 2/3/16

Provincia del Chaco. Consolidación de leyes. Incorporación al Digesto Jurídico de la provincia. Ley 7.707. Se prorroga su entrada en vigencia.

Art. 1 – Prorrógase por el término de ciento ochenta días corridos la entrada en vigencia de la Ley 7.707, contados a partir de su publicación en el Boletín Oficial.

Art. 2 – La presente ley entrará en vigencia a partir de su sanción.

Art. 3 – De forma.

TIERRA DEL FUEGO

RESOLUCION A.R.E.F. 58/16

Ushuaia, 7 de marzo de 2016

B.O.: 10/3/16

Vigencia: 11/3/16

Provincia de Tierra del Fuego. Impuesto sobre los ingresos brutos. Exenciones. Requisitos. Certificado. Su solicitud. Res. D.G.R. 25/99 y 126/14. Su derogación.

Art. 1 – Establecer que para que se encuentren exentos del pago del impuesto sobre los ingresos brutos, y sus alícuotas adicionales, los sujetos comprendidos en el art. 204 del Código Fiscal Unificado (Ley provincial 1.075) deberán tramitar, ante esta Agencia, necesariamente, tal certificado de exención. Dicho certificado será el acto constitutivo que posibilitará a los sujetos del art. 204 de la Ley provincial 1.075 hacer uso de dicho beneficio, previo cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales previstas por las normas legales pertinentes y la presente.

Art. 2 – Establecer que los sujetos mencionados en el art. 204, incs. a), b), c), d), e) y f), del Código Fiscal Unificado, quedan exceptuados de cumplir con la obligación indicada en el artículo precedente. No obstante ello, el sujeto mencionado en el inc. c) deberá cumplir con los deberes formales correspondientes.

Art. 3 – Establecer que los sujetos que se encuadren en el art. 204, incs. i), j), k), l), m), n), o), p) y q), de la Ley provincial 1.075, que soliciten por primera vez el certificado de exención, gozarán de la exención del impuesto sobre los ingresos brutos por el período de un año – último día del mes–, contado desde la fecha de solicitud del certificado. Ello siempre que los sujetos solicitantes se encontrasen al día con las presentaciones formales y materiales y que

den cumplimiento con la presentación de la documental que les corresponda según el art. 8 de la presente; caso contrario se procederá conforme con lo establecido en el art. 6 de la presente.

Luego de otorgado el certificado de exención deberán ajustarse a lo establecido en el art. 5 para su renovación, ello a efectos de seguir usufructuando la exención otorgada.

Art. 4 – Establecer que los sujetos que se encuadren en los incs. i), j), k), l), m), n), o), p) y q), del art. 204 de la Ley provincial 1.075, que soliciten una renovación de un certificado de exención del que actualmente se beneficien, deberán ajustarse a lo establecido en el art. 5 de la presente. El certificado de exención que actualmente usufructúen tendrá vigencia hasta el vencimiento del mismo.

Art. 5 – Establecer que para la renovación del certificado de exención, en todos los casos, deberá procederse del siguiente modo:

– Con una antelación no menor a los treinta días antes al vencimiento del certificado de exención otorgado, los solicitantes deberán realizar una nueva solicitud y cumplimentar todos los requisitos correspondientes; caso contrario deberán ajustarse a lo establecido en el art. 6 de la presente.

– Habiendo cumplimentado todos los requisitos necesarios establecidos por la normativa vigente hasta el momento del vencimiento del certificado oportunamente otorgado, la renovación del certificado de exención comenzará a regir desde el día posterior al vencimiento del anterior y hasta un año posterior –último día del mes–.

– Habiendo cumplimentado todos los requisitos necesarios establecidos por la normativa vigente hasta el momento del vencimiento del certificado que se busca renovar, desde el momento en el que se dio cumplimiento con los requisitos necesarios establecidos por la normativa vigente. Sin perjuicio de ello, hasta el momento en el que se diera efectivo cumplimiento con los requisitos los contribuyentes deberán ajustarse a lo establecido en el art. 6 de la presente. En ningún caso la demora imputable a la Administración podrá perjudicar al contribuyente.

Art. 6 – Transcurrido el plazo para la renovación sin que la misma se efectúe conforme los requisitos establecidos o, en su defecto, se efectúe en forma parcial y por lo tanto la Administración se vea impedida de resolver, los contribuyentes comprendidos en el art. 3 deberán tributar el impuesto sobre los ingresos brutos de conformidad con las alícuotas establecidas en la ley impositiva vigente, con más los accesorios de ley devengados hasta la fecha del efectivo pago.

