

TRABAJO FINAL INTEGRADOR
POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN U.N.L.P.

Postulante: Julio Angel Echarren

Título: Transporte automotor de carga terrestre.

Empresa Unipersonal.

ÍNDICE.

1. INTRODUCCIÓN.
2. MARCO TEÓRICO-JURÍDICO.
3. IMPOSICIÓN NACIONAL.
 - 3.1. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.
 - 3.2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
 - 3.3. MONOTRIBUTO. POSIBLE OPCIÓN.
 - 3.4. IMPUESTOS INTERNOS.
 - 3.5. IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA.
 - 3.6. IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES.
 - 3.7. IMPUESTO SOBRE LOS DÉBITOS Y CRÉDITOS BANCARIOS.
4. IMPOSICIÓN PROVINCIAL.
 - 4.1. CONTRIBUYENTE LOCAL.
 - 4.2. REGÍMENES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN DE LOS INGRESOS BRUTOS.
 - 4.3. CONVENIO MULTILATERAL
5. RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL.
 - 5.1. AUTÓNOMOS.
 - 5.2. CONVENIO COLECTIVO DE TRABAJO DE LA ACTIVIDAD.
6. INDICADOR MÍNIMO DE TRABAJADORES (IMT)
7. EMISIÓN DE COMPROBANTES. REGISTRACIÓN DE LAS OPERACIONES.
8. REGÍMENES DE INFORMACIÓN DE LA ACTIVIDAD.
9. CONCLUSIONES.
10. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN.

Quienes acudan a este Trabajo Integrador Final encontrarán explicados en forma clara y sencilla cada uno de los principales aspectos impositivos y previsionales vigentes en nuestro país a nivel nacional y provincial para la actividad económica de transporte automotor de carga, como empresa unipersonal, desde la perspectiva del Régimen General. Se abordará cada uno de los temas desde un enfoque teórico, con leyes, doctrina y jurisprudencia y cuando sea pertinente se complementará con algún esquema y un enfoque práctico. Además de los tributos nacionales, se detallará el tratamiento impositivo en los ingresos brutos-convenio multilateral en por los menos dos jurisdicciones, de manera tal que el trabajo integrador final, tendrá el análisis del impuesto sobre los ingresos brutos en dos jurisdicciones (una de las cuales necesariamente será la Provincia de Buenos Aires). En cuanto a la parte previsional el encuadre será para el dueño de la empresa unipersonal y el sujeto interviniente del caso de aplicación, planteado desde el enfoque previsional (de corresponder, categorización en autónomos, pautas de liquidación, definición de las tablas, afiliación voluntaria u obligatoria).

Se perfeccionará además cada tema con Resoluciones Generales (Afip-DGI) pertinentes, disposiciones normativas provinciales y jurisprudencia y doctrina de cada caso de aplicación.

Finalmente quiero formular un agradecimiento a todos aquellos que directa o indirectamente hicieron posible que mi posgrado sea realizado. En especial a familiares, amigos, compañeros del posgrado y docentes de la cátedra de impuestos y del posgrado de Especialización en Tributación de la U.N.L.P.

2. MARCO TEÓRICO-JURÍDICO. IMPOSICIÓN NACIONAL.

La Ley 24.653, sancionada el 5 de Junio de 1996, consagró el nuevo marco legal general aplicable a esta actividad. En relación al tratamiento impositivo correspondiente al transporte automotor de cargas, la misma contiene una disposición expresa, el art. 2, inc. f, que dispone: En especial debe: "...f) Garantizar que ninguna disposición nacional, provincial o municipal, grave (excepto impuestos nacionales), intervenga o dificulte en forma directa o no, los servicios regidos por esta ley, salvo en materia de tránsito y seguridad vial". Entre dichos mandatos se inserta el inc. f) del art. 2 como una garantía que busca evitar que las normas provinciales o municipales interfieran en los servicios que ella regula. En efecto, si bien es cierto que con el dictado de la Ley 24.653, el transporte automotor de cargas dispone de una ley específica que lo rige (esta última ley expresamente deja sin efecto la Ley 12.346) los principios rectores tributarios aplicables al transporte interjurisdiccional se mantuvieron incólumes.

PRIMEROS PASOS PARA EL ASESOREAMIENTO DEL CLIENTE.

Si el cliente está pensando comprar un camión para su actividad, como bien de uso para su actividad quizás podría obtenerlo mediante un leasing y aprovechar las ventajas impositivas del mismo.

VENTAJAS IMPOSITIVAS DEL LEASING: SÍNTESIS.

El leasing es un instrumento de financiación de bienes de capital por el cual el dador conviene transferir al tomador la tenencia de un bien cierto y determinado, para su uso y goce, contra el pago de un canon y le confiere una opción de compra por un precio. Es decir, el tomador tiene el derecho pero no la obligación de comprar el bien. El tomador puede usar y gozar del bien objeto

del leasing conforme su destino pero no puede venderlo, gravarlo, ni disponer de él.

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En el impuesto a las ganancias, el sujeto que toma un leasing puede deducir el valor del bien en forma acelerada (sobre todo bajo la modalidad de leasing financiero) como gasto por el pago de cada uno de los cánones, en lugar de comprar el bien y amortizarlo a lo largo de la vida útil del mismo.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Por otra parte, a los efectos del impuesto al valor agregado le permite diferir el cómputo del mismo, dado que paga el impuesto correspondiente a cada una de las cuotas de alquiler, así como sobre el valor residual del bien al momento de ejercer la opción de compra en lugar de pagar todo el impuesto al valor agregado en el momento 1 en el caso que decidiera adquirirlo en lugar de tomar el bien en leasing.

IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

Otra ventaja es con relación al impuesto a la ganancia mínima presunta, donde el bien no está en su activo (está en el activo del dador), pero sin embargo puede utilizarlo como si estuviera en él.

ACTIVIDAD ECONÓMICA SEGÚN AFIP.

En el ámbito de la imposición nacional la actividad de transporte automotor de cargas se encuentra codificado como actividad económica en la A.F.I.P. bajo el número 492290 (anteriormente 602190). Incluye servicios de transporte de carga refrigerada, automotores, transporte pesado y de mercaderías peligrosas.

3. IMPOSICIÓN NACIONAL.

3.1. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

Como partimos del supuesto que quien realiza la actividad económica de referencia es una empresa unipersonal debemos definir primeramente este último concepto.

¿Que se entiende por empresa unipersonal?

Una empresa unipersonal es una empresa ubicada en el país que con fines de especulación o lucro desarrolla actividades comerciales, industriales, agropecuarias, mineras o de prestación de servicios sean estos técnicos, científicos o profesionales, y su titular es una persona física o sucesión indivisa domiciliada o radicada en nuestro país. Se tiene por configurada una Empresa Unipersonal cuando concurrentemente se den los siguientes presupuestos:

- 1. Titular:** Que el titular sea una persona física o sucesión indivisa
- 2. Domicilio:** Que la persona física o la sucesión indivisa esté domiciliada o radicada en el país. De no ser así, es decir que el titular esté domiciliado o radicado en el exterior estaríamos en presencia de un Establecimiento Estable, sujeto incluido en el artículo 69 inc. b) de la Ley, que tiene un tratamiento impositivo disímil al de una Empresa Unipersonal.
- 3. Actividad:** Que realice el ejercicio habitual de una actividad económica sea esta industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole.
- 4. Lugar donde se ejerce la actividad:** Que la actividad esté desarrollada dentro de nuestro país. Si el titular fuera una persona física o una sucesión indivisa domiciliada o radicada en nuestro país pero desarrollando actividades en el exterior, encuadraría en el concepto de

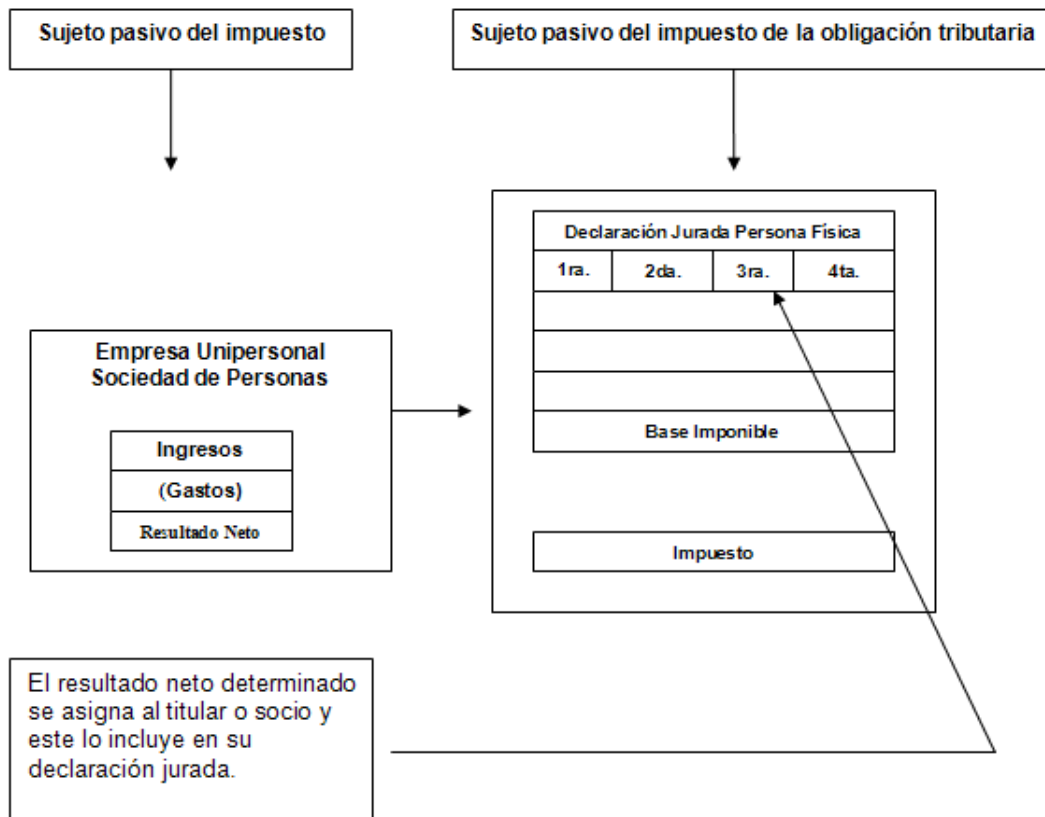
Establecimiento Estable, ubicado en el exterior, que origina ganancia de tercera categoría de fuente argentina para los titulares residentes en la República Argentina (artículo 128 de la Ley.)

- 5. Lucro:** Que la actividad sea ejercida con la intención de lucrar con la misma, es decir con la finalidad de ganar.

Las empresas unipersonales, al igual que las sociedades de personas, y a diferencia de los sujetos del artículo 69 de la Ley, son sujetos pasivos del impuesto, pero no son sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Esto significa que se determina el resultado impositivo en cabeza de la empresa unipersonal o de la sociedad de persona, pero en lugar de ingresar el impuesto la empresa o la sociedad de personas, ese resultado se le asigna al titular o socio según corresponda, para que este lo incluya en su declaración jurada personal, adicionando a los demás resultados que haya obtenido durante el período fiscal.

Veamos lo hasta aquí descripto mediante un esquema:



El organismo recaudador interpretó en el dictamen 7/1980 de la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos el concepto de Empresa a los fines fiscales.¹

Conforme con estos conceptos cabe preguntarnos:

Llegados a este punto, nos parece oportuno hacer algunas precisiones de carácter metodológico.

Vamos a utilizar el término **Empresa Unipersonal Profesional**, cuando nos referimos al ejercicio de la actividad profesional exclusivamente. (Un médico, un contador público, un abogado, un arquitecto, un analista de sistemas, etc.)

Si el profesional complementa su actividad con una comercial, vamos a utilizar el concepto **Empresa Unipersonal (Sujeto Empresa)**

La complementación de una prestación profesional con una actividad comercial, produce un cambio del sujeto que obtiene la renta, de Empresa

¹ **Dictamen 7/1980. 07/05/1980:** Consecuentemente este Departamento Asesoría Técnica entiende que a todos los efectos fiscales el término "empresa" podría definirse como la "Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla".

Unipersonal Profesional pasa a ser una Empresa Unipersonal (Sujeto Empresa) y como consecuencia queda comprendido entre los sujetos del artículo 2º apartado 2 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.²

En síntesis, la empresa unipersonal bajo análisis queda comprendido entre los sujetos del artículo 2º apartado 2 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Quedar comprendida en el apartado 2 del artículo 2º implica que para determinar la ganancia fiscal se emplea la definición de Teoría del Balance y que las rentas que obtiene son de la tercera categoría, imputándose al período fiscal aplicando el criterio de devengado (artículo 68 del decreto reglamentario-primer párrafo)³

Respecto de la mecánica de liquidación de aquellos sujetos que obtienen rentas de tercera categoría, en primer lugar habrá que analizar si llevan o no libros contables (según lo establece el Código de Comercio y Ley de Sociedades Comerciales). En efecto de ocurrir lo primero los contribuyentes deberán ajustar su resultado contable mediante lo que se conoce como “ajuste por columna I (resta) y columna II (suma)”, para llegar así al resultado impositivo.

	Columna I (-)	Columna II (+)
Ganancia o pérdida contable		
AJUSTES		
Resultado Impositivo		

² **ARTICULO 2º LIG** - A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

1- Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

2- Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

³ Ganancia de la Tercera Categoría. ARTICULO 68 – “...Los sujetos comprendidos en el artículo 69 de la ley y las sociedades y empresas o explotaciones, comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo de su artículo 49, deben determinar su resultado neto impositivo computando todas las rentas, beneficios y enriquecimientos que obtengan en el ejercicio al que corresponda la determinación, cualesquiera fueren las transacciones, actos o hechos que los generen, incluidos los provenientes de la transferencia de bienes del activo fijo que no resulten amortizables a los fines del impuesto y aun cuando no se encuentren afectados al giro de la empresa”.

Una vez conocido el resultado impositivo (ganancia neta sujeta a impuesto o base imponible) se le aplicará la alícuota del treinta y cinco (35%), a fin de obtener el impuesto determinado.

Téngase presente que este procedimiento cabe en la medida en que el sujeto pasivo del tributo sea, a su vez, el sujeto pasivo de la obligación tributaria (por ejemplo, sujetos del artículo 69 de la Ley).

En la empresa unipersonal el resultado impositivo determinado deberá adjudicarse como resultado fiscal del titular, ya que el sujeto pasivo del tributo es la Empresa Unipersonal-art. 49 inc b) de la Ley y el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física-art. 50 Ley. Esta es la configuración del caso de referencia. Por su parte, para el caso en que los sujetos de la tercera categoría no lleven libros, como el que se analiza, deberá armar su estado de resultados considerando directamente las normas impositivas, puesto que no tienen resultado contable del cual partir (art. 70. D.R. Ganancias.)⁴

TRATAMIENTO DEL TRANSPORTE INTERNACIONAL EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La Dirección de Asesoría Técnica (DGI), en su dictamen 86/1992, sostiene que "para que el transporte sea considerado internacional, el transportista debe asumir la responsabilidad de efectuar la prestación desde el país hasta el exterior, o viceversa, con la intervención de la documentación por la autoridad de frontera"; y que "no será considerado transporte internacional cuando el

⁴ **Art. 70 DR** - Los sujetos mencionados en el artículo anterior que no confeccionen balances en forma comercial, determinarán la ganancia neta de acuerdo al siguiente procedimiento:

a) del total de ventas o ingresos, incluidos los retiros mencionados en el artículo 57 de la ley, detraerán el costo de ventas, los gastos y otras deducciones admitidas por la ley;
b) el costo de ventas a que se refiere el inciso a) se obtendrá adicionando a las existencias al inicio del año fiscal las compras realizadas en el curso del mismo y al total así obtenido se le restarán las existencias al cierre del mencionado año fiscal;
c) al resultado del inciso a) se le adicionará o restará el ajuste por inflación impositivo que resulte por aplicación de las disposiciones del Título VI de la ley;
d) cuando se trate de los responsables comprendidos en los incisos b), c) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley, los mismos deberán informar la participación que le corresponda a cada uno en el resultado impositivo, discriminando dentro de tal concepto la proporción del ajuste por inflación impositivo adjudicable a cada partícipe.

mismo se realice desde la estación de origen hasta las estaciones de frontera (en el caso de exportación), y desde la frontera hasta la estación de destino (en el caso de importación), aun cuando dicho transporte integre una operatoria de transporte internacional".

El artículo 9 de la ley de impuesto a las ganancias establece:

"Se presume, sin admitir prueba en contrario, que las compañías no constituidas en el país, que se ocupan en el negocio de transporte entre la República y países extranjeros, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales al 10% (diez por ciento) del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas correspondientes a esos transportes".

AMORTIZACIÓN DEL BIEN MUEBLE AMORTIZABLE (CAMIÓN AFECTADO COMO BIEN DE USO). Art. 84 Ley Ganancias.

¿Qué se entiende por bien mueble amortizable?

Son aquellos que están sujetos a un demérito del valor en razón del desgaste, desuso agotamiento, y demás factores originados de la depreciación, afectados al objeto del negocio generador de enriquecimientos gravados por el impuesto a las ganancias. En efecto, el carácter de bien mueble amortizable se verifica cuando el bien está afectado a una utilización vinculada con la generación de rentas.⁵ En concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes (por ej. el camión que usa para transportar cargas) empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- a) Se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de estos. La AFIP podrá admitir un

⁵ Fallo Mazzuchelli, E.-TFN-11/6/1970

procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etc.) cuando razones de orden técnico lo justifiquen.

b) A la cuota de amortización ordinaria calculada conforme con lo dispuesto en el apartado anterior, o a la cuota de amortización efectuada por el contribuyente con arreglo a normas especiales, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 89, referido a la fecha de adquisición o construcción que indique la tabla elaborada por el Fisco para el mes al que corresponda la fecha de cierre del período fiscal que se liquida.⁶ El importe así obtenido será la amortización anual deducible.

En otras palabras, el mecanismo de amortización consiste en aplicar una cuota equivalente al número de años de vida útil probable del bien.

Ante la falta de definiciones tanto de la Ley como del reglamento, es el contribuyente quien tendrá que estimar la probable duración de la cosa mueble.

Ahora bien, la Dirección General Impositiva publicó en las instrucciones para la preparación del formulario de declaración jurada (ex RG DGI 2278-no vigente en la actualidad- sustituida por la RG 2140 AFIP), las siguientes pautas estándar de vida útil de bienes muebles e inmuebles:

- Camiones de reparto, ómnibus y tractores, 10 años de vida útil.
- Camiones industriales, 5 años de vida útil.

A los efectos del cálculo de la amortización el costo original de los bienes amortizables comprende, además del valor de compra o de incorporación al patrimonio, los gastos incurridos con motivo de la adquisición o instalación, excepto los intereses reales o presuntos contenidos en la operación.

Los intereses sobre el capital invertido tampoco serán computables a los efectos de la determinación del costo, ni las comisiones pagadas y/o acreditadas a entidades del mismo conjunto económico, intermediarias en la

⁶ Conforme la Ley 24.073, la tabla no contemplará variación alguna en los índices de precios a partir del mes de marzo de 1.992.

operación de compra, salvo que se pruebe una efectiva prestación de servicios a tales fines.

En el caso de bienes muebles importados, por operaciones al contado, el valor de incorporación resultará de convertir la moneda extranjera al tipo de cambio efectivamente pagado.

Si se trata de operaciones a crédito, por la parte financiada, debe valuarse el bien al tipo de cambio del día de entrada.

¿Cual es la fecha que debe considerarse como fecha de adquisición?

La fecha de origen es aquella en que se produce la transmisión del dominio mediante la tradición del bien, tal como opina el **Dr. Ernesto Celdeiro**, debe darse preeminencia a la fecha de ingreso efectivo al patrimonio por sobre la del momento en que se produce el acuerdo de voluntades. Pero ello no significa que sea necesario como requisito, el desplazamiento material del bien mueble, ya que pueden presentarse situaciones donde también se verifica la adquisición mediante el acuerdo de voluntades, siempre que lo enajenado esté en condiciones para que el comprador pueda disponerlo.

¿Que sucede si el camión fue adquirido a título gratuito?

En el caso que el contribuyente haya recibido el camión por herencia⁷, legado⁸, o donación⁹, se considerará como valor de adquisición el valor que tales bienes tuvieron para su antecesor a la fecha del ingreso al patrimonio de aquellos y como fecha de adquisición esta última. La fecha será la declaratoria de herederos, la de la declaración de validez del testamento que cumpla la misma

⁷ Es la transmisión a título universal del conjunto de bienes, derechos y obligaciones que al fallecer deja el causante a la persona o grupo de personas que han de recibirlos.

⁸ Es la disposición testamentaria a título particular a través de la cual, al fallecer el causante, se otorgan derechos patrimoniales determinados a terceros no herederos.

⁹ Es el acto jurídico mediante el cual una persona (donante) por un acto entre vivos transfiere gratuitamente a otra (donatario) la propiedad de una cosa.

finalidad, o la de la tradición del bien donado según se trate de herencia, legado o donación, respectivamente.

OPCIÓN DE VENTA Y REEMPLAZO DEL BIEN DE USO.

En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, según los arts. 67 Ley y 96 del DR: podrá optarse por una de las siguientes opciones:

- Imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o,
- Afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 de la Ley deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.

La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien solo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un año. Esta es una opción para contribuyentes que obtienen rentas de tercera categoría.

Entonces la aplicabilidad del régimen de venta y reemplazo de un bien mueble amortizable únicamente será factible en la medida que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que se trate de un bien mueble amortizable.
- Que las operaciones de compra y venta se efectúen dentro del término de un año.

Podría considerarse que existe un tercer requisito, que esta dado por el hecho de que debe invertirse en el bien de reemplazo un importe igual a la utilidad que se desea afectar. Si eso no sucediera, dicha afectación tendrá como límite el importe reinvertido, por lo que el excedente deberá declararse como ganancia del ejercicio.

La finalidad de la norma radica, en que, a efectos de evitar el costo impositivo que genera la declaración de la ganancia en el período fiscal en el que se produce la venta del bien a reemplazar-lo cual podría desalentar la renovación de bienes de uso-, se pueda afectar la utilidad por la venta al costo del bien adquirido en reemplazo, con lo cual el pago del impuesto se difiere al momento en que se amortiza este último.

Veamos un ejemplo práctico de lo expuesto:

La empresa La Morosa S.A. vende el 14/01/2012 una maquinaria en \$1.000. El costo computable de ésta, de acuerdo con las normas de la ley del impuesto, asciende a \$400. El 07/08/2012 adquiere otra maquinaria para reemplazar a la anterior por un valor de \$1.800. La vida útil estimada de ambos bienes es de 10 años.

Suponiendo que la empresa no ejerce la opción de venta y reemplazo, deberá proceder de la siguiente manera:

Venta de Maquinaria:

-Precio de venta	\$1.000
-Costo computable	<u>(\$400)</u>
-Ganancia impositiva	\$600
-Compra de maquinaria	\$1.800

En este caso como la empresa no ejerció la opción, deberá declararse la ganancia de \$600 en la liquidación del impuesto por el período fiscal 2.012. El costo a amortizar del bien que se adquiere será de \$1.800, y la amortización de \$180 por año. ($\$1.800/10$ años)

Si en cambio ejerce la opción de venta y reemplazo, tenemos que:

-Precio de adquisición del bien de reemplazo	\$1.800
-Ganancia impositiva del bien enajenado	<u>(\$600)</u>

-Costo amortizable \$1.200

En este caso, la empresa no declarará la ganancia en el ejercicio de la venta del bien, sino que la afectará al costo del nuevo bien, siendo por lo tanto el nuevo costo amortizable del bien adquirido de \$1.200 y la amortización de \$120 por año (\$1.200/10 años).

Por otra parte el organismo fiscal ha reglamentado los aspectos formales inherentes al ejercicio de opción bajo consideración¹⁰, dado que la opción de “venta y reemplazo” debe manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien. No obstante ello, la falta de presentación del formulario (F.235) en el cual dicha opción debe manifestarse no posee entidad suficiente para hacer decaer el beneficio, toda vez que el propio ordenamiento jurídico, a través del reglamento, establece las consecuencias jurídicas de los incumplimientos de los requisitos sustanciales en la operatoria de venta y reemplazo, sin que aparezcan enumeradas aquellas derivadas de la falta de manifestación de la opción.¹¹

Venta y reemplazo de un bien ubicado en el país por otro ubicado en el exterior.

Una entidad consultó al fisco acerca del tratamiento a otorgar en el Impuesto a las Ganancias a la venta de un inmueble afectado a la actividad agropecuaria como bien de uso por mas de dos años, ubicado en la Argentina y el reemplazo del mismo dentro del año por un inmueble ubicado en el exterior (República Oriental del Uruguay)

10 Resolución General AFIP N° 2140/2006. IMPUESTO A LAS GANANCIAS. Venta y reemplazo de bienes muebles e inmuebles. Procedimiento de información.

¹¹ “Gena SA Agrícola Ganadera” TFN-Sala B-28/3/2006. En el mismo sentido “Perfecto Lopez y Cía. SA”-TFN-Sala B-04/05/2006.

El fisco a través de su dictamen-DAT-43/2004, de fecha 15/07/2004 expresó su opinión en el sentido de que el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias es procedente únicamente en el ámbito del territorio nacional.

Ello, de acuerdo con el artículo 129, fundamentados en razones de control y de preservar la gravabilidad de los resultados de fuente argentina por parte del Fisco Nacional, toda vez que el nuevo bien de reemplazo generaría una mayor ganancia al momento de su realización, que se sometería a imposición en un país extranjero.

En opinión de Gustavo Diez en su obra: "Impuesto a las ganancias, editorial La Ley, 4ta. Edición, página 534", el fundamento se encontraría en la técnica y en la filosofía de nuestro gravamen a la renta, donde la ley plantea de modo separado el cómputo y determinación de la ganancia de fuente argentina por un lado y la ganancia de fuente extranjera por el otro (la misma metodología resulta aplicable en el caso del cómputo de quebrantos). Esa es, teleológicamente, la razón de la limitación comentada en materia de venta y reemplazo.

EL TRATAMIENTO DE LOS AUTOMOTORES EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

INTRODUCCIÓN

En primer lugar, debemos definir que se entiende por automotores, conforme al decreto reglamentario, artículo 149 que nuevamente nos remite al artículo 5 inciso a) de la ley 24.449:

- Automóvil: el automotor para el transporte de personas de hasta ocho plazas (excluido conductor) con cuatro o más ruedas, y los de tres ruedas que exceda los mil kg de peso;

No haremos un análisis histórico de las normas, sino que nos limitaremos al tratamiento actual de la cuestión que nos ocupa, que continúa sin variación para sociedades por ejercicios cerrados a partir del 01/01/98 y para personas físicas y sucesiones indivisas, a partir del período fiscal 1988.

A partir de la modificación del artículo 88, inciso l), cuyo texto es el siguiente:

Art. 88 inc. l) "las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 82, correspondientes a automóviles y el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing), en la medida que excedan los que correspondería deducir con relación a automóviles cuyo costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados con opción de compra, sea superior a la suma de \$ 20.000 (veinte mil pesos) -neto del IVA-, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato según corresponda.

Tampoco serán deducibles los gastos en combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y en general todos los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles que no sean bienes de cambio, en cuanto excedan la suma global que, para cada unidad, fije anualmente la Dirección General Impositiva.

Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los automóviles cuya explotación constituya el objeto principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares);.

En síntesis, no se pueden deducir:

Las amortizaciones y pérdidas por desuso en la medida que superen las que se hubieran podido deducir por automóviles cuyo costo de adquisición exceda la suma de \$ 20.000.

Tampoco se pueden deducir los alquileres, incluso los derivados de leasing en el mismo límite mencionado anteriormente.

Los gastos de combustibles, lubricantes, patentes, seguros reparaciones ordinarias y los gastos de mantenimiento y funcionamiento, en tanto no sean bienes de cambio, en cuanto excedan la suma global que fije la AFIP.

Las limitaciones no serán de aplicación respecto de automóviles cuya explotación constituya el objeto principal de la actividad gravada.

Conforme a la RG 94/1998 el tope a deducir globalmente es de \$ 7.200.

EJEMPLO

- Suponiendo un automóvil cuyo costo sea de \$ 25.000,-- amortizable en cinco años, solo podrá deducirse hasta \$ 4.000,-- anuales.
- Suponiendo un alquiler de una automóvil de \$ 35.000,-- cuyo alquiler sea de \$ 3.500,-- por el término de 10 años solo podrá deducirse \$ 2.000,--

LA JURISPRUDENCIA Y EL FISCO

Los casos emblemáticos de la jurisprudencia en este sentido son los siguientes:

ZÉNECA S.A. – 09/09/2002 – TFN Sala B:

Se admite la procedencia de la deducción de los gastos de automotor de los Agentes de propaganda médica, siendo dependientes de la empresa, no distinguiendo entre automotores propiedad de la empresa o de los dependientes, en tanto que el viajante o quien efectúe la actividad deba desplazarse en el automóvil para su cumplimiento.

LABORATORIOS PHONIX S.A – 16/07/1999 – TFN Sala D:

Se discute la procedencia de la deducción mediante la interpretación de la expresión “y similares”, a juicio del Tribunal, se entiende por "similares", "que tiene semejanza o analogía con una cosa" (Real Academia Española - Diccionario de la Lengua Española - 19ª ed.); la ley del gravamen se refiere a

los contribuyentes que en forma similar al viajante utilizan el automóvil como herramienta necesaria para el desarrollo de su trabajo, debiendo destacarse que la enumeración que efectúa el inciso l) del artículo 88 es meramente enunciativa y menciona algunas de las actividades en las que el automóvil es de real importancia, y del que no es posible prescindir para el desarrollo de su actividad laboral, como lo es para los viajeros de comercio. Concluyendo que en virtud de lo expresado, corresponde incluir dentro de la expresión "y similares" a los agentes de propaganda médica.

PRODUCTOS ROCHE S.A. – 20/07/2001 – TFN Sala A:

Se acepta "gasto necesario" deducible, en virtud de lo preceptuado por el artículo 80 de la ley de impuesto a las ganancias, a los gastos de automóviles sin interesar que correspondan a automóviles propios o no de la contribuyente. Se sostuvo que el recto alcance que corresponde asignar a la limitación en las deducciones establecida por el inciso i) del artículo 88 de la ley del impuesto, se refiere exclusivamente a los automóviles que sean propiedad del contribuyente y no, como sucede en el caso en comentario, a automóviles que pertenezcan a otros sujetos. En todo caso, sólo se prevé expresamente el supuesto del alquiler, agregándose que si el legislador hubiera pretendido limitar la deducción de gastos de automóviles en sentido amplio, habría empleado una terminología más precisa, en orden a un adecuado resguardo del principio de legalidad. Asimismo, compadeciéndose con la economía propia del gravamen, las restricciones sólo operan para el contribuyente y no para terceros ajenos a la relación jurídico-tributaria principal, como son los empleados en relación de dependencia de la actora, entre ellos los agentes de propaganda médica.

DICTAMEN: 12/2001 - Dir. Asuntos Técnicos - DGI – AFIP - 28/02/2001

Los gastos de cochera de un automóvil afectado a la actividad, integran el concepto de gastos de mantenimiento, comprendidos en el tope de \$ 7.200 fijado por la resolución general (AFIP) 94.

NOTA EXTERNA 2/1999

En esta nota se aclara, respecto de la suma global anual a partir de la cual no procede deducir gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles, que no sean bienes de cambio y cuya explotación no constituya el objeto principal de la actividad gravada, que resulta deducible la cifra real de gastos incurridos respecto de cada vehículo, hasta la suma indicada en el artículo 1° de la Resolución General N° 94, como máximo para cada unidad.

En consecuencia, no es admisible, cuando se trate de sujetos que posean varios automóviles, deducir el excedente de gastos de algún vehículo que supere el tope máximo establecido por unidad, por el importe que eventualmente le falte a otro para llegar a ese tope.

AUTOMÓVIL PARCIALMENTE AFECTADO A LA ACTIVIDAD GRAVADA

Es bastante habitual que un automóvil sea afectado en forma parcial a la actividad, generalmente por profesionales o en otras actividades desarrolladas por personas físicas. Esto es admitido por la jurisprudencia, aunque resulta complejo determinar en que proporción corresponde esa afectación. Determinada esta proporción la limitación de los gastos procede en la misma medida, es decir, suponiendo que la afectación es del 50% la deducción por amortización solo procederá, en el ejemplo anterior, hasta \$ 2.000,--.

3.2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Actividad del Transporte fuera del territorio.

El transporte fuera del territorio del país se encuentra excluido del ámbito del impuesto al valor agregado, habida cuenta de que la norma, al definir el objeto

de imposición, sujeta a las operaciones que cumplan el elemento territorial, es decir, aquellas que se realicen en el país. Ahora bien cuando el transporte se efectúe desde el país hacia el exterior, o en sentido inverso, es decir desde el exterior hacia el país, por la proporción del servicio ejecutado en el territorio argentino existe acto gravado. Sin embargo la propia norma consagra la exención del transporte internacional al disponer en su artículo 7º, inc. h), punto 13, lo siguiente “Que se encuentra exento El transporte internacional de pasajeros y cargas, incluidos los de cruce de fronteras por agua, el que tendrá el tratamiento del artículo 43 de la Ley.” Asimismo por aplicación del Decreto 846/93, la exención comprende a todos los servicios conexos al transporte que complementen y tengan por objeto exclusivo servir al mismo.

Las operaciones de transporte internacional y los servicios conexos al mismo no solo se encuentran exentas sino que también tienen previsto un sistema de reintegro del impuesto que le facturen por insumos, materiales y bienes vinculados con las mismas, siendo el régimen asimilable al de las operaciones de exportación.

Actividad del Transporte en el País.

La actividad del transporte, por tratarse de una prestación de servicios quedó comprendida en el marco objetivo del impuesto al valor agregado, desde la generalización de los servicios (Ley 23.871 con vigencia desde el 01/12/1990).

Al desarrollarse en el país, como quedó dicho, se cumple el elemento territorial necesario para la configuración del hecho imponible.

Hasta el 01/07/1992, tanto el transporte de cargas como el de personas se encontraba exento en el impuesto, pasando a estar alcanzado a partir de esa fecha el transporte de cargas.

El servicio de transporte de cargas es un servicio alcanzado en la Ley de I.V.A. por aplicación del Art. 3, inc. e) pto. 21 “Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina”.

Transporte de Cargas.

Como se expuso la actividad del transporte de cargas que se encontraba exenta desde la incorporación generalizada de los servicios al impuesto al valor agregado, pasa a estar gravada por imperio del decreto 879/92 a partir del 1 de julio de 1.992.

Así puede realizarse el siguiente esquema.

Actividad del Transporte de Cargas	
Dentro del territorio del Pais	Servicio Alcanzado
Fuera del territorio del Pais	No Alcanzado

Ejercicio práctico:

La empresa “una luz en el camino S.A., tiene como actividad principal la del transporte de cargas en general. Para la prestación de dichos servicios, cuenta con una flota de camiones que realizan viajes locales e internacionales.

Se pide: Determinar el tratamiento dispuesto, clasificando el mismo en gravado, exento y no alcanzado.