Art. 7 – Establecer que los contribuyentes que poseen certificado de exención se encuentran obligados con el cumplimiento de los deberes formales en cuanto a la presentación de declaraciones juradas mensuales y anuales, exteriorizando ingresos imponibles para la actividad exenta. Su incumplimiento ocasionará la aplicación de sanciones conforme la normativa vigente. Este deber no rige para los sujetos comprendidos en los incs. a), b), d), e) y f) de la Ley provincial 1.075.

Art. 8 – Independientemente de los deberes relativos a la inscripción como contribuyente, juntamente con el pedido de exención, deberá acompañarse la siguiente documentación, en caso de corresponder:

- a) Modificaciones de estatutos o de integrantes de la persona jurídica.
- b) Nómina de autoridades, adjuntando fotocopia del Documento Nacional de Identidad de cada uno, o nota en carácter de declaración jurada de mantenimiento y vigencia de autoridades.
- c) Certificado vigente expedido por la Inspección General de Justicia, Registro Público de Comercio, Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social u organismo de control equivalente que acredite que el sujeto se encuentra en situación regular ante dicho organismo.
- d) Copia certificada de la constancia de inscripción o resolución que otorga personería jurídica al contribuyente emitido por el Registro Nacional de Obras Sociales, el Registro Nacional de Cultos, el Ente Nacional de Comunicaciones (ENACOM), las autoridades de aplicación, o los organismos que en un futuro los reemplacen, según corresponda.
- e) Resolución o acto equivalente de otorgamiento de personería gremial, de corresponder.
- f) Copia certificada del acto administrativo que incorpora al contribuyente como establecimiento a la enseñanza oficial.
- g) Habilitación comercial o documentación equivalente que acredite el ejercicio de las actividades comprendidas en el inc. i) del art. 204 de la Ley provincial 1.075.
- h) Copia de la constancia, credencial o formulario de inscripción en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social, a efectos de acreditar su condición como tal.

Art. 9 – Establecer que para los sujetos comprendidos en el art. 204, inc. n), de la Ley provincial 1.075, deberán presentar ante esta Agencia nota en carácter declaración jurada en la que conste que el cedente haya computado la totalidad de los ingresos como materia gravada. La exención comprenderá únicamente la parte cedida en caso de corresponder.

Art. 10 – El incumplimiento de las obligaciones citadas en la presente dará lugar a la aplicación de sanciones de multas por el incumplimiento a los deberes formales, conforme como lo previsto en los arts. 101 y cs. del Código Fiscal Unificado.

Art. 11 – El certificado de exención deberá ser extendido, en caso de corresponder, en el término de treinta días de recepcionado el pedido. En caso de que el solicitante no acompañara la totalidad de documentación necesaria para otorgar la exención, tal plazo comenzará a correr desde que la documentación es presentada en su totalidad ante este organismo.

Los certificados que se otorguen serán numerados y ordenados cronológicamente en un “Registro de sujetos exentos” que al efecto llevará la Agencia de Recaudación Fueguina (AREF) en cada uno de sus distritos. El certificado contendrá, como mínimo, los siguientes datos: lugar y fecha de emisión, fecha de vigencia, contribuyente solicitante, número de inscripción en el impuesto sobre los ingresos brutos (si tuviere), domicilio fiscal, norma que determina la exención, su transcripción, y firma y sello de la autoridad emisora, conforme modelo que se aprueba como Anexo I y que forma parte íntegra de la presente.

Cuando el sujeto exento se encuentre obligado a la cancelación de una deuda mediante plan de pagos por cualquier concepto, el certificado de exención será extendido con vigencia por seis meses, pudiendo renovarse, en caso de corresponder, por única vez sin necesidad de presentar nuevamente la documentación.

Art. 12 – En el caso de personas jurídicas que aún no se hayan inscripto como contribuyentes, cuando tal obligación les cupiera, tendrán plazo hasta el 15 de abril de 2016 para proceder a su inscripción en tiempo.

Las personas jurídicas que adquieran tal carácter en el futuro, contarán con un plazo de un mes, a contar desde la fecha de otorgamiento de personería jurídica, para inscribirse como contribuyentes ante esta Agencia.

En ambos casos la inscripción fuera de los plazos indicados será considerada inscripción extemporánea y dará lugar a sanciones por el incumplimiento a los deberes formales.