Solución:

Servicio Prestado	Tratamiento Dispuesto
Transporte de cargas en el pais.	Alcanzado
Transporte de cargas desde el pais hacia el exterior o viceversa	Exento-Por el servicio prestado dentro del territorio. No alcanzado-Por el servicio realizado fuera del pais.

PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE. PRESTACIONES DE SERVICIOS Y LOCACIONES DE OBRAS Y SERVICIOS.

En el caso de las prestaciones y locaciones de obras y servicios el hecho generador del perfeccionamiento del acto alcanzado está definido en el artículo 5º, inciso b), de la ley del gravamen.

Existe una norma general, de aplicación residual, en el encabezamiento de la disposición citada que estatuye que el instante en que se consuma el hecho imponible es cuando se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior.

La norma general se aplica con carácter residual, esto significa que para todas las situaciones no previstas en las disposiciones específicas, el hecho generador de la obligación tributaria es el instante en que se termina la ejecución o prestación o cuando se percibe total o parcialmente el precio de la misma.

Respecto del momento en que se termina la ejecución o prestación, es importante destacar que tal concepto no se encuentra definido en la ley ni en la norma reglamentaria. Sería conveniente, buscando alcanzar mayor certeza en la liquidación del tributo, haber considerado como pauta reveladora de la consumación de la prestación de un servicio, a la facturación o en su caso, al vencimiento del plazo fijado para el pago del servicio.

En relación con el tema de la percepción total o parcial del precio debe considerarse que, analizando la norma con un criterio lógico, de producirse un pago a cuenta del precio final, el perfeccionamiento de la prestación o locación opera sólo en la parte cobrada y no por la totalidad de la misma.

EL TRATAMIENTO DE LOS AUTOMOTORES EN EL I.V.A.

LÍMITES AL CÓMPUTO DEL CRÉDITO FISCAL

En este impuesto, conforme al artículo 12, sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación.

El mismo artículo enumera una serie de operaciones que no se consideran vinculadas a la actividad gravada y en el punto 1) menciona:

1. Las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de leasing) de automóviles, en la medida que su costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados (incluso mediante contratos de leasing), sea superior a la suma de \$ 20.000 (veinte mil pesos) - neto del impuesto de esta ley-, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato, según deba considerarse, en cuyo caso el crédito fiscal a computar no podrá superar al que correspondería deducir respecto de dicho valor. Si el bien no está afectado a la actividad gravada, no genera crédito fiscal.

Por otro lado, si constituye el carácter de bienes de cambio o constituyan el objeto principal de la actividad no existirá límite en el cómputo del crédito fiscal.

El artículo 51 del decreto reglamentario remite al artículo 5, inciso a) de la ley 24449 (Ley de Tránsito), excluyendo específicamente a aquellos destinados al transporte de enfermos –ambulancias-.

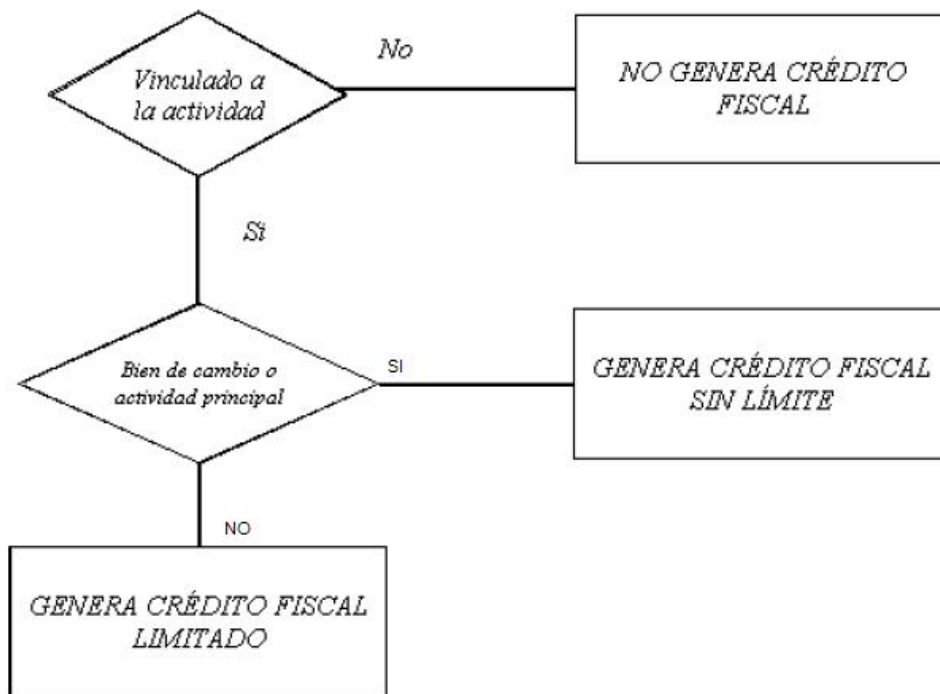
Por lo tanto, la definición es la siguiente, con la limitación mencionada anteriormente:

Automóvil: “automotor para el transporte de personas de hasta 8 (ocho) plazas (excluido el conductor) con 4 (cuatro) o más ruedas, y los de 3 (tres) ruedas que excedan los 1.000 (mil) kilogramos de peso”.

La expresión “similares”, también se aclara en el decreto reglamentario, definiéndose como dirigida a aquellos sujetos que se dediquen a la

comercialización de servicios para terceros, mediante una remuneración, en las condiciones y precios fijados por las empresas para las que actúan, quedando el riesgo de la operación a cargo de éstas.”

El siguiente esquema resume lo aquí dicho:



Nótese que no importa que el vehículo esté destinado a la carga, sino que debe ser “creado” para el transporte de carga, para que no se encuentre en esta definición.

EJEMPLO:

Suponiendo que estamos frente a un automóvil en los términos descriptos y no siendo un bien de cambio o constituya el objetivo principal de la actividad principal de la actividad, siendo el costo de adquisición de \$ 25.000,- más IVA, el responsable sólo podrá computar \$ 4.200,- asumiendo una alícuota de imposición de 21%.

Si por el contrario, no se cumplen dichas condiciones, podrá computar el 100% es decir \$ 5.250,-- asumiendo la misma alícuota.

Por último, si no estuviera afectado a la actividad, no corresponderá el cómputo de crédito fiscal.

Cabe aclarar que la restricción aquí mencionada se extendía a las compras y prestaciones de servicios vinculadas con la reparación, mantenimiento y uso de los automóviles mencionados con las excepciones previstas, pero esto fue derogado por el Decreto 733/2001 con vigencia a partir 05/06/2001, admitiendo el cómputo de los créditos fiscales derivados de estos conceptos.

LEASING

Analicemos ahora el tratamiento en los casos de leasing, para lo cual debemos remitirnos a la Ley 25248, artículo 24 que condiciona el cómputo del crédito fiscal respecto de cánones y opciones de compra, en la medida que el costo de importación o valor plaza fuera de \$ 20.000,- neto de IVA, al momento de suscripción del respectivo contrato.

Por el lado del dador, no corresponde la limitación del crédito fiscal.

Cabe mencionar que la alícuota de imposición de los cánones será la general y la de la opción de compra dependerá del tipo de automotor del que se trate pudiendo estar encuadrado en el artículo 28, como sujeto a alícuota reducida.

Por su lado el Decreto 1038/2000, reglamentario de la ley de leasing establece que: *Art. 15: "A efectos de lo dispuesto en el artículo 24 de la ley 25248, en los contratos de leasing que tengan por objeto la locación con opción a compra de automóviles, deberá constar en la forma y condiciones que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, el porcentaje que resulte computable como crédito fiscal, del gravamen que recae sobre cada canon y sobre el precio establecido para ejercer la opción de compra."*

Por lo cual, independientemente del tipo de leasing del que se trate, esto no reviste mayor complejidad para el tomador.

LA VENTA Y EL DÉBITO FISCAL

Para terminar este análisis corresponde ahora analizar el tema correspondiente a la venta de los automotores frente a este tributo.

La cuestión no es definitiva, toda vez que el ámbito de imposición se restringe en relación a la venta de cosas muebles relacionadas con la actividad determinante que condiciona la cualidad de sujeto pasivo del impuesto.

Ahora bien, la ley no establece si esa vinculación se refiere al momento de la venta, o bien, si fue afectado en algún momento a la actividad.

En general, la doctrina concluye que definido esto, en caso de estar frente a una venta alcanzada el monto gravado será el que surja de la factura, independientemente de que no hubiera dado lugar al cómputo de crédito fiscal o que el mismo fuera sujeto a la restricción mencionada que se refiere al momento de la enajenación, con prescindencia del eventual cómputo que se hubiera hecho del crédito fiscal.

ALÍCUOTA APLICABLE

La alícuota del 21% a aplicar, corresponde a la fijada por el artículo 28 de la ley y sus planillas anexas.

DESTINO PARCIAL A LA ACTIVIDAD GRAVADA

Puede suceder, que las personas físicas afecten ciertos bienes en parte al uso particular y en parte a la actividad gravada.

Conforme al cuarto párrafo del artículo 13 de la ley y en tanto no se trate de una desafectación de cosas muebles de la actividad gravada, se deberá estimar la proporción del crédito que no resulta computable en función de dichos usos.

En ese caso, deberá ajustar el crédito fiscal en el último período fiscal del año calendario, actualizando impositivamente –aun cuando este ajuste sea actualmente neutro- las eventuales diferencias.

Entendemos que en el caso de venta, no corresponde proporcionar el débito fiscal. Sin embargo si la afectación del bien es exclusiva a operaciones exentas o no gravadas, la venta no estará gravada y la compra no será susceptible de generar crédito fiscal.

ASPECTOS RELACIONADOS CON LA BASE IMPONIBLE

Si bien el artículo 10º de la ley establece la normativa general para el cómputo del débito fiscal, el decreto reglamentario establece que no integran el precio neto gravado, los tributos que tengan como hecho imponible la misma operación gravada, en tanto que –excepto que se trate de consumidores finales– se consignen en la factura por separado y sus importes coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúen a los respectivos Fiscos.

Tampoco integrarán el precio neto de las operaciones gravadas posteriores en las que pudieran incidir, siempre que se consignen en las facturas por separado.

La norma aclara, además, que los gravámenes de la ley de impuestos internos, no integra la base imponible dado que tienen como hecho imponible la misma operación gravada. Sin entrar en particularidades, los impuestos internos no integran la base imponible, tanto en el momento de la adquisición, como en las posteriores ventas, con las correspondientes salvedades que corresponda hacer respecto de la discriminación y el ingreso del impuesto.

BREVE CONSIDERACIONES SOBRE SINIESTROS

En el caso de siniestros, la indemnización que abone el seguro no se encuentra gravada por el impuesto. Por su lado, tampoco genera débito fiscal la cesión de los derechos del automotor que se haga a la compañía de seguro o la eventual aparición del vehículo si este aparece luego de que se haya hecho la cesión. Sin embargo, si se transfiere el bien, por ejemplo como chatarra por estar

destruido pero aún existe, aunque perdiendo su esencia o utilidad, la operación es una venta gravada.

3.3. MONOTRIBUTO. POSIBLE OPCIÓN.

En este tipo de actividad no es de usos y costumbres, optar por el régimen de monotributo. En general, las empresas que contratan los transportistas, les exigen que sean responsables inscriptos para que estos les puedan otorgar facturas "A". De optar la empresa unipersonal por el monotributo, se estarían dejando de lado los beneficios impositivos que otorga el régimen general para este tipo de actividad (Ver gr: Compra de un camión mediante Leasing, venta y reemplazo de bien de uso, etc.). No obstante, nada obsta que si se cumplen los requisitos para inscribirse al mismo, se pueda hacerlo. Repasemos los requisitos para poder inscribirse en el Régimen de Monotributo:

Para que un contribuyente pueda categorizarse como monotributista, deberán verificarse todas las condiciones que se citan a continuación:

- a) Que haya obtenido ingresos brutos inferiores o iguales a la suma de \$ 400.000 en los doce meses calendario inmediatos anteriores a la fecha de adhesión.
- b) Que no supere en el período indicado en el inciso a), los parámetros máximos de las magnitudes físicas, y alquileres devengados que se establecen para su categorización, a los efectos del pago del impuesto integrado que les correspondiera realizar.
- c) Que no haya realizado importaciones de cosas muebles y/o de servicios, durante los últimos doce meses del año calendario.

d) Que no desarrolle más de tres actividades simultáneas o no posea más de tres unidades de explotación, (en el caso analizado, que no posea mas de 3 camiones).¹²

3.4.IMPUESTOS INTERNOS.

IMPUESTO SOBRE LOS COMBUSTIBLES LÍQUIDOS COMO PAGO A CUENTA DE IMPUESTOS.

La ley 23966 promulgada parcial: agosto 15 de 1991, creó, en su Título III, el "impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural". En su Capítulo I, trata específicamente sobre los combustibles líquidos. Dentro del Capítulo III de la mencionada ley, denominado "Disposiciones complementarias", se encuentran el importantísimo artículo 15 y los artículos incorporados a continuación del mismo.

Dicha normativa permite el cómputo como "pago a cuenta" del impuesto sobre los combustibles líquidos (ICL) contenido en las compras de gasoil para el desarrollo de determinadas actividades y/o prestaciones de servicios, aplicable contra ciertos tributos que en esos artículos se establecen.

Haremos una breve referencia acerca de qué actividades se encuentran entre las que disponen del citado beneficio:

- Los productores agropecuarios y los sujetos que presten servicio de laboreo de la tierra, siembra y cosecha.
- Los sujetos que presten servicios de transporte automotor de carga.
- Los productores y sujetos que presten servicios en la actividad minera.
- Los productores y sujetos que presten servicios en la pesca marítima.
- Servicio público de pasajeros y/o de carga terrestre, fluvial o marítima.

¹² Fuente: Art. 2 Ley 26.565 y Art. 1 RG 3529/13

En cuanto a los tributos contra los que se podrá computar el pago a cuenta emergente del ICL, citamos los siguientes:

- Impuesto a las ganancias.
- Impuesto a la ganancia mínima presunta.
- IVA.
- Contribuciones patronales.

Por supuesto que en ese extenso articulado se contemplan pormenorizadamente las condiciones a observar para poder practicar el cómputo en cuestión, como asimismo contra qué obligaciones fiscales podrán imputarse.

En síntesis los sujetos que presten servicios de transporte de carga terrestre, fluvial o marítimo y/o de transporte público de pasajeros, podrán computar como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias y sus correspondientes anticipos, atribuibles a dichas prestaciones el 100% del impuesto sobre los Combustibles Líquidos contenidos en las compras de gas licuado uso automotor y/o GNC efectuadas en el respectivo período fiscal, que se utilicen como combustible de las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios. Adicionalmente, los sujetos que se encuentren categorizados como responsables inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado podrán computar como pago a cuenta del mismo el remanente no computado en el impuesto a las Ganancias. Alternativamente, podrán computar como pago a cuenta del Impuesto al Valor Agregado, el 100% del impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de gasoil efectuadas en el respectivo período fiscal. En caso de surgir un remanente podrá trasladarse a los períodos fiscales siguientes, hasta su agotamiento.¹³

¹³ Decreto 1396/01 (B.O. 05/11/2001) y Decreto 1029/01 (B.O. 15/08/2001)

A efectos de ahondar un poco más sobre el concepto de pago a cuenta del IVA que tiene el ICL, revisaremos las opiniones del Fisco vertidas en sus dictámenes (DAT) 91/2001 y 95/2001.

Dictamen (DAT) 91/2001, Boletín Nº 59, 01 de Junio de 2002, página 1090

En este dictamen se aclara -en relación con el transporte de cargas- cuándo corresponde el cómputo como pago a cuenta generado por el ICL contenido en las compras de gasoil. Se trata de un contribuyente que desarrolla la actividad de distribución de gas en garrafas y que cuenta con una flota de 21 camiones que poseen la correspondiente habilitación de carga de transporte interjurisdiccional, de los cuales 17 son propios y el resto los dispone en virtud de un contrato de leasing. Se aclara que el contribuyente nunca había utilizado los beneficios del artículo agregado a continuación del artículo 15 de la ley 23966, en virtud de que tenía dudas respecto de si la redacción de dicho artículo comprendía a su actividad de transporte afectado a la distribución de los mencionados productos. Luego, da una serie de consideraciones, fundamentalmente referidas a las diferentes variantes que pueden presentar los pagos a cuenta:

- a) contra el impuesto a las ganancias;
- b) contra sus anticipos;
- c) contra el impuesto a la ganancia mínima presunta, o
- d) contra sus respectivos anticipos.

Para los casos citados, hace la aclaración de que el impuesto (ICL) no empleado como pago a cuenta de los gravámenes citados podrá utilizarse de igual forma en el período fiscal siguiente al de su origen, no pudiendo ser trasladado a ejercicios futuros.

Luego, explica las modificaciones introducidas al artículo incorporado a continuación del artículo 15 de la ley 23966 (por los D. 987/2001 y 1029/2001),

agregando que, alternativamente al cómputo en los impuestos a las ganancias y a la ganancia mínima presunta, previsto en el artículo 15 y en el artículo incorporado a continuación del artículo 15 de la ley del ICL, los sujetos comprendidos en los mismos podrán computar como pago a cuenta del IVA el ciento por ciento (100%) del impuesto sobre el gasoil, pudiendo trasladarse el remanente a los períodos fiscales siguientes hasta su agotamiento.

Hasta aquí cabe resaltar que, en el caso de que el cómputo se efectúe contra el impuesto a las ganancias, o bien contra el impuesto a la ganancia mínima presunta, de existir un remanente no utilizado, éste podrá ser empleado en el período fiscal siguiente y luego se extingue el derecho a su utilización. En cambio, cuando el cómputo se realizara contra el IVA, al mencionado remanente se lo puede trasladar a períodos fiscales siguientes hasta su agotamiento. Concluye que no corresponde que el consultante pueda realizar los cálculos como pago a cuenta citados, por cuanto su actividad es la venta de bienes y no tiene como objeto prestar el servicio de transporte de carga a terceros. Agrega que los transportistas individuales y los fleteros deberán acreditar la inscripción en la categoría "Transportista profesional". Añade que el consultante registra como actividad la que se encuentra comprendida bajo el código 519000 ("Venta al por mayor de mercancías n.c.p.").

Dictamen (DAT) 95/2001 Boletín Nº 59, 01 de Junio de 2002, página 1095

Este dictamen trata sobre una consulta que se efectúa para conocer si el pago a cuenta en el IVA proveniente del gravamen ICL en la compra de gasoil puede generar saldo a favor del contribuyente, y en tal caso, si los mismos son de libre disponibilidad, pudiéndose imputar contra otros impuestos o ser susceptibles de devolución. Asimismo, se consulta si el beneficio es de carácter permanente para los sujetos comprendidos en el artículo 15 e incorporados a continuación del artículo 15 de la ley 23966. Se señala que por la modificación

introducida al artículo incorporado a continuación del artículo 15 de la ley 23966 por el decreto 987/2001, la redacción queda de la siguiente manera: En el impuesto al valor agregado podrá tomarse como pago a cuenta el ciento por ciento (100%) del impuesto contenido en las compras de gasoil, pudiendo en este caso trasladar el remanente no computado a los períodos fiscales siguientes hasta su agotamiento. Se deja sentado que el término "alternativamente" indica que se admite, a opción del contribuyente, contra qué gravamen ha de imputarlo. Y seguidamente hace una consideración muy importante a los efectos de determinar la verdadera naturaleza que tiene para el Organismo Fiscal el "pago a cuenta" establecido en la ley 23966: En tal sentido, en el impuesto al valor agregado resulta procedente imputar el ciento por ciento (100%) del impuesto a los combustibles, entendiendo que, a efectos de evitar que el mismo origine saldo a favor, el monto computado no deberá superar el saldo técnico a favor de la AFIP, correspondiendo la utilización del remanente en los períodos fiscales siguientes hasta su agotamiento. Es aquí donde aparece la idea de que el pago a cuenta previsto en la ley 23966 no es de los que se incluyen en el segundo párrafo del artículo 24 de la ley del IVA. Por lo tanto, carece del atributo de cualquier pago a cuenta que origine saldo a favor: ser de libre disponibilidad. En cuanto a su carácter "permanente", se afirma que en el caso del IVA, el beneficio sí tiene esa cualidad.

Jurisprudencia judicial: autos "Dota SA de Transporte Automotor y otro c/Estado Nacional (AFIP-DGI) s/Dirección General Impositiva" (CNFed. Cont. Adm. - Sala III - 30/10/2008)

Resulta un caso muy interesante, en el que un contribuyente plantea una acción declarativa de certeza con respecto al carácter del pago a cuenta que genera el ICL contenido en las compras de gasoil, y si el mismo reviste el

carácter de saldo de libre disponibilidad. El pronunciamiento de primera instancia hizo lugar a la acción declarativa de certeza interpuesta contra el Estado Nacional (AFIP-DGI), declarando lo siguiente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 15 de la ley 23966, mediante el inciso b) del artículo 7 del decreto 987/2001: El remanente de lo pagado por el impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural, utilizado como pago a cuenta del impuesto al valor agregado (IVA), reviste naturaleza de libre disponibilidad y, en consecuencia, resulta factible su cesión a terceros responsables y su compensación en los términos de los artículos 28 y 29 de la ley 11683.

Como la mayoría de los camiones del mercado utilizan gas-oil procederemos a resumir los aspectos más salientes relacionados con dicho combustible.

PAGOS A CUENTA ORIGINADOS EN LA UTILIZACIÓN DE COMBUSTIBLES LÍQUIDOS (SÓLO PARA EL GASOIL):

Para el sector del transporte de carga¹⁴:

¹⁴ ARTICULO 15.1 Ley 23966 ... — Los sujetos que presten servicios de transporte automotor de carga, podrán computar como pago a cuenta del impuesto a las Ganancias y sus correspondientes anticipos, atribuibles a dichas prestaciones, el CINCUENTA POR CIENTO (50%) del impuesto sobre los Combustibles Líquidos contenidos en las compras de gasoil efectuadas en el respectivo período fiscal, que se utilicen como combustible de las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios, en las condiciones que se establecen en los párrafos siguientes. El importe a computar en cada período fiscal no podrá exceder la suma que resulte de multiplicar el CINCUENTA POR CIENTO (50%) del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos vigente al cierre del respectivo ejercicio, por la cantidad de litros que correspondan al importe que se haya deducido como gasto en la determinación del Impuesto a las Ganancias, según la declaración jurada presentada por el período fiscal inmediato anterior a aquel en que se practique el cómputo del aludido pago a cuenta. Cuando en un período fiscal el consumo de combustible supere el del período anterior, el cómputo por la diferencia solo podrá efectuarse en la medida que puedan probarse, en forma fehaciente, los motivos que dieron origen a este incremento, en la oportunidad, forma y condiciones que disponga la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA. Si el cómputo permitido en este artículo no pudiera realizarse o sólo lo fuera parcialmente, el saldo restante revestirá el carácter de pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias Mínima Presunta y sus correspondientes anticipos, que resulte con posterioridad al cómputo del Impuesto a las Ganancias establecido en el artículo 13 del Título V de la Ley N° 25.063 y sus modificaciones, hasta un importe equivalente al impuesto que correspondería ingresar por el primero de los gravámenes mencionados sobre una base imponible de QUINIENTOS MIL PESOS (\$ 500.000). El impuesto no utilizado en función de lo establecido en los párrafos anteriores, será computable, en el orden establecido en este artículo, en el período fiscal siguiente al de origen, no pudiendo ser trasladado a períodos posteriores. Facúltase al PODER EJECUTIVO NACIONAL para dejar sin efecto el régimen establecido en el presente artículo, cuando hayan desaparecido las causas que originaron su instrumentación. En ningún caso este régimen se extenderá más allá del 31 de diciembre de 2001. Los sujetos que presten servicios de transporte automotor de carga y pasajeros podrán computar como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias y sus correspondientes anticipos, atribuibles a dichas prestaciones el CIEN POR CIENTO (100%) del impuesto sobre los Combustibles Líquidos contenidos en las compras de gas licuado uso automotor y/o gas natural comprimido (GNC) efectuadas en el respectivo período fiscal, que se utilicen como combustible de las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios, en las condiciones que fije la reglamentación del presente. Adicionalmente, al régimen previsto en el párrafo anterior, los sujetos que se encuentren categorizados como responsables inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado podrán computar como pago a cuenta del Impuesto al Valor Agregado el remanente no computado en el impuesto a las Ganancias, del Impuesto a los Combustibles Líquidos y el Gas natural, contenido en las compras de gas licuado uso automotor y/o gas natural comprimido (GNC) efectuadas en el respectivo período fiscal. (Último párrafo derogado por art. 7° inciso a) del [Decreto N° 987/2001](#) B.O. 6/8/2001 Vigencia: a partir del día de su publicación en Boletín Oficial. Posteriormente incorporado por inc. d) del art. 9° del [Decreto N° 1396/2001](#) B.O.

CÓMPUTO CONTRA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Sujetos beneficiados:

- * Quienes presten servicios de transporte público de pasajeros.
- * Transporte de carga terrestre, fluvial o marítima.
- * Empresas de transporte de pasajeros por ómnibus, con concesiones o permisos de la Nación, las Provincias o las Municipalidades.

Modo de cálculo del cómputo:

- * El 100% del ITC contenido en las compras de gasoil realizadas en el respectivo período fiscal.

Limitaciones:

El cómputo está condicionado a que el combustible adquirido tenga el destino previsto en las normas que dan origen a él (por el cómputo).

Remanente no computado:

Es posible trasladarlo a los períodos fiscales siguientes hasta producir su agotamiento.

Transporte automotor internacional de carga

SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD

5/11/2001. Vigencia: a partir de su publicación en Boletín Oficial.) (Artículo sin número incorporado a continuación del art. 15 sustituido por art. 3° del [Decreto N° 802/2001](#) B.O. 19/6/2001)

ARTICULO- Alternativamente al cómputo de los pagos a cuenta establecidos en los artículos anteriores, los sujetos comprendidos en los mismos podrán computar como pago a cuenta del Impuesto al Valor Agregado, el CIENTO POR CIENTO (100%) del impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de gasoil efectuadas en el respectivo período fiscal, que tengan como destino la utilización prevista en dichas normas. El remanente del cómputo dispuesto en el presente artículo, podrá trasladarse a los períodos fiscales siguientes, hasta su agotamiento.

El régimen establecido en el párrafo anterior, también será de aplicación, en la medida que se cumpla con la condición de utilización a que se hace referencia en el mismo, cuando se trate de sujetos que presten servicios de transporte público de pasajeros y/o de carga terrestre, fluvial o marítimo. (Segundo párrafo sustituido por inc. a del art. 1° del [Decreto N° 1029/2001](#) B.O. 15/8/2001. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto desde la entrada en vigencia del [Decreto N° 987/2001](#) del 3 de agosto de 2001.). Asimismo, las empresas de transporte de pasajeros por ómnibus concesionarias o permisionarias de la jurisdicción Nacional, Provincial o Municipal podrán computar, en primer término, como pago a cuenta de las contribuciones patronales establecidas en el artículo 2° del Decreto N° 814 de fecha 20 de junio de 2001, modificado por la Ley N° 25.453, OCHO CENTAVOS DE PESOS (\$ 0,08) por litro de gasoil adquirido, que utilicen como combustible de las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios. (Tercer párrafo incorporado por inc. b) del art. 1° del Decreto N° 1029/2001 B.O. 15/8/2001. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto para las adquisiciones de gasoil efectuadas y las contribuciones patronales devengadas desde la entrada en vigencia del Decreto N° 802/2001 del 15 de junio de 2001.)

Sujetos beneficiados:

* Transporte automotor internacional de carga.

Modo de cálculo del cómputo:

* El remanente mensual del ITC, contenido en las compras de gasoil y que no se hubieran podido considerarse como pago a cuenta en el impuesto al valor agregado

Limitaciones:

* La consideración como saldo de libre disponibilidad debe provenir de compras de gasoil consumidas como combustible en el transporte automotor internacional de carga.

* El saldo de libre disponibilidad a que se arribe será disminuido en el importe de las deudas exigibles que mantenga el contribuyente relacionadas con los impuestos y los recursos de la seguridad social. La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) implementó un mecanismo tendiente a obtener la devolución acelerada del remanente mensual del ITC contenido en las compras de gasoil (saldo de libre disponibilidad).

La devolución acelerada se hará efectiva una vez que se hayan deducido, a las sumas a reintegrar, los importes correspondientes a deudas exigibles que mantenga el contribuyente respecto de los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se halle a cargo de la AFIP, incluidas las obligaciones de la seguridad social y aduaneras -excepto las tasas de estadística. Debemos tener presente, para todos los casos analizados, que hubo períodos en los que existió una exención temporaria a la importación de gasoil, comprensiva del ITC y del impuesto sobre el gasoil. Como consecuencia de ello, quienes hayan adquirido ese gasoil importado no podrán computar pago a cuenta alguno, por cuanto obviamente no les fue facturado por parte de sus abastecedores.

3.5.IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

TRATAMIENTO DE LOS AUTOMOTORES EN EL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA.

INTRODUCCIÓN

Como sabemos este impuesto se determina sobre el total del activo, valuados conforme a las disposiciones de la ley. Las valuaciones son distintas para el caso de estar situadas en el país o en el exterior. Los bienes situados en el país se definen por exclusión por lo cual son aquellos que no deban considerarse como situados con carácter permanentemente en el exterior.

Para el caso particular de los automotores, se los considera situados en el exterior en tanto, estén patentados o registrados en el exterior. Por lo tanto, podemos inferir que están situados en el país cuando estén patentados o registrados en éste.

VALUACIÓN SITUADOS EN EL PAÍS

Asumimos que los automotores no revisten el carácter de bienes de cambio (camión para transportar cargas), en cuyo caso habrá que valuarlos conforme a las disposiciones del impuesto a las ganancias. Por lo dicho nos limitaremos a considerarlos únicamente como bienes muebles amortizables adquiridos, prescindiendo de la posibilidad de que sean elaborados, fabricados o construidos o en curso de elaboración. En función de lo dicho, su valuación será el costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio – excluidas, en su caso las diferencias de cambio-, actualizados por los índices

que indique la tabla elaborada por el organismo recaudador.¹⁵ Dicho valor debe ser actualizado impositivamente, pero actualmente dichos índices son nulos, por lo que solo serán revaluados aquellos que hubieran ingresado antes de marzo de 1992. Al valor así obtenido se lo amortizará conforme a las disposiciones de la ley de impuesto a las ganancias, correspondientes a la vida útil transcurrida desde la fecha de adquisición o de ingreso al patrimonio, hasta el ejercicio inclusivo por el cual se liquida el gravamen. Este plazo de amortización se acepta pasivamente como cinco años, aún cuando no existe una normativa específica que fije esta vida útil.

Por lo dicho, difícilmente los rodados se actualicen impositivamente dado que los bienes adquiridos con fecha anterior a la mencionada ya se encuentran totalmente amortizados. Debe tenerse precaución en distinguir claramente lo que es la actualización impositiva de la contable.

VALUACIÓN SITUADOS EN EL EXTERIOR

Bajo el mismo supuesto que se trata de bienes muebles amortizables adquiridos, la valuación será similar a la mencionada anteriormente, pero no procede la actualización y deben considerarse las diferencias de cambio.

El valor obtenido debe compararse con el valor de plaza, tomando el mayor de ambos. Entendemos que el valor de plaza es el del que esté ubicado el bien y que dicha comparación debe hacerse antes de aplicar la amortización respectiva. Cabe aclarar que los valores deben convertirse a moneda argentina utilizando el tipo de cambio comprador del Banco De La Nación Argentina, correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio.

Por último, hay que destacar que la existencia de bienes en el exterior, hace incrementar el mínimo exento en la debida proporción.

BIENES NO COMPUTABLES

¹⁵ Conforme el art. 39, L. 24.073 la aplicación de índices de actualización operó hasta el 31/03/1992, por lo que en la actualidad carece de operatividad.

La ley establece que no son computables los valores correspondientes a los bienes muebles amortizables, de primer uso, excepto automotores, en el ejercicio de adquisición o de inversión y en el siguiente. Por lo que nuevamente debemos definir el término automotor, lo cual encontramos en el decreto reglamentario, que nos remite al artículo 5º inciso a) de la ley de tránsito (Ley 24.449) que transcribimos a continuación:

“a) Automóvil: el automotor para el transporte de personas de hasta ocho plazas (excluido conductor) con cuatro o más ruedas, y los de tres ruedas que exceda los mil kg de peso.”

Por lo tanto, podemos resumir que aquellos vehículos no considerados automotores, conforme a la definición anterior, es decir:

- Diseñados para el transporte de personas.
- De hasta 8 plazas excluido el conductor.
- Con 4 o más ruedas.
- Los de 3 ruedas, que excedan los 1.000 kg de peso.

Y que además:

- Sean nuevos si son nacionales.
- O sean de primer uso en el país (o sea nuevos o usados en el exterior) si son importados, no serán computables para el cálculo del impuesto, en el ejercicio de adquisición y en el siguiente. Por lo cual, quedan comprendidos, todos los automotores de carga (ej: camión). Obsérvese que la franquicia no diferencia al tipo de actividad que desarrolle el sujeto pasivo del impuesto.

OTRAS CONSIDERACIONES

Para el caso de la opción de venta y reemplazo no se debe tener en cuenta en este impuesto, toda vez que las normas de valuación no lo contemplan. En otras palabras, los bienes deberán valuarse de conformidad con las normas comentadas precedentemente, desconociéndose de esa forma la valuación

que surge como consecuencia de haber ejercido la opción de venta y reemplazo. Para el caso de leasing, excepto que se trate de operaciones asimilables a una compraventa, los automotores no integran el activo ni la base imponible del impuesto.

3.6.IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES.

TRATAMIENTO DE LOS AUTOMOTORES EN EL IMPUESTO A LOS BIENES PERSONALES.

INTRODUCCIÓN

Este impuesto recae sobre los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, tanto por los bienes situados en el país como en el exterior. Por dicha razón es necesario diferenciar ambas situaciones.

VALUACIÓN SITUADOS EN EL PAÍS

Se consideran situados en el país, los automotores patentados o registrados en su territorio. Se valúan al costo de adquisición, construcción o valor de ingreso al patrimonio. Dichos bienes deben actualizarse impositivamente, aplicando las tasas correspondientes que son neutras a partir de abril de 1992.

Al valor así obtenido se le restará el importe correspondiente a las amortizaciones, correspondientes a la vida útil transcurrida desde la fecha de adquisición hasta el año inclusivo por el cual se liquida el gravamen. Pasivamente se acepta una vida útil de 5 años. Para el caso particular de los automotores, debe compararse el valor residual, con la tabla que la elabora la AFIP, cada año. Dicha comparación procede, de acuerdo al decreto reglamentario artículo 18º, exclusivamente durante la vida útil, por lo que una vez amortizado su valor será cero, o bien por una costumbre derivada de un viejo instructivo se consigna 0,01 lo que quizá sea una buena práctica tratándose de bienes registrables. Cabe mencionar, que de adquirirse un bien

usado la vida útil “renacerá” nuevamente, es decir que nada tiene que ver el año de fabricación del vehículo sino de su fecha de ingreso al patrimonio.