Art. 13 – La excepción al derecho de repetición contenido en la última parte del art. 204 de la Ley provincial 1.075 comprende a las retenciones efectuadas por agentes de retención designados por la Agencia de Recaudación Fueguina, aunque hubieran sido efectuadas durante la vigencia de exenciones otorgadas por este organismo.

Art. 14 – Establecer que los certificados de exención que hayan sido otorgados con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente mantendrán su plena validez hasta la fecha de vencimiento de los mismos, debiendo sujetarse a los arts. 5 y 6 de la presente para tramitar su renovación.

Art. 15 – Delegar en las Subdirecciones General del Distrito Ushuaia y Río Grande la facultad para otorgar y rechazar las exenciones, según el domicilio fiscal del contribuyente, quedando a cargo de la primera todos los casos de extraña jurisdicción.

Art. 16 – Derogar las Res. D.G.R. 25/99 y 126/14.

Art. 17 – La presente resolución entrará en vigencia a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y será de aplicación para las solicitudes de otorgamiento, renovación, etc., que se efectúen a partir de la entrada en vigencia. Ello sin perjuicio de las obligaciones formales correspondientes para los sujetos que estén actualmente usufructuando un certificado de exención.

Art. 18 – De forma.

SANTA FE

RESOLUCION GENERAL A.P.I. 13/16

Santa Fe, 18 de marzo de 2016

Vigencia: 28/3/16

Provincia de Santa Fe. Impuesto sobre los ingresos brutos. Presentación y pago de declaraciones juradas. Aplicativo IBSF. Se aprueba la Versión 3.0 - Release 34.

Art. 1 – Aprobar la Versión 3.0 - Release 34 del Aplicativo IBSF - Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el cual oportunamente se incorporará a la página web www.santafe.gov.ar/api en impuesto sobre los ingresos brutos - Aplicativos.

Art. 2 – Disponer la vigencia de la Versión 3.0 - Release 34, del Aplicativo IBSF, a partir del 28 de marzo de 2016.

Art. 3 – De forma.

CHUBUT

RESOLUCIÓN D.G.R. 232/16

Rawson, 18 de marzo de 2016

Vigencia: 1/4/16

Provincia de Chubut. Impuesto de sellos. Régimen especial de autoliquidación web. Compras suscriptas con organismos del Estado provincial.

Art. 1 – Apruébese la modalidad de autoliquidación web, mediante uso de Clave Fiscal, disponible en la página web de este organismo en la siguiente URL: <http://www.dgrchubut.gov.ar> y que podrá ser utilizado por contribuyentes para la determinación del impuesto de sellos que corresponda abonar en órdenes de compra suscriptas con los organismos del Estado provincial que se detallan en el Anexo I que forma parte del presente.

Art. 2 – Exíjese la obligatoriedad por parte de los contribuyentes de conservar y presentar, ante requerimientos de este organismo, copias de las órdenes de compra, boleta agrupada y cupón de pago, dado que su incumplimiento dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el Código Fiscal vigente.

Art. 3 – Póngase a disposición la presente modalidad de autoliquidación web a partir del 1 de abril de 2016, exclusivamente para órdenes de compra suscriptas con los organismos del Estado provincial que se detallan en el Anexo I que forma parte de la presente.

Art. 4 – De forma.

ANEXO I

C.U.I.T.	Organismos
30-99915762-5	Administración de Vialidad Provincial
30-67049620-8	Contaduría General de la provincia
30-67049958-4	Dirección General de Rentas
30-69105636-4	Fiscalía de Estado
30-67049620-8	Ministerio de Economía y Crédito Público
30-67049620-8	Obras públicas
30-67050730-7	Obligaciones a cargo del Tesoro

SANTA CRUZ

DISPOSICIÓN S.I.P. 124/16
Río Gallegos, 23 de marzo de 2016
B.O.: 29/3/16
Vigencia: 1/4/16

Provincia de Santa Cruz. Nuevo régimen permanente de facilidades de pago. Disp. S.I.P. 166/14. Su derogación.

Derogación

Art. 1 – Déjase sin efecto la Disp. S.I.P. 166/14.

Establecimiento del régimen

Art. 2 – Establézcase un régimen permanente de facilidades de pago destinado a contribuyentes o responsables para la cancelación de obligaciones tributarias correspondientes al impuesto sobre los ingresos brutos, impuesto inmobiliario rural y pesca, sus intereses, actualizaciones, recargos y multas, en caso de corresponder, vencidas a la fecha

de presentación del plan. Se encuentran incluidas las deudas en curso de discusión administrativa o judicial, así como las obligaciones fiscales verificadas en los procesos de concursos y quiebras.

La cancelación, de acuerdo con esta modalidad, no implica reducción de intereses resarcitorios y/o punitivos, como tampoco liberación o condonación de las pertinentes sanciones.

Exclusiones objetivas

Art. 3 – Quedan excluidos del presente régimen los conceptos que se indican a continuación:

- a) Las cuotas de planes de facilidades de pago vigentes.
- b) Las deudas incluidas en planes de facilidades de pago caducos.
- c) Las retenciones y percepciones, por cualquier concepto, practicadas o no.

Exclusiones subjetivas

Art. 4 – Se encuentran excluidas las obligaciones correspondientes a contribuyentes o responsables, querellados o denunciados penalmente, en los términos de la Ley Penal Tributaria.

Formalidades y requisitos

Art. 5 – Para solicitar la adhesión al plan de facilidades de pago respecto de la cancelación de obligaciones tributarias, se deberá:

- a) Consolidar la deuda a la fecha de adhesión.
- b) Presentar las declaraciones juradas determinativas y/o informativas, en caso de corresponder, de las obligaciones por las que se solicita el plan de facilidades.
- c) Presentar en las dependencias de la Secretaría de Ingresos Públicos habilitadas a tales efectos lo siguiente:
 - i. F. de “Solicitud de plan de facilidades de pago” (Anexo II), suscripto con firma certificada. Las personas de existencia visible, sean contribuyentes y/o responsables, deberán acreditar su identidad mediante la exhibición del correspondiente documento de identidad. Las personas de existencia ideal y demás entidades y sujetos deberán acreditar la firma de los representantes acompañando fotocopia simple de la documentación que avale el carácter invocado.
 - ii. Constancia de C.U.I.T. vigente a la fecha de solicitud.

iii. La Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.), emitida y certificada por la entidad bancaria que corresponda, de la cuenta corriente o de la caja de ahorro de la que se debitarán los importes correspondientes para la cancelación de cada una de las cuotas.

iv. F. de "Solicitud de autorización de débito automático" (Anexo III) con firma certificada del titular de la Clave Bancaria Uniforme por ante escribano público, juez de paz, entidad bancaria o funcionario de la Secretaría.

v. Informar un correo electrónico y número de teléfono celular de la persona debidamente autorizada (presidente, apoderado, contribuyente, etcétera), requerido en el Anexo II, los cuales resultarán necesarios para recibir comunicaciones vinculadas con el plan de facilidades de pago.

Condiciones del plan de facilidades

Art. 6 – Los planes de facilidades de pago deberán reunir las siguientes condiciones:

a) Las cuotas serán mensuales, iguales y consecutivas, calculadas por el sistema de amortización francés.

b) La cantidad de cuotas del plan y las tasas de interés de financiación aplicables a cada caso, que deberán ser ingresados en virtud de la adhesión al plan de facilidades de pago, se establecen en el Anexo I de la presente disposición.

c) El monto de cada cuota deberá ser igual o superior a pesos quinientos (\$ 500).

d) Por cada anticipo adeudado en el impuesto sobre los ingresos brutos podrá accederse a dos cuotas del plan como máximo.

Rechazo de la solicitud

Art. 7 – La solicitud de adhesión al presente régimen, que no cumpla en su totalidad las condiciones y los requisitos previstos en esta disposición, será rechazada y se considerará anulada mediante acto fundado y notificado al interesado, debiendo éste presentar, en su caso, una nueva solicitud de adhesión por las obligaciones que corresponda incluir.

Ingreso de las cuotas

Art. 8 – Las cuotas vencerán el día 14 de cada mes a partir del mes inmediato siguiente a aquél en que se consolide la deuda y se formalice la adhesión, y se cancelarán mediante el procedimiento de débito directo en cuenta bancaria.

En caso de que, a la fecha de vencimiento general fijada en el párrafo anterior, no se hubiera efectivizado la cancelación de la respectiva cuota, se procederá a realizar un segundo intento de débito directo de la cuenta corriente o caja de ahorro el día 24 del mismo mes, en cuyo supuesto la respectiva cuota devengará los intereses resarcitorios que correspondan.