VALUACIÓN SITUADOS EN EL EXTERIOR

Se consideran situados en el exterior, los automotores patentados o registrado en el exterior. Se valúan a su valor de plaza en el exterior al 31 de diciembre de cada año, es decir que no son amortizables. Los valores deben convertirse al valor de cotización, tipo comprador, del Banco de la Nación Argentina de la moneda extranjera de que se trate al último día hábil anterior al 31 de diciembre de cada año.

OTRAS CONSIDERACIONES

El planteo más problemático de la cuestión de los automotores en este impuesto, es cuando los mismos integran una explotación unipersonal. La cuestión que se deriva de esto, es que tratándose de bienes que integran un patrimonio, para el caso de automotores, no procede la comparación con las tablas. Sin embargo, algunos autores sostienen que dado que estos bienes tienen una forma específica de valuación deben detraerse de dicho patrimonio y valuarse conforme lo analizado, mientras que otros sostienen que dicha comparación no procede y deben valuarse conforme a las normas específicas, que en general son asimilables a la correspondiente al impuesto a la ganancia mínima presunta. Parte de la doctrina como el **Dr. Carlos Spina** se inclina por esta última opción.

3.7. IMPUESTO SOBRE LOS DÉBITOS Y CRÉDITOS BANCARIOS.

Es probable que la empresa necesite para su operatividad comercial, una cuenta corriente para depositar los cheques de quienes contraten sus servicios y para poder emitir cheques a sus proveedores. El impuesto a los débitos y créditos podrá computarse, indistintamente, como pago a cuenta de los

impuestos a las ganancias, ganancia mínima presunta y contribución especial sobre el capital de cooperativas.¹⁶ En cuanto a los porcentajes a utilizar como pagos a cuenta, los titulares de cuentas bancarias alcanzados por la tasa general del 6 0/00, podrán computar como crédito de impuestos, el 34% de los importes liquidados y percibidos por el agente de percepción en concepto de este impuesto, originados en las sumas acreditadas en dichas cuentas. Asimismo, los sujetos alcanzados por la tasa general del 12 0/00, podrán computar como crédito de impuestos, el 17% de los importes ingresados por cuenta propia o, en su caso, liquidados y percibidos por el agente de percepción en concepto de este impuesto.

El siguiente esquema resume lo aquí dicho:

Cómputo a cuenta del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios.

NORMA	TASA GENERAL EXPRESADA EN POR MIL	VIGENCIA DESDE	VIGENCIA HASTA	PORCENTAJE DE PAGO A CUENTA	COMPUTO
Decreto 534/04	6 y 12	01/05/2004	la fecha	34 % y 17 % respectivamente	Indistintamente en Ganancias-GMP

TRATAMIENTO APLICABLE A LOS SUJETOS ADHERIDOS AL MONOTRIBUTO.

Los monotributistas cuentan con el beneficio de la reducción de la alícuota del impuesto al 2.5 0/00 y 5 0/00 de tratarse de operaciones alcanzadas a la alícuota general del 6 0/00 y 12 0/00, respectivamente. A tal efecto, deberán presentar una nota (cuyo modelo consta en el Anexo IX de la RG 2111/06, Boletín Oficial: 14 de Agosto de 2006) con carácter de declaración jurada ante el agente de liquidación y percepción en la que declaren que se encuentran

¹⁶ Art. 13 Decreto 380/01 y RG 2111/06

exentos del Impuesto a las Ganancias y tienen exentas o no alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado la totalidad de las operaciones que realizan.¹⁷

4. IMPOSICIÓN PROVINCIAL.

4.1.CONTRIBUYENTE LOCAL.

En el ámbito de la Pcia. de Buenos Aires, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.) dispone en su nomenclador de actividades económicas (NAIIBB 99, aprobado por Disposición D.P.P.T. 1/13 (P.B.A), B.O.: 13/3/13 (P.B.A.)). Anteriormente la Disposición Normativa Serie “B” N° 31/99 de la ex Dirección Provincial de Rentas implementó en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires un nuevo Nomenclador de Actividades para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y mediante la Disposición Normativa Serie “B” N° 36/99 de la ex Dirección Provincial de Rentas se habían aprobado las “Notas Explicativas”. Ambas Disposiciones conforman actualmente el Anexo 80 de la Disposición Normativa Seria “B” N° 1/04 de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Las siguientes son las descripciones de acuerdo al tipo de actividad y de carga del transportista:

Incluye

02110 SERVICIOS DE MUDANZA

- El servicio de guardamuebles en locales de los transportistas.
- El servicio de mudanza prestado por el transporte automotor urbano, interurbano e internacional, de bienes particulares.

No incluye

- Los servicios de guardamuebles en depósitos o almacenes que funcionan en forma independiente de los transportistas de mudanzas (**subclase 63200**).

¹⁷ Art. 35 y Anexo IX RG 2111/06.

- Los servicios de entrega a domicilio de muebles y otros artículos de uso doméstico como resultado de una transacción de compra y/o venta realizado por entidades independientes a la de los compradores y/o vendedores (**subclase 60218**).

Incluye

602120 SERVICIOS DE TRANSPORTE DE MERCADERIAS A GRANEL, INCLUIDO EL TRANSPORTE POR CAMION CISTERNA

- El transporte automotor de mercadería a granel como: granos, arena, canto rodado, etcétera.
- El transporte automotor de líquidos o semilíquidos a granel como: productos químicos, hormigón, etcétera.

No incluye

- El transporte de líquidos peligrosos (**subclase 60219**).
- El transporte automotor de mercaderías a granel en camiones frigoríficos (**subclase 60219**).

602130 SERVICIOS DE TRANSPORTE DE ANIMALES

S/D

Incluye

- El transporte realizado por fleteros y distribuidores dentro del égido urbano.
- Los servicios de entrega a domicilio llevados a cabo por entidades que sirven a comercios de productos con servicio de entrega pero no poseen personal para ello.

602180 SERVICIO DE TRANSPORTE URBANO DE CARGA N.C.P.

No incluye

- Las operaciones de carga y descarga realizadas por personal independiente de la entidad transportista (**subclase 63100**).
- Los servicios de coches blindados y otras formas de transporte automotor de valores (**subclase 74921**).
- Los servicios de transporte de correspondencia y encomiendas (**subclase 60219**).

602190 TRANSPORTE AUTOMOTOR DE CARGAS N.C.P.

Incluye

- El transporte de mercaderías peligrosas, de carga pesada, de automóviles.
- El transporte frigorífico.

- El transporte de correspondencia y encomiendas.
- El alquiler de camiones y otros vehículos automotores de carga con conductor.

No incluye

- La conservación y reparación de vehículos destinados al transporte por carretera (**grupo 502**).
- El embalaje en cajas y cajones con fines de transporte (**subclase 63100**).
- El alquiler de camiones y otros vehículos automotores de carga sin conductor. (**subclase 71110**).

Según el Artículo 182 del Código Fiscal, esta alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos "El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, Aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza). La base imponible del impuesto es el ingreso o monto obtenido por el contribuyente en el desarrollo de su actividad gravada, según el art. 187 del Código Fiscal de la Pcia. de Buenos Aires.¹⁸ Es responsable del impuesto el contribuyente que ejerza habitualmente actividades dentro del ámbito de la provincia de Buenos Aires. Soporta económicamente el tributo y

¹⁸ ARTÍCULO 187 C.F. PBA. Salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. Se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios- devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas. En las operaciones de ventas de inmuebles en cuotas por plazos superiores a doce (12) meses, se considerará ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieran en cada período. Igual procedimiento de imputación del párrafo anterior, se aplicará a aquellos casos de operaciones de venta de buques de industria nacional de más de diez (10) toneladas de arqueo total, o buques en construcción de igual tonelaje, cuando dichas operaciones de venta sean en cuotas por plazos superiores a doce (12) meses. En las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la Ley Nº 21.526, se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período. En las operaciones realizadas por responsables que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balance en forma comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período.

es responsable por deuda propia. Según el Artículo 223 del Código Fiscal, la Ley Impositiva fija la alícuota general del impuesto y las alícuotas diferenciales, de acuerdo a las características de cada actividad.

Para el año 2.014 la Ley impositiva del ejercicio fiscal de dicho año le ha otorgado una alícuota del 1.5% al código de actividad bajo estudio.

código	descripción	año	alícuota %
602190	TRANSPORTE AUTOMOTOR DE CARGAS NCP	2014	1,50%

IMPUESTO AUTOMOTOR.

Según el Artículo 228 del Código Fiscal de la Pcia. de Buenos Aires (LEY 10.397 TEXTO ORDENADO, Publicada: B.O. N° 26551 (11/03/2011)), la valuación de los vehículos es establecida tomando como base los valores que surgen de consultas a organismos oficiales o a fuentes de información sobre el mercado automotor, que resulten disponibles al momento de ordenarse la emisión de la primera cuota del año del impuesto. La base imponible del impuesto automotor, es el monto resultante de aplicar el coeficiente establecido por Ley impositiva, sobre los valores de los vehículos elaborados por la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad Automotor y de Créditos Prendarios. Según el tipo de vehículo considerado, el Impuesto Automotor se determina:

- Aplicando las alícuotas sobre el excedente del límite mínimo (Inciso A: Automóviles, rurales, autoambulancias y autos fúnebres e Inciso B: vehículos suntuarios o deportivos y los no afectados a actividades económicas).

-Aplicando las alícuotas que fije la Ley impositiva sobre la base imponible (Inciso B: Camiones, camionetas, pick-ups, jeeps y furgones afectados a actividades económicas e Inciso D: Vehículos de transporte colectivo de

pasajeros). Siempre que los vehículos de ambos Incisos tengan valuación asignada.

-Considerando los valores asignados en las Tablas de modelo-año y categorías (peso y carga transportable) publicadas en la Ley impositiva (Inciso B: vehículos sin valuación asignada, Inciso C: Acoplados, casillas rodantes sin propulsión propia, trailers y similares, Inciso E: Casillas rodantes con propulsión propia e Inciso F: Autoambulancias y coches fúnebres que no puedan ser incluidos en el inciso A, microcoupés, vehículos rearmados y vehículos armados fuera de fábrica y similares).

Los vehículos que tributan según alícuotas establecidas por Ley Impositiva, son los clasificados por el Código Fiscal como Inciso A (Automóviles, rurales, autoambulancias y autos fúnebres), Inciso B (Camiones, camionetas, pick-ups y furgones) e Inciso D (Vehículos de transporte colectivo de pasajeros). Para el Inciso A las alícuotas varían en relación a la valuación fiscal de los automotores y se aplican sobre los excedentes del límite mínimo. También se utilizan para los vehículos del Inciso B considerados suntuarios o deportivos y para aquellos que no estén afectados a actividades económicas. Para los Incisos B (no suntuarios o afectados a actividades económicas) y D la alícuota es única, siempre que los automotores tengan valuación asignada.

Los vehículos que tributan según los valores asignados en las Tablas de modelo-año y categorías (peso y carga transportable) publicadas en la Ley impositiva son los clasificados dentro de los Incisos B y D que no tengan valuación asignada, los clasificados por el Código Fiscal como Inciso C (Acoplados, semirremolques, casillas rodantes sin propulsión propia, trailers y similares), los clasificados en el Inciso E (Casillas rodantes con propulsión propia) y los clasificados en el Inciso F (Autoambulancias y coches fúnebres

que no puedan ser incluidos en el inciso A (microcoupés, vehículos rearmados y vehículos armados fuera de fábrica y similares)

4.2. REGÍMENES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN DE LOS INGRESOS BRUTOS (PROVINCIA DE BUENOS AIRES).

El "Régimen General de Retención y Percepción" vigente en la Provincia de Buenos Aires para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se haya previsto en la disposición normativa Serie "B" 1/2004, sus modificatorias y complementarias.

I. Régimen General de Retención

Objeto, concepto y operaciones comprendidas

La venta de cosas muebles, locaciones (de obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicios. Se incluyen las operaciones por "Venta Directa" (la comercialización de productos y servicios directamente a los consumidores, en sus casas, en sus lugares de trabajo y en otros fuera de los negocios, con explicaciones o demostraciones de los productos o servicios por un revendedor). Se encuentran alcanzadas las operaciones en las cuales se verifiquen las siguientes circunstancias:

- a) Respecto de la adquisición de las cosas muebles: entrega en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.
- b) Respecto de locaciones de cosas, obras o servicios y prestaciones de servicios: realización en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

Sujetos obligados a actuar como agentes de retención

- a) Las empresas que hubieran obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe

superior a \$ 10.000.000, debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas las jurisdicciones.

b) Los expendedores al público de combustibles líquidos derivados del petróleo que hubieran obtenido ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a pesos \$ 12.000.000, debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas sus actividades y en todas las jurisdicciones. La obligación alcanza a los comisionistas, consignatarios, acopiadores y demás intermediarios que actúen en nombre propio y por cuenta ajena que, computando los ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior (incluidos los importes que transfieren a sus comitentes), superen los montos indicados. Los agentes de recaudación comprendidos en los regímenes especiales de (Actividades Agropecuarias), (Empresas de Construcción) y (Tarjetas de Compra y de Crédito), deberán actuar, respecto de las operaciones no comprendidas en las partes mencionadas, de conformidad con este régimen.

Sustento territorial para actuar como agente de retención:

Con independencia de su domicilio principal, real o legal, quienes posean en esta Provincia sucursales, agencias, representaciones, oficinas, locales y todo otro tipo de establecimiento, explotación, edificio, obra, depósito o similar y quienes se valgan para el ejercicio de su actividad en territorio provincial de los servicios de comisionistas, corredores, consignatarios o martilleros, deberán actuar como agentes de recaudación en la medida de que los ingresos fueren atribuibles a la provincia.

Sujetos pasibles de sufrir retenciones

Los enajenantes de cosas muebles, locadores (de cosas, obras o servicios) y prestadores de servicios.

Exclusiones, en función de los sujetos

- a) El Estado Nacional, los Estados Provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Municipalidades; respecto de todos estos entes: sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas.
- b) Los sujetos exentos, desgravados, o no alcanzados por el gravamen.
- c) Los que desarrollen las actividades comprendidas en los artículos 151, incisos b), c) y d), 152, 153, 155 y 175 del CF.
- d) Los que hubieren obtenido un certificado de exclusión total de este régimen; cuando la exclusión sea parcial, deberá practicarse la percepción o la retención sobre la porción no excluida.
- e) Empresas de electricidad, gas, agua, servicios cloacales y telecomunicaciones.
- f) Los pagos que se realicen a las empresas concesionarias respecto de las adquisiciones de vehículos automotores.
- g) Los pagos que se realicen a droguerías, cooperativas de provisión farmacéuticas, farmacias u otros agentes que intervengan en la provisión minorista de medicamentos, principios activos o drogas farmacéuticas y especialidades medicinales o farmacéuticas.

Exclusiones, en función del objeto

Las operaciones de adquisición de cosa mueble cuando la misma haya revestido el carácter de bien de uso para el vendedor.

Dicha circunstancia se presumirá siempre que se trate de bienes usados y el vendedor no haga habitualidad en la venta de tales bienes.

Oportunidad en que corresponde practicar la retención

Deberán efectuarse en el momento del pago. En caso de pago parcial o en cuotas, la percepción se efectuará íntegramente sobre el importe del primer ingreso. Se entenderá por pago el abono en efectivo o en especie, la

compensación y, con la autorización o conformidad expresa o tácita del cocontratante, la reinversión o disposición de los fondos en cualquier forma.

Determinación del monto sujeto a retención

Sobre el monto del pago, se deducirán los siguientes conceptos:

Los importes correspondientes a impuestos internos, impuesto al valor agregado -débito fiscal-, impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural e impuestos para los fondos: Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco y los correspondientes a tasa sobre el gasoil y tasa de infraestructura hídrica.

Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El resultado que surge de aplicar el procedimiento descripto nos proporciona la base de cálculo sobre la cual se aplican las alícuotas correspondientes.

Alícuotas que resultan de la aplicación

A los fines de liquidar la retención se deberá aplicar, sobre la base de cálculo señalada en el apartado anterior, la alícuota que con relación a cada contribuyente en particular se consignará en el padrón de contribuyentes que la Autoridad de Aplicación publica en su página Web y al que deberán acceder los agentes de retención. Para establecer la alícuota aplicable a cada contribuyente, se utiliza una tabla conformada de quince grupos, a cada uno de los cuales le corresponde una alícuota de retención.

II. Régimen General de Percepción

Objeto, concepto y operaciones comprendidas

La venta de cosas muebles, locaciones (de obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicios. Se incluyen las operaciones por "Venta Directa" (la comercialización de productos y servicios directamente a los consumidores, en sus casas, en sus lugares de trabajo y en otros fuera de los negocios, con

explicaciones o demostraciones de los productos o servicios por un revendedor). Sujetos obligados a actuar como agentes de percepción

a) Las empresas que hubieran obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a \$ 10.000.000, debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas las jurisdicciones.

b) Los expendedores al público de combustibles líquidos derivados del petróleo que hubieran obtenido ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a pesos \$ 12.000.000, debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas sus actividades y en todas las jurisdicciones.

La obligación alcanza a los comisionistas, consignatarios, acopiadores y demás intermediarios que actúen en nombre propio y por cuenta ajena que, computando los ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior (incluidos los importes que transfieren a sus comitentes), superen los montos indicados. Sustento territorial para actuar como agente de percepción.

Con independencia de su domicilio principal, real o legal, quienes posean en esta Provincia sucursales, agencias, representaciones, oficinas, locales y todo otro tipo de establecimiento, explotación, edificio, obra, depósito o similar y quienes se valgan para el ejercicio de su actividad en territorio provincial de los servicios de comisionistas, corredores, consignatarios o martilleros, deberán actuar como agentes de recaudación en la medida de que los ingresos fueren atribuibles a la provincia.