Cuando los días de vencimiento fijados para el cobro de las cuotas coincidan con días feriados o inhábiles se trasladarán al primer día hábil inmediato siguiente.

Será considerada como constancia válida de pago el débito registrado en el resumen emitido por la respectiva institución bancaria donde conste el C.B.U. informado al momento de adhesión y el importe de la cuota.

Rehabilitación de débito de cuotas impagas

Art. 9 – En caso de que, en las fechas de vencimiento previstas, no se hubiera podido efectuar el débito en la cuenta bancaria para la cancelación de la respectiva cuota, el sistema automáticamente procederá a rehabilitar la cuota impaga, así como sus intereses resarcitorios, el día 12 del mes inmediato siguiente, en la medida que no haya operado alguna de las causales de caducidad previstas en el art. 10 de la presente disposición.

Caducidad del plan de facilidades de pago

Art. 10 – La caducidad del plan de facilidades de pago operará, de pleno derecho y sin necesidad de que medie intervención alguna por parte de esta Secretaría, cuando se produzcan las causales que se indican a continuación:

- a) Falta de cancelación de dos cuotas, consecutivas o alternadas, a los treinta días corridos posteriores a la fecha de vencimiento de la segunda de ellas.
- b) Falta de cancelación de una cuota a los treinta días corridos contados desde la fecha de vencimiento de la última cuota.
- c) El contribuyente desconozca el débito efectuado en la cuenta bancaria con el C.B.U. informado.

Operada la caducidad del plan de pago, quedará habilitada de pleno derecho –sin necesidad de intimación previa– la vía de la ejecución fiscal, correspondiendo la emisión de título ejecutivo contra el contribuyente.

Los contribuyentes y/o responsables, una vez declarada la caducidad del plan de facilidades de pago, deberán cancelar el saldo pendiente de deuda mediante depósito bancario o transferencia electrónica de fondos.

Deudas en discusión administrativa o judicial. Procedimiento aplicable

Art. 11 – En el caso de incluirse en el plan de facilidades de pago deudas en discusión administrativa o judicial, los contribuyentes y/o responsables –con anterioridad a la fecha de adhesión– deberán allanarse a la pretensión de la Secretaría mediante la presentación de un escrito.

En caso de que la deuda se encuentre en una instancia judicial, la presentación del escrito de allanamiento dará lugar a la suscripción de un convenio de pago entre el apoderado fiscal de

la Secretaría y el contribuyente o responsable, que será presentado ante la instancia judicial en la que se sustancia la causa. En estos supuestos se devengarán intereses punitivos de acuerdo con lo que establece el Código Fiscal.

Acreditada en Autos la incorporación a un convenio de pago, firme la resolución judicial que tenga por formalizado el allanamiento a la pretensión fiscal y una vez cancelado, en su totalidad, el referido plan de pago, la Secretaría solicitará al juez el archivo de las actuaciones.

Cuando se trate de deudas en ejecución judicial por las que se hubiera trabado embargo sobre fondos y/o valores de cualquier naturaleza, depositados en entidades financieras o sobre cuentas a cobrar, la Secretaría, una vez acreditada la adhesión al régimen y la presentación del escrito de allanamiento, dispondrá el levantamiento de la respectiva medida cautelar.

Costas, gastos y honorarios profesionales

Art. 12 – Los gastos causídicos deberán ser cancelados en un solo pago al momento de suscribir el plan de facilidades de pago.

Se establece que tanto el plan de pago como el convenio de honorarios que se acuerde con los contribuyentes o responsables tendrá carácter y validez de título ejecutivo, pudiendo ser reclamado por vía ejecutiva.

Aceptación de las condiciones

Art. 13 – La solicitud de un plan de facilidades de pago en los términos de la presente disposición implicará la aceptación lisa y llana de la totalidad de condiciones establecidas en la misma.

Aprobación de anexos

Art. 14 – Apruébanse los Anexos I, II y III que forman parte integrante de esta disposición.

Vigencia

Art. 15 – La presente disposición entrará en vigencia a partir del 1 de abril de 2016.

Art. 16 – De forma.

ANEXO I - Número de cuotas y tasa de interés de financiación aplicables

Impuesto	Número de cuotas	Tasa de financiamiento	interés
Sobre los ingresos brutos	De 1 hasta 12	2%	
	De 13 a 24	2,5%	

Pesca e inmobiliario rural	De 1 a 6	2%
----------------------------	----------	----

Nota: los Anexos II y III no se publican.