Sujetos pasibles de sufrir percepciones

Los adquirentes de cosas muebles, locatarios (de cosas, obras, o servicios) y prestatarios de servicios.

Exclusiones en función de los sujetos

- a) El Estado Nacional, los Estados Provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Municipalidades; respecto de todos estos entes: sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas.
- b) Los sujetos exentos, desgravados, o no alcanzados por el gravamen.
- c) Los que desarrollen las actividades comprendidas en los artículos 151, incisos b), c) y d), 152, 153, 155 y 175 del CF.
- d) Los que hubieren obtenido un certificado de exclusión total de este régimen; cuando la exclusión sea parcial, deberá practicarse la percepción sobre la porción no excluida.
- e) Los agentes de percepción comprendidos en el régimen especial para la comercialización de productos utilizados en medicina humana.
- f) Los agentes de percepción comprendidos en el régimen especial para la venta de cervezas y otras bebidas.
- g) Los agentes de percepción comprendidos en el "Régimen Especial para la comercialización de combustibles líquidos", actuarán de conformidad a este régimen general respecto de operaciones que no involucren la venta de combustibles líquidos derivados del petróleo.
- h) Los que desarrollen actividades íntegramente fuera de la jurisdicción provincial.
- i) Los contribuyentes alcanzados por las normas del Convenio Multilateral cuyo coeficiente, atribuible a la Provincia de Buenos Aires, resulte inferior a mil diez milésimos (0,1000).
- j) Los distribuidores, droguerías y demás sujetos que intervengan en la comercialización mayorista de medicamentos, principios activos o drogas farmacéuticas y especialidades medicinales o farmacéuticas, que actúen como agentes de percepción del régimen especial que tienen asignado.
- k) Los que desarrollen exclusivamente actividades agropecuarias.

l) Las operaciones con consumidores finales. Se entiende que los adquirentes, locatarios o prestatarios, revisten dicha condición cuando destinen los bienes, locaciones (de obra, cosas o servicios) y prestaciones de servicios para uso o consumo privado. Se considera acreditado ese destino cuando por la magnitud de la transacción pueda presumirse que la misma se efectúa con tal categoría de sujetos y en tanto la actividad habitual del enajenante, locador o prestador consista en la realización de operaciones con los mismos.

Exclusiones en función del objeto

a) Cuando las cosas muebles, locaciones, prestaciones de servicios, tengan para el adquirente, locatario o prestatario el carácter de bienes de uso o representen para los mismos insumos destinados a la fabricación o construcción de tal tipo de bienes. El destino deberá ser declarado por el adquirente, locatario o prestatario al momento de concertarse la operación y deberá ser consignado por el vendedor, locador o prestador en la factura o documento equivalente.

b) Cuando, tratándose de operaciones realizadas por empresas de electricidad, gas, agua, servicios cloacales y telecomunicaciones, las mismas estén destinadas a inmuebles situados fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

c) Cuando tratándose de operaciones realizadas por entidades financieras comprendidas en la ley 21526 y entidades emisoras y/o administradoras de tarjetas de créditos y compra, las mismas sean realizadas a través de sus casas matrices, sucursales, agencias, filiales u otras dependencias, situadas fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

d) Cuando, tratándose de operaciones realizadas por compañías de seguros, reaseguros y de capitalización y ahorro, las mismas tengan por objeto bienes

situados o personas domiciliadas fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

e) Cuando, tratándose de operaciones realizadas a través del sistema de comercialización denominado "Venta Directa", la entrega de bienes por parte de las empresas fabricantes y/o importadoras a sus revendedores se perfeccione fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

f) Cuando se trate de operaciones de compra-venta de petróleo crudo.

Oportunidad en que corresponde practicar la percepción

Deberán efectuarse en el momento del pago.

En caso de pago parcial o en cuotas, la percepción se efectuará íntegramente sobre el importe del primer ingreso.

Se entenderá por pago el abono en efectivo o en especie, la compensación y, con la autorización o conformidad expresa o tácita del cocontratante, la reinversión o disposición de los fondos en cualquier forma.

Determinación del monto sujeto a percepción:

Existen dos alternativas y que son las siguientes:

Alternativa I: Sobre el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente, se deducirán los siguientes conceptos:

a) Las percepciones que se hubieren efectuado por aplicación de otros regímenes nacionales, provinciales y municipales.

b) Los importes correspondientes a impuestos internos, impuesto al valor agregado -débito fiscal-, impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural e impuestos para los fondos: Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco y los correspondientes a tasa sobre el gasoil y tasa de infraestructura hídrica.

Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales.

c) Las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por época de pago, volumen de ventas, u otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida.

Alternativa II: Sobre el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente, se deducirán los siguientes conceptos:

a) El impuesto al valor agregado, cuando el adquirente, locatario o prestatario revista la condición de responsable inscrito ante dicho gravamen.

b) El impuesto interno (bebidas alcohólicas), cuando se trate de bienes vendidos a fabricantes o fraccionadores que utilicen los mismos en el desarrollo de sus actividades gravadas por el referido tributo nacional.

c) El impuesto interno (bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados), cuando se trate de jarabes, extractos y concentrados vendidos a fabricantes que utilicen los mismos en el desarrollo de sus actividades gravadas por el referido tributo nacional.

d) Las percepciones que se hubieren efectuado por aplicación de otros regímenes nacionales, provinciales y municipales.

e) Las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por época de pago, volumen de ventas, u otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida.

El resultado que surge de aplicar cualquiera de las dos alternativas descriptas nos proporciona la base de cálculo sobre la cual se aplican las alícuotas correspondientes.

Alícuotas que resultan de aplicación

A los fines de liquidar la percepción se deberá aplicar, sobre la base de cálculo señalada en el apartado anterior, la alícuota que con relación a cada contribuyente en particular se consignará en el padrón de contribuyentes que la Autoridad de Aplicación publica en su página Web y al que deberán acceder los agentes de percepción.

Para establecer la alícuota aplicable a cada contribuyente, se utiliza una tabla conformada de quince grupos, a cada uno de los cuales le corresponde una alícuota de percepción.

4.3.CONVENIO MULTILATERAL.

A modo de breve exordio podemos decir que tributan por Convenio Multilateral aquellos contribuyentes que ejercen actividades en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia. Tal sería el caso en que el transportista bajo estudio realice viajes desde Provincia de Buenos Aires con destino a otra jurisdicción, como por ejemplo C.A.B.A..

ATRIBUCIÓN DE INGRESOS

En el Convenio Multilateral la actividad de transporte queda comprendida como Regimen Especial mas precisamente en su Art. 9º “En los casos de empresas de transportes de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje.”

Convenio Multilateral. Actividad de transporte de cargas. Atribución de ingresos. Régimen Especial. Supuesto de subcontratación de fletes a terceros.

Supongamos que nuestra empresa subcontrata fletes a terceros para transportar mercadería ¿Corresponde aplicar el régimen especial de distribución de ingresos conforme al art. 9° del Convenio Multilateral para la actividad de transporte, se cumpla con vehículos propios o subcontratados a terceros fleteros, total o parcialmente?. Para dar respuesta a ello debemos remitirnos a una Resolución de la Comisión Arbitral, la Resolución (CA) N° 41/2013 en la Causa: **LOGISTICA INTEGRADA S.A. c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires – Res. (CA) N° 41/13, Fecha de resolución: 18/09/2013.**

Hechos: El contribuyente apeló ante la Comisión Arbitral el ajuste practicado por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la C.A.B.A. que había interpretado que los ingresos provenientes del transporte de cargas realizado por medio de fletes contratados a terceros —que el apelante liquidó conforme al art. 9° del Convenio Multilateral—, debían distribuirse de acuerdo al régimen general del art. 2° por tratarse de comisiones percibidas en ejercicio de la actividad de intermediación. La Comisión Arbitral hizo lugar en este aspecto al recurso de apelación interpuesto.

Comentario: Sostuvo que no es relevante a los fines de la conceptualización de la actividad si el transporte se cumple con vehículos propios o bien subcontratados a terceros fleteros, total o parcialmente, por lo que corresponde aplicar el régimen especial de distribución de ingresos.

Sin lugar a dudas lo anteriormente comentado representa, como señala **Bulit Goñi**, una de las excepciones a los principios y criterios de distribución sostenidos por el Convenio Multilateral, ya que solo atribuye base a una sola jurisdicción (origen del viaje), es decir no reparte bases y, menos aun, fija

cuotas de participación.¹⁹ La doctrina se ha expedido constantemente, expresando que no es necesario que el devengamiento o percepción de los ingresos se originen en la jurisdicción de origen del viaje, para poder imputarla a la misma.²⁰

Ejemplo: Una empresa de transporte con sede en San Luis es contratada para transportar bienes radicados en Mendoza con destino a Buenos Aires. El criterio de los importantes tributaristas mencionados es el de asignar el viaje a la jurisdicción de Mendoza, lugar donde comienza el transporte y efectivamente comienza a prestarle el servicio. Este criterio es sustentado por las jurisdicciones de Córdoba y Mendoza, en contraposición se ubica la Provincia de Buenos Aires, que sostiene que el viaje se inicia en la jurisdicción en que los transportes se ponen en movimiento. La norma bajo análisis evita las superposiciones, pero asigna a una sola jurisdicción la totalidad de la base imponible, quedando jurisdicciones en que se desarrollan actividades sin la correspondiente porción de ingresos. En conclusión, mediante esta norma se logra simplicidad tributaria, aunque implica una inequidad tributaria.

En opinión de la Comisión Plenaria del C.M. el origen del viaje, en el caso del transporte interjurisdiccional, ocurre en aquella jurisdicción donde asciende el pasajero o la carga, por entender que el objeto relevante del contrato de transporte es el traslado de un lugar a otro de una persona o cosa. Siendo así, los movimientos del medio de transporte vacío, aunque sean generadores del gasto, no autorizan a atribuir ingresos a la jurisdicción donde se producen.²¹

Por último, veamos algunos criterios definidos por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, según la R.G. C.A. 07/2.006 la misma ha resuelto en su

¹⁹ Bulit Goñi: "Convenio Multilateral"-Editorial Depalma-Año 1992-pág. 114

²⁰ Althabe, Mario: "Impuesto sobre los ingresos brutos"-Editorial La Ley-pág. 119.

²¹ R. (CP) 14/07 (Confirma la R. (CA) 33/06)

art. 1 "Interpretar que los gastos de transporte a que hace referencia el último párrafo del artículo 4º del Convenio Multilateral, se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte, considerando cada una de las operaciones." y que: "La presente Resolución tendrá vigencia y producirá efectos a partir del 1º de enero de 2007"

Mediante la R.G. C.A. 07/2.009 se han establecido los siguientes criterios: Art. 1: "Interpretar que la porción de los gastos comunes o compartidos de la actividad del contribuyente asociados a ingresos obtenidos por operaciones de exportación forman parte de los gastos no computables a que se refiere el artículo 3º del Convenio Multilateral." Art. 2: "Cuando el contribuyente posea elementos ciertos para establecer la porción que de cada uno de los gastos a que se refiere el artículo anterior corresponde a la actividad exportadora, siempre que sea posible su verificación por parte de los Fiscos, ésa será la metodología de distribución. Art. 3: "En caso de que no sea posible la metodología prevista en el artículo anterior, la forma de cómputo de los gastos comunes o compartidos a que se hace referencia en los artículos anteriores, será en la proporción que tienen los ingresos de exportación en el total de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente (excluidos los originados en actividades de regímenes especiales)"

En referencia al Leasing, podemos mencionar la R.G. C.A. 38/2.009, que trata el Expte. C.M. 775/08 I.G.T. Argentina S.A. c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En dicho Expte. la empresa se dedica a la comercialización de máquinas electrónicas, mecánicas y electromecánicas destinadas a los juegos de azar, ya sea a través de su venta, alquiler o leasing. Somete a decisión de la Comisión Arbitral si los ingresos generados por las operaciones de leasing y locación de máquinas celebradas por ella deben asignarse a la jurisdicción donde se produce la entrega de dichos bienes (como sostiene el Fisco) o a

aquella en la que tiene lugar su uso y goce –es decir, la explotación por parte del cliente– y eventualmente la tradición subsiguiente al ejercicio de la opción de compra en los contratos de leasing que es y ha sido la postura de la empresa. En los considerandos de la R.G. se destaca que la doctrina y especialmente la labor interpretativa desarrollada por las Comisiones Arbitral y la Plenaria han tomando como guía interpretativa el principio que dimana del art. 27 del convenio, según el cual “en la atribución de los gastos e ingresos a que se refiere el presente convenio se atenderá a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen”. Los organismos de aplicación del Convenio Multilateral se han manifestado en reiteradas oportunidades en el sentido de que cuando se trata de prestación de servicios, los ingresos deben atribuirse –esto es, “proviene”– a la jurisdicción donde efectivamente se han prestado tales servicios. De acuerdo con los contratos de leasing agregados a las presentes actuaciones, los ingresos que se generan por el uso y goce de las máquinas tragamonedas dadas en locación o leasing provienen del lugar donde se ellas se encuentren emplazadas. Lo destacado por la jurisdicción de Ciudad Autónoma de Buenos Aires de que el lugar de entrega de las máquinas y el pago del cánon es el domicilio del dador ubicado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, salvo que este último indique otro de manera fehaciente, no tiene incidencia alguna para definir el lugar de donde provienen los ingresos y tampoco la tiene el domicilio legal del tomador. De esos hechos no surge el devengamiento de los ingresos a atribuir sino que ello se produce con el uso y goce de los bienes, situación que se da en el lugar donde se presta el servicio, esto es donde se encuentran emplazadas las máquinas. Por todo ello se resolvió en su art. 1, hacer lugar a la acción interpuesta por la firma I.G.T. Argentina S.A. contra la Res. D.G.R. 1.873/08,

dictada por el Fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por los fundamentos expuestos en los Considerandos.

El informe técnico de ARBA N° 35/2013 con fecha 18/11/2013 trató el tema Impuesto sobre los Ingresos Brutos, régimen general de retención para un contribuyente de convenio multilateral que realiza transporte de cargas y lo relacionado a su inclusión en el padrón general. La base de cálculo se concluyó que son: ingresos por viajes con origen en la Provincia de Buenos Aires (Antecedentes cf: Informes N° 169/96, 136/04 y 242/06, A.R.B.A.).

Planteo

Un agente consulta sobre la procedencia de la retención a su proveedor transportista radicado en una Provincia del interior, quien realiza el servicio de carga con origen en distintas Provincias y resulta contribuyente a través del Convenio Multilateral, entre otras jurisdicciones, por la Provincia de Buenos Aires.

Proceder y posición de la empresa

Expone que, en su calidad de agente de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos por la Provincia de Buenos Aires, actúa conforme con el régimen general de retención previsto en la Sección 4 de la disposición normativa (DPR Bs. As.) "B" 1/2004 (arts. 406 a 412), respecto de la adquisición de cosas muebles y locaciones de servicios llevadas a cabo y prestadas, respectivamente, en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

Explica que, en virtud de que el citado régimen no indica cuándo debe considerarse que un transporte es prestado en dicha Provincia, actúa cuando la entrega se concreta en la misma y retiene a su proveedor conforme el "padrón" confeccionado por el Fisco, en el cual se indica la alícuota a aplicar a cada contribuyente. A su entender, los informes técnicos referidos a la actividad de transporte de cargas, emitidos con anterioridad a la puesta en vigencia del

régimen del “padrón”, no son aplicables, ya que este sistema implica haber llevado a cabo un análisis particularizado de cada contribuyente por parte del Fisco.

Posición del transportista

Argumenta que a la actividad de transporte no le corresponde el régimen general de retención, sino que resulta de aplicación el artículo 455, inciso c), de la disposición normativa (DPR Bs. As.) “B” 1/2004 y modificatorias, según el cual debe considerarse la base imponible que resulta del Convenio Multilateral [art. 35, RG (C A) 1/2006], esto es tomar en cuenta aquellos viajes con origen en la Provincia de Buenos Aires.

Opinión fiscal

La Dirección advierte que corresponde dilucidar cuál es el régimen de retención que debe aplicarse respecto de las operaciones concertadas con el proveedor de servicios de transporte de cargas. Para ello, se resaltan los siguientes hechos y aspectos normativos:

- a) El transportista, al desarrollar actividad gravada en esta Provincia, es, en principio, sujeto pasible de ser retenido [cfr. art. 318, DN (DPR Bs. As.) “B” 1/2004].
- b) Los servicios de transporte no resultan operaciones sujetas a alguno de los regímenes especiales de retención.
- c) El agente de retención debe regirse por las previsiones del régimen general, previsto en el Capítulo IV, Sección Cuatro, de la disposición normativa (DPR Bs. As.) “B” 1/2004 y modificatorias (arts. 319 a 337 y 406 a 412), el cual procede respecto de las adquisiciones de cosas muebles cuya entrega se efectúa en la Provincia de Buenos Aires, y de las locaciones de cosas, obras o servicios y prestaciones de servicios con realización también en esta jurisdicción [art. 407, DN (DPR Bs. As.) “B” 1/2004].

d) El contribuyente en cuestión (proveedor transportista) no encuadra en ninguna de las exclusiones establecidas respecto del régimen general de retención regladas en los artículos 322 y 406 de la disposición normativa (DPR Bs. As.) "B" 1/2004 y modificatorias.

e) La empresa de transporte de cargas desarrolla su actividad en más de una jurisdicción provincial, por lo que debe liquidar el gravamen bajo las normas del Convenio Multilateral. Específicamente, le corresponde aplicar el artículo 9 del mismo, en virtud del cual debe asignar los ingresos de cada operación a la jurisdicción de origen del viaje.

f) A partir de las reformas introducidas a la disposición normativa (DPR Bs. As.) "B" 1/2004 por las disposiciones normativas (DPR Bs. As.) "B" 70/2007 y 74/2007, en el marco del régimen general de retención, se prevé la conformación de un padrón de contribuyentes con indicación de la alícuota aplicable a cada uno. Este padrón incluye a todos quienes resultan ser sujetos alcanzados por el gravamen (cfr. art. 411).

Por último, se advierte que cabe definir cuál es la base sobre la cual el agente de retención debe aplicar la alícuota prevista para el contribuyente en el padrón respectivo. Para ello, la Dirección observa que debe aseverarse que es correcta la referencia realizada por el transportista al informe 242/2006 de esta Autoridad de Aplicación y su aplicación al presente caso, el que, y en función de la interpretación realizada en sus precedentes -los informes 169/1996 y 136/2004-, se convalidó el criterio de que el agente de recaudación, al aplicar el régimen general de retención sobre los pagos efectuados por los servicios de transporte recibidos, debía actuar sólo respecto de aquellas operaciones que tengan origen en la Provincia de Buenos Aires, habida cuenta de que tales importes son los que configuran la base imponible asignable a la jurisdicción por parte del transportista (cfr. art. 9, C M).

Concluyendo, se entiende que la hermenéutica puesta de manifiesto no se ha visto en modo alguno alterada a raíz de la implementación del padrón de alícuotas en el régimen tratado.

Por lo tanto se concluye en relación al transporte de cargas efectuado por el proveedor del servicio, el agente de recaudación debe actuar en el marco del Régimen General de Retención, respecto de las operaciones con origen en la provincia de Buenos Aires (cf. Informes N° 169/96, 136/04, y 242/06). En lo relativo a la devolución de los montos retenidos en exceso el interesado debe ajustar su proceder a lo previsto en el artículo 103, quinto párrafo, y en el artículo 133 y ss., del Código Fiscal (Ley 10397 t.o. 2011 y mods.).

Sostiene **Jose A. Alaniz**²² con respecto al dicho informe de A.R.B.A. señala que comparte la opinión del agente de retención, al interpretar el funcionamiento del padrón de alícuotas diseñado por la ex Dirección Provincial de Rentas a través de la disposición normativa (DPR Bs. As.) “B” 70/2007, cuando éste se refiere a que, “este sistema implica haber llevado a cabo un análisis particularizado de cada contribuyente por parte del Fisco” a lo que agrega que el mismo establece medios idóneos para que la Administración corrija las omisiones y/o errores que se pueden producir en la confección de las alícuotas de recaudación por contribuyentes.

La Dirección, para resolver sobre la cuestión, aplica a su juicio el mejor de los sentidos: “el sentido común”. Y avanza sobre lo previsto por el régimen de retención al definir su alcance, ligando la norma del Convenio Multilateral con la aplicación del régimen.

En canto al artículo 9 del Convenio Multilateral, empresas de transporte de pasajeros o cargas afirma que este régimen especial de atribución de bases imponibles resulta ser la excepción que confirma la regla:

²² **INGRESOS BRUTOS. LA NO RETENCIÓN DE ARBA EN LA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE DE CARGA. UNA IMPORTANTE AMNISTÍA PARA EL SECTOR.** Práctica y Actualidad Tributaria (PAT). Errepar. Marzo de 2.014.

“En los casos de empresas de transporte de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondiente al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje.”

La excepción que confirma la regla porque:

- a) Atribuye toda la base a una sola jurisdicción.
- b) No resulta complementado por el régimen general.

Es por ello que sutilmente el caso traído a consideración se resuelve limitando el alcance del régimen de retención. Si el transporte se inicia en extraña jurisdicción, no resulta alcanzado por el régimen de retención del impuesto sobre los ingresos brutos por la Provincia de Buenos Aires.

EL CASO DEL TRANSPORTE INTERNACIONAL

Bajo este supuesto, pueden existir dos origen del viaje, uno en Argentina y otro en el exterior. El primero de ellos no ofrece dudas al momento de definir su tratamiento fiscal, ya que aplicando las normas mencionadas, queda gravado el ingreso en la jurisdicción de salida. Pero si se aplica en mismo criterio en el segundo supuesto, no habría jurisdicción local a quien atribuirle el ingreso por ser el origen del viaje en el exterior. Dado que no ha habido un consenso unánime respecto a este tema mencionamos un antecedente de la Provincia de Buenos Aires que en su Informe 020/01 analiza las normas del Código Fiscal vinculadas al tema y concluye que "a efectos de establecer la base imponible atribuible a esta jurisdicción para la actividad bajo análisis, la dependencia ya ha tenido oportunidad de expedirse en el sentido de que resulta de aplicación lo establecido en el artículo 9 del Convenio Multilateral, esto es proceder a la gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos del transporte con inicio en Provincia de Buenos Aires y destino al exterior." Como conclusión de este

informe la Provincia de Buenos Aires interpreta que aquellos ingresos provenientes de la actividad de transporte cuyo inicio es en el exterior, queda fuera del ámbito de imposición del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Frente a esta posición interpretativa, se opone la provincia de Misiones que ha hecho una interpretación totalmente opuesta.

5. RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

5.1. AUTÓNOMOS.

En el supuesto bajo análisis, el contribuyente está inscripto en el Régimen General, por lo que también un Trabajador Autónomo y está obligado a efectuar sus aportes al "Sistema Previsional Argentino" (SIPA), por la actividad que desarrolla. Se debe efectuar mensualmente el pago de los aportes y contribuciones, correspondientes al mencionado Sistema.

En relación a este Régimen de Autónomo, es importante dejar claro que la inscripción la realiza el contribuyente mediante una autodeterminación.

Para su autodeterminación deberán observar el siguiente orden de análisis:

- 1- Identificar la actividad principal, por la cual va a realizar su inscripción.
- 2- Según dicha actividad, identificar en que TABLA se encuentran incluidos.
- 3- Según la Tabla que le corresponde, se determina una categoría de la misma, la cual en el caso de un inicio de actividad, es la categoría mínima de la Tabla que le corresponda.

En el nuevo esquema establecido por el Decreto 1866/06, se prevén cinco categorías determinadas en función a la actividad desarrollada y los ingresos brutos anuales obtenidos. Para titulares de empresas unipersonales, las categorías mínimas de revista serán las previstas en las Tablas II (Actividades no incluidas en la tabla I, que constituyan locaciones o prestaciones de servicios) o III (Resto de las actividades no comprendidas en las tablas I y II)

del Anexo II del Decreto N° 1.866/06, de acuerdo con la actividad que realicen y sus ingresos brutos.

Tabla II - Actividades no incluidas en el punto anterior, que constituyan locaciones o prestaciones de servicios	Menores o iguales a \$ 20.000	I	\$ 511,47
	Mayores a \$ 20.000	II	\$ 716,02
Tabla III - Resto de las actividades no comprendidas en los puntos anteriores	Menores o iguales a \$ 25.000	I	\$ 511,47
	Mayores a \$ 25.000	II	\$ 716,02

A su vez, los trabajadores autónomos que realicen actividades penosas o riesgosas por las cuales le corresponda un régimen previsional preferencial, deberán ingresar mensualmente un importe adicional del 3 %.²³

Las actividades que se consideran incluidas son las siguientes:

1. Propietarios de autos de alquiler y taxistas no propietarios que no se encuentren vinculados a través de una relación de dependencia ni subordinación económica.

2. **Transportistas de carga unipersonales** o socios de sociedades de hecho que realicen tal actividad.

A continuación se detallan los importes resultantes para cada categoría:

²³ Art. 5 y Anexo I RG 2217/07

Categorías	Importe mensual
I' (I Prima)	\$ 559,42
II' (II Prima)	\$ 783,17
III' (III Prima)	\$ 1.118,83
IV' (IV Prima)	\$ 1.790,13
V' (V Prima)	\$ 2.461,43

5.2. CONVENIO COLECTIVO DE TRABAJO DE LA ACTIVIDAD.

En caso de emplear algún chofer en relación de dependencia, la empresa debería encuadrarlo en el convenio colectivo de trabajo N° 40/89 de la actividad del Sindicato de Choferes de Camiones.

6. INDICADOR MÍNIMO DE TRABAJADORES (IMT)

El IMT es un parámetro que permite establecer la cantidad de trabajadores que fueron requeridos en un período determinado y con relación a una actividad específica para la realización de un hecho económico que requirió la utilización de mano de obra, la cual no fue oportunamente declarada por su empleador en un período de tiempo determinado.

¿Cómo se construye un IMT?

El IMT se construye a través de la puesta en marcha de las “Presunciones Laborales” las cuales implican la utilización de mecanismos lógicos tales como inferir, deducir etc.

En Seguridad Social la aplicación de estas presunciones se utiliza con el fin de lograr inferir una relación laboral oculta o una remuneración abonada y no declarada, a partir de la comprobación de determinados hechos ciertos (producción, construcción, prestación de servicios) obligando al responsable a demostrar lo contrario. Ejemplo: “El hecho de una prestación de servicios hace presumir la existencia de un contrato de trabajo, salvo que por las

circunstancias, las relaciones o causas que lo motiven se demostrase lo contrario.”

¿Cómo se aplica el IMT?

Cuando se comprueba la realización de una obra o la prestación de un servicio que hubiere requerido de la utilización de mano de obra y el empleador carece de documentación de respaldo, el fisco debe regularizar esta situación. Para ello utiliza el IMT como herramienta para determina las obligaciones que surgen de la relación laboral. Entre la AFIP y las Cámaras, Federaciones y Asociaciones Sindicales representativas de cada sector se acuerda una resolución. Una vez puesta en funcionamiento puede ser modificada o redefinido según corresponda.

Presunción de mínimo de trabajadores para transporte de cargas. ²⁴

La AFIP incorporó a las empresas de transporte automotor de cargas, a las presunciones sobre cantidad mínima de trabajadores, a efectos del cálculo de los aportes y contribuciones.

En el presente caso, se establecen dos tipos de categorías, en función de la cantidad de unidades tractivas:

- 1) Empresas con hasta 3 unidades tractivas: un trabajador conductor por unidad tractiva, más un trabajador de administración.
- 2) Empresas con más de 3 unidades tractivas:
 - DOCE (12) trabajadores cada diez (10) unidades tractivas, de tratarse de transportistas de carga masiva o a granel.
 - CATORCE (14) trabajadores cada diez (10) unidades tractivas, en el caso de transportistas de carga peligrosa.

²⁴ Resolución General (AFIP) N° 3460 - BO 08/04/2013

- VEINTICINCO (25) trabajadores cada diez (10) unidades tractivas, para el supuesto de transportistas de carga fraccionada.

La presente norma tiene vigencia a partir del 9/04/2013. Recordemos que oportunamente, la ley 26.063 le otorgó facultades a la AFIP para estimar de oficio la deuda en concepto de aportes y contribuciones sobre la base de presunciones. El art. 5° inciso c) dispuso que la cantidad de trabajadores declarados o el monto de la remuneración imponible consignados por el empleador son insuficientes, cuando dichas declaraciones no se compadezcan con la realidad de la actividad desarrollada y no se justifique fehacientemente dicha circunstancia. En este sentido, la AFIP estableció por RG N° 2927 que determinará de oficio los aportes y contribuciones sobre la base del Indicador Mínimo de Trabajadores (IMT), que indica la cantidad de trabajadores requeridos por cada unidad de obra o servicio de que se trate, según la actividad, de acuerdo a un período determinado. Para estimar la base para el cálculo de los aportes y contribuciones, tales índices deberán multiplicarse por la remuneración básica promedio del convenio colectivo de trabajo propio de la actividad. La utilización del Indicador Mínimo de Trabajadores (IMT) procederá cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Se compruebe la realización de una obra o la prestación de un servicio que por su naturaleza requiera o hubiere requerido la utilización de mano de obra;
- b) El empleador no hubiere declarado trabajadores ocupados o los declarados fueren insuficientes con relación a dicho índice y no justifique debidamente la no utilización de trabajadores propios o la aplicación de una tecnología sustitutiva de mano de obra; y
- c) Por las circunstancias del caso no fuese posible relevar al personal efectivamente ocupado.

7. EMISIÓN DE COMPROBANTES. REGISTRACIÓN DE LAS OPERACIONES.

MODIFICACIONES A LOS RÉGIMENES DE IMPRESIÓN Y EMISIÓN DE COMPROBANTES [RG (AFIP) 3665 Y 3666]

Nuevo procedimiento de autorización de impresión de comprobantes.

Las modificaciones a los regímenes de impresión y emisión de comprobantes dispuestas por las resoluciones generales (AFIP) 3665 y 3666 (BO: 4/9/2014), modifican sus similares, las resoluciones generales (AFIP) 100 y 1415.

Dado que las modificaciones realizadas involucran, en algunos aspectos, cambios de importancia y pronta aplicación, nos permitimos resaltar, en el desarrollo de la presente, aquellas cuestiones que entendemos relevantes.

A través de la Resolución General (AFIP) N° 3665/14 (B.O. 04/09/2014), se establecen modificaciones al Registro Fiscal de Imprentas, Autoimpresores e Importadores, como así también nuevas disposiciones relacionadas con el Régimen de Autorización de Impresión de Comprobantes.

A continuación se describen los principales aspectos de la normativa mencionada:

Nuevo procedimiento de autorización de impresión de Comprobantes.

El mismo deberá ser cumplido por los Responsables Inscriptos, Exentos y No Alcanzados en el IVA, como así también por los Monotributistas.

Solicitud.

A los efectos de la impresión o importación de comprobantes, los sujetos mencionados deberán solicitar la AFIP la correspondiente autorización, ingresando al servicio denominado 'Autorización de impresión de comprobantes' dentro de la opción 'Nueva solicitud de Código de Autorización de Impresión (C.A.I.)'.

Previo a la solicitud, los sujetos mencionados deberán ingresar al servicio denominado 'Autorización de impresión de comprobantes' dentro de la opción 'ABM de puntos de venta' a fin de habilitar el o los puntos de venta a utilizar. Los domicilios asociados deberán encontrarse declarados en el 'Sistema Registral' a tales efectos.

Cumplido este prerrequisito, el contribuyente deberá solicitar la correspondiente autorización de impresión o importación de comprobantes, dentro del mismo servicio 'Autorización de impresión de comprobantes', dentro de la opción 'Nueva solicitud de Código de Autorización de Impresión (C.A.I.)'.

Requisitos.

La autorización de impresión y/o importación será otorgada por la AFIP, siempre que el solicitante haya dado cumplimiento a las diferentes formalidades que le correspondan relativas a su inscripción, categorización, domicilios, puntos de venta y actividades declaradas, como así también a la presentación de las últimas declaraciones juradas del IVA, Impuesto a las Ganancias, Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA), e informativas para el caso de los monotributistas y autoimpresores.

Evaluación

De la evaluación del comportamiento fiscal del contribuyente y de la información suministrada a través de la presentación de las declaraciones juradas mencionadas, a efectos de constatar el verdadero ejercicio de la actividad declarada, la AFIP podrá citar al contribuyente para que se presente en la dependencia en la que se encuentre inscripto.

Verificado el efectivo ejercicio de la actividad declarada, el Fisco notificará al contribuyente informándole que podrá presentar la solicitud de impresión de comprobantes. En caso contrario, habilitará al contribuyente a emitir

comprobantes Clase 'M' o 'A' con leyenda debiéndose cumplir con las disposiciones establecidas por la Resolución General (AFIP) 1575/03.

Autorizaciones.

Las autorizaciones que se otorguen podrán ser parciales, quedando éstas limitadas a un plazo de tiempo y cantidad. En el caso de aceptarse la autorización, ya sea en forma parcial o total, se generará por cada solicitud un "Código de Autorización de Impresión", emitiéndose una constancia que contendrá los datos de la solicitud y el (C.A.I.) otorgado. La constancia deberá ser impresa por el interesado en dos ejemplares, debiendo presentar una de ellas debidamente firmada, en la imprenta en la que se contraten los trabajos de impresión.

Aplicación de las modificaciones comentadas

Plazo de validez de los comprobantes

Los comprobantes impresos a los que se les hubiera otorgado la autorización correspondiente, serán válidos por los plazos que se indican a continuación:

-Comprobantes Clase "A", "A" con la leyenda y "M": El último día del mes siguiente al del vencimiento para cumplir con el régimen de información (CITI VENTAS).

-Demás comprobantes:

- 1) Tramitados a través de imprenta: 1 año.
- 2) Tramitados a través de imprenta para utilizar como comprobante de respaldo ante contingencias con otro sistema de emisión: 2 años.
- 3) Autoimpresor: 180 días corridos.

Aplicación.

-El procedimiento de solicitudes de autorización de impresión de comprobantes, sus trabajos de impresión y los regímenes de información

vinculados, serán de aplicación a partir de la fecha que, para cada sujeto, se detalla seguidamente:

1. Monotributistas	01/11/2014
2. Responsables exentos o no alcanzados en el IVA	01/03/2015
3. Responsables inscriptos en el IVA (*)	01/04/2015

(*) Nota: las altas, bajas y modificaciones de los puntos de venta, se deberán tramitar mediante la opción web “ABM de puntos de Venta” desde el 01/11/2014 y hasta el 31/03/2015.

Comprobantes en existencia. Plazos para su utilización.

Sujetos	Impresos antes del:	Plazo para su utilización.
Monotributistas	01/11/2014	60 días corridos a partir del 01/11/2014 ó hasta su agotamiento si fuera anterior.
Exentos o no alcanzados en el IVA	01/03/2015	60 días corridos a partir del 01/03/2015 ó hasta su agotamiento si fuera anterior.

Los Responsables Inscriptos continuarán utilizando los comprobantes en existencia debiendo observar el nuevo procedimiento para solicitud y autorización de comprobantes a partir del 01/04/2015.

Entonces puede surgirnos la siguiente pregunta:

¿El contribuyente Responsable Inscripto, no puede utilizar el nuevo sistema para solicitar factura antes del 01/04/2015?. Si necesita facturas por ejemplo en 01/02/2015, ¿cómo las solicita?

De conformidad con lo establecido en el artículo 4° de la R.G. N° 3665, desde el día 1 de noviembre de 2014 y hasta el 31 de marzo de 2015, los responsables inscriptos continuarán tramitando sus solicitudes de autorización de impresión de comprobantes conforme al procedimiento tradicional, sin tener

en cuenta las modificaciones establecidas en dicha norma. A partir del 1º de abril solicitará las facturas por el nuevo régimen (RG 3665)

Aspectos generales

Las modificaciones introducidas por la resolución general (AFIP) 3665 alcanzan tanto a los sujetos que deben requerir autorización para la impresión de comprobantes como a la nómina de comprobantes fiscales afectados por tal variación.

En tanto el régimen previo a su modificación aplicaba a comprobantes fiscales tipo "A", "A" con leyenda "Pago en CBU informada", "B", "E", "M", "R" y los referidos a compras de bienes usados a consumidores finales [RG (DGI) 3744], las modificaciones introducidas alcanzan a 60 comprobantes distintos específicamente determinados en el artículo 2 de la norma en comentario.

Los mismos incluyen, a diferencia del ex régimen, en lo que resulta de interés generalizado, a los comprobantes tipo "C" que deben emitir los sujetos adheridos al Régimen Simplificado (monotributo), así como también a determinados tipos de comprobantes fiscales aplicables a situaciones más específicas, como las reseñadas seguidamente:

- Comprobantes de compra primaria para el sector pesquero marítimo.
- Liquidación única comercial.
- Mandato/consignación.
- Comprobantes de compra de bienes a reciclar provenientes de residuos.
- Comprobantes relativos a la venta de productos primarios realizada por productores, cooperativas de productores o acopiadores, cuando la modalidad usual sea su emisión por parte del adquirente, cooperativa o intermediario [RG (AFIP) 1415, Anexo I, inc. a), pto. f)].
- Otros comprobantes que cumplan con la resolución general (AFIP) 1415.

- Comprobantes de compra de bienes usados no registrables a consumidor final [RG (AFIP) 3411].
- Cuentas de venta y líquido producto.
- Liquidaciones.
- Recibos de facturas de crédito.

Cabe aclarar que los comprobantes “X” continúan marginados del régimen tratado.

Modificaciones a la solicitud de impresión de comprobantes

El capítulo de la resolución general (AFIP) 100 referido a este tema ha sido íntegramente reformulado por su similar, la resolución general (AFIP) 3665, incorporando a los sujetos no alcanzados o exentos en el IVA y a los monotributistas, y modificando toda la logística que implicaba, para la mayoría de los contribuyentes, la impresión de comprobantes, transfiriendo las tareas formales operativas que finalizan con el otorgamiento del Código de Autorización de Impresión (CAI) de las imprentas a los contribuyentes (o a sus asesores).

Las variaciones más significativas son las que intentamos resumir

seguidamente:

DOMICILIOS

Los sujetos que pretendan tramitar las autorizaciones para la impresión de comprobantes deberán, previamente:

- tener declarados en el Sistema Registral los domicilios relativos a sus puntos de venta, y

- habilitados los mismos a través del servicio “Autorización de impresión de comprobantes”, opción “ABM de puntos de venta”, operativos en la página web de la AFIP (<http://www.afip.gov.ar>).

SOLICITUD DE AUTORIZACIÓN

Deberá ser efectuada por todos los sujetos -incluidos los responsables exentos o no alcanzados por el IVA y los monotributistas- a través del servicio de la página web de la AFIP detallado en el punto anterior, opción “Nueva solicitud de Código de Autorización de Impresión (CAI)”, indicando:

- punto de venta;
- código de comprobantes (conforme nómina del art. 2);
- cantidad solicitada;
- si la solicitud es para comprobantes de resguardo ante inconsistencias con otro sistema de emisión;
- los puntos de venta para los que se solicitan los comprobantes de resguardo; si bien cabrá aguardar a ponderar el funcionamiento del sistema en comentario, este requisito parecería indicar que los comprobantes de resguardo no podrían utilizarse para cualquier punto de venta ante la inoperatividad de otros sistemas de emisión, sino únicamente para aquellos puntos que hubieran sido previamente vinculados con tales comprobantes de resguardo;
- el responsable autorizado para tramitar la impresión ante la imprenta.

REQUISITOS -IMPLÍCITOS- PARA REALIZAR LA IMPRESIÓN DE COMPROBANTES.

La norma prevé que sólo se autorizarán solicitudes de impresión de comprobantes cuyo solicitante haya cumplimentado los siguientes requisitos:

- Que cuente con Clave Fiscal con nivel de seguridad 2, como mínimo.

- Que esté registrado ante el Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA), de corresponder.
- Que haya presentado las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias o del régimen informativo cuatrimestral del monotributo, según corresponda, por los vencimientos operados en los últimos 12 meses.
- Que no se encuentre alcanzado por las disposiciones de la resolución general (AFIP) 3358 (cancelación de la CUIT por inactividad).
- Que posea domicilio declarado ante la AFIP y que el mismo no registre inconsistencias.
- Que haya realizado la solicitud de impresión tal como se detallara en el punto anterior.
- Que tenga declarada y actualizada su actividad según el (CLAE): formulario F. 883 [RG (AFIP) 3537]. Clasificador de Actividades Económicas.
- Que se encuentre inscripto y habilitado en los regímenes pertinentes conforme los comprobantes cuya impresión solicita.
- Que no presente incumplimientos o irregularidades en la evaluación de su comportamiento fiscal.

Tales requisitos son los que se agregan a los que actualmente debían verificarse (poseer CUIT y haber realizado la presentación de las declaraciones juradas del IVA y del SIPA por los vencimientos operados en los últimos 12 meses).

CONSTATACIÓN DE LA ACTIVIDAD

Si bien el régimen vigente contempla esta situación, se efectúan modificaciones procesales al respecto, conforme indicamos a continuación:

- Cuando, por la información que surja de las declaraciones juradas presentadas por el solicitante, o de la evaluación de su comportamiento fiscal,

la AFIP advierta la necesidad de constatar el efectivo desarrollo de la actividad por parte del solicitante, el sistema emitirá un mensaje que requerirá su impresión y concurrencia a la Agencia para la prosecución de la solicitud.

- Efectuada tal constatación, se informará al solicitante que podrá efectuar la impresión requerida. Caso contrario, se habilitará la utilización de comprobantes tipo "M" o "A" con leyenda "Pago en CBU informada", quedando obligados al cumplimiento del régimen de la resolución general (AFIP) 1575.

DENEGATORIA DE LA AUTORIZACIÓN

A las hipótesis del régimen actual referidas a inconsistencia o inexistencia de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) y/o domicilio, se agregan las siguientes:

- Inexistencia de Clave Fiscal o nivel de seguridad inferior al requerido.
- No inscripción ante el SIPA, de corresponder.
- Estar alcanzado por las disposiciones de la resolución general (AFIP) 3358 (cancelación de la CUIT por inactividad).
- Falta de habilitación en forma de los puntos de venta.
- Inconsistencias relativas a la actividad denunciada.
- Falta de correspondencia entre los comprobantes cuya impresión se tramita y los regímenes en los que se encuentra inscripto el solicitante.

AUTORIZACIÓN PARCIAL

Se autorizarán por plazos o cantidades acotadas, en función de autorizaciones anteriores y/u otros factores objetivos que se dispongan, aquellas solicitudes en las que se haya verificado incumplimiento de los requisitos referidos a:

- la presentación de declaraciones juradas;

- el cumplimiento del régimen informativo relativo al carácter de autoimpresor para las autorizaciones tramitadas en tal carácter;
- los incumplimientos o irregularidades en la evaluación del comportamiento fiscal del solicitante;
- el domicilio fiscal, para el caso de que se encuentre en trámite su constitución de oficio [RG (AFIP) 2109, art. 6].

VALIDEZ DE LOS COMPROBANTES

El vencimiento para el uso de los comprobantes que se autoricen a imprimir será el que se detalla seguidamente –en general, disminuyendo los plazos de 2 o 3 años anteriormente vigentes-:

- Comprobantes tipo “A”, “A” con leyenda “Pago en CBU informada” o “M”: se mantiene igual que el régimen vigente y la vigencia de los comprobantes se determinará en función de las disposiciones de la resolución general (AFIP) 1575 (último día del mes siguiente al del vencimiento para la presentación del régimen informativo de dicha norma).

- Resto de los comprobantes:

- a) tramitados como contribuyentes e impresos por imprenta: 1 año;

- b) tramitados como contribuyentes e impresos por imprenta para utilizar como resguardo de otros sistemas de emisión: 2 años;

- c) tramitados como autoimpresores: 180 días.

Para los casos de inicio de actividades, o la adquisición del carácter de responsable inscripto, exento o no alcanzado por

el IVA o de adhesión al monotributo, se prevé que la vigencia de los comprobantes autorizados será la siguiente:

- Comprobantes tipo “A”, “A” con leyenda “Pago en CBU informada” o “M”: al igual que lo anteriormente detallado para

este tipo de comprobantes.

- Resto de los comprobantes cuya impresión se solicite dentro de los 3 meses de inicio de la actividad o de la modificación de la situación fiscal tratada en este punto: la vigencia será de 120 días corridos contados desde la interposición de la solicitud.

En el caso de autorizaciones parciales, la vigencia de los comprobantes podrá ser menor a la antes indicada.

Todos aquellos comprobantes no utilizados al momento de su vencimiento deberán continuar con el mismo procedimiento del régimen vigente: deberán inutilizarse mediante la leyenda "ANULADO" y conservarse a disposición de la AFIP.

CAI

De resultar aprobada -total o parcialmente- la solicitud de impresión, el sistema generará una constancia conteniendo los datos de la solicitud y el CAI otorgado.

Deberán imprimirse dos ejemplares de tal constancia, uno para archivo del solicitante y otro que, debidamente firmado, deberá entregarse a la imprenta habilitada al momento de contratar el trabajo de impresión de los comprobantes.

En caso de ser necesario, podrá tramitarse la anulación del CAI mediante la opción "Anulación de CAI ingresado", del sistema operativo, en la página web de la AFIP en los siguientes casos:

- que no exista un CAI posterior para los mismos tipos de comprobantes y
- que no estén informados como "recibidos" (por el contribuyente), "entregados" (por la imprenta) o "utilizados" (por el autoimpresor).

CONTROLES A REALIZAR POR LA IMPRENTA

Deberá verificar en el servicio “Autorización de impresión de comprobantes” de la página web de la AFIP, mediante Clave Fiscal, que el trámite lo esté realizando:

- el solicitante, para lo cual deberá requerir la CUIT y el documento nacional de identidad (DNI);
- un autorizado, para lo cual deberá requerir el DNI y verificar tal carácter en la opción “Consulta de responsables autorizados” del servicio mencionado.

Deberá cargar los datos del trabajo encomendado en la opción “Ingreso de trabajo de impresión” e imprimir la constancia que arroje el sistema por duplicado, uno de cuyos ejemplares, firmado por el cliente, deberá permanecer en archivo y el otro deberá ser entregado junto con los comprobantes encargados. En el caso de que el trabajo de impresión encomendado corresponda a un sujeto adherido al monotributo social (Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social - MDS), la imprenta podrá tramitar la solicitud del CAI.

RÉGIMEN DE INFORMACIÓN

Deberá cumplirse a través del servicio “Autorización de impresión de comprobantes”, operativo en la página web de la AFIP, conforme reseñamos seguidamente:

- Contribuyentes: deberán informar los comprobantes recibidos de la imprenta hasta el día hábil siguiente al de su recepción; caso contrario, no se podrá solicitar un nuevo CAI.
- Autoimpresores: deberán informar mensualmente el último número de comprobante utilizado, por tipo de comprobante y punto de venta, hasta el día 15 del mes siguiente al informado.

- Imprentas e importadores: deberán informar:

a) los comprobantes no retirados por los solicitantes hasta el día 15 del tercer mes siguiente al del ingreso del trabajo de impresión;

b) los comprobantes impresos entregados a los monotributistas sociales hasta el día 15 del mes siguiente al de la entrega.

Si bien no se modifica sustancialmente el régimen sancionatorio de los incumplimientos referidos al régimen de información -que incluyen multas de hasta \$ 30.000 y suspensión de la inscripción en el Registro de entre 6 meses y 1 año, importes y plazos que pueden duplicarse en caso de reincidencia-, cabe tener presente que hasta hoy su cumplimiento es obligatorio únicamente para las imprentas, en tanto que, a partir de la modificación en comentario, deberá ser cumplido por todos los sujetos intervinientes, con lo cual los contribuyentes también quedan sujetos a las sanciones por incumplimiento.

OTROS ASPECTOS

Como consecuencia del esquema de controles del nuevo sistema de impresión de comprobantes, se dejan sin efecto los documentos “Constancia informativa” y “Documento informativo de autorización de impresión”, así como también el “Código de próxima autorización”, previstos por el régimen vigente ante determinadas contingencias que pudieran haber surgido en la modalidad de tramitación que se modifica.

Se mantiene la vigencia de la ineficacia de los comprobantes que no cumplan con la norma a los fines del cómputo de deducciones y créditos fiscales.

MODIFICACIONES AL RÉGIMEN DE EMISIÓN DE COMPROBANTES

Remitos

Coherentemente con la incorporación al régimen de autorización para la impresión de comprobantes de los sujetos exentos o no alcanzados en el IVA y los monotributistas, se dispone la incorporación de los mismos a la obligatoriedad del uso de remitos tipo "R" para amparar el traslado de productos realizado -el régimen anterior sólo los preveía para los responsables inscriptos en el IVA-.

Los remitos tipo "X" -anteriormente previstos para los sujetos exentos o no alcanzados en el IVA y los monotributistas quedan reservados exclusivamente para el traslado de bienes dentro de un mismo predio o parque industrial por cualquier contribuyente.

Denuncia de los puntos de venta

Se reemplaza el formulario F. 446/C por el régimen comentado anteriormente para la identificación de los puntos de venta:

- Comprobantes comprendidos: los que respalden:

a) las operaciones realizadas;

b) el traslado de mercaderías;

c) la intermediación en la compraventa de vehículos automotores;

d) las compras directas a recolectores de materiales a reciclar realizadas por los sujetos inscriptos en el Registro de

Comercializadores de Materiales a Reciclar [RG (AFIP) 2849];

e) las compras directas de leche cruda a productores primarios;

f) la compra primaria para el sector pesquero marítimo;

g) la consignación primaria para el sector pesquero marítimo.

- Oportunidad de denuncia:

a) Inicio de actividades: con no menos de 3 días hábiles de antelación.

b) Habilitación de nuevo punto de venta: con no menos de 3 días hábiles de antelación.

c) Baja del punto de venta: hasta 5 días hábiles posteriores.

- Otras obligaciones:

a) Deberán mantenerse actualizados en el Sistema Registral los domicilios vinculados a los puntos de emisión (en la página web de la AFIP, mediante Clave Fiscal, menú “Registro tributario”, opción “F - 420/D - Declaración de domicilios”, ítem “Tipo de domicilios”, campo “Locales y establecimientos”).

b) Los puntos de venta deberán estar vinculados al sistema de facturación por el cual se emiten (controlador fiscal y factura electrónica, entre otros).

Se deja sin efecto la posibilidad de traslado de un punto de venta en un radio de hasta 5 kilómetros de su anterior ubicación, por lo que, en tal caso, corresponderá dar de baja el punto de venta anterior y habilitar uno nuevo.

Régimen de información.

Dada la incorporación de los sujetos exentos en el IVA al régimen de autoimpresores, se aclara que ellos también están obligados al cumplimiento del régimen informativo dispuesto por el Título III de la resolución general (AFIP) 100 detallado anteriormente.

Obligaciones respecto de remitos tipo “X”

Dadas las modificaciones comentadas en el punto anterior, en cuanto incorporan a los comprobantes tipos “C” y “E” al régimen de autorización de impresión y extienden la utilización de los remitos tipo “R” a los responsables exentos o no alcanzados por el IVA y a los adheridos al monotributo:

- la modalidad de impresión “simplificada”, que en el régimen anterior preveía para los comprobantes tipos “C” y “E” (mediante presentación de nota a la imprenta detallando nombre, CUIT y carácter tributario del solicitante), queda circunscripta exclusivamente para los remitos tipo “X”;
- se deja sin efecto el régimen informativo que las imprentas debían cumplir por la impresión de tales comprobantes.

Características de los equipos de impresión de los autoimpresores

Se dejan sin efecto los requerimientos mínimos de equipamiento computarizado y de impresión que debían poseer quienes optaran por el régimen de autoimpresores.

Excepciones a la obligación de emisión de los comprobantes

Se modifican cuestiones operativas referidas a la excepción relativa a la venta de bienes mediante expendedoras automáticas, en cuanto a que:

- los puntos de venta estarán compuestos por 5 dígitos (en tanto el régimen anterior preveía que si se excedieran los 4 dígitos disponibles, se utilizarían los primeros 2 dígitos del campo “Numeración” a tales fines);
- la comunicación de uso o desafectación de equipos y la asignación de puntos de venta a los mismos se realizarán mediante la presentación de formulario multinota.

Controladores fiscales de “vieja tecnología”

Hasta tanto entre en vigencia la obligatoriedad de uso de controladores fiscales de “nueva tecnología”, se admite que los tiques emitidos a consumidores finales con tal equipamiento de “vieja tecnología” no identifiquen al adquirente aun superando el importe de \$ 1.000.

Modificación de datos

El régimen actualmente vigente contemplaba que aquella persona física que modificara su CUIT debería recomenzar desde la unidad la numeración de comprobantes de cada punto de venta. La norma en comentario extiende tal procedimiento también a los casos de modificación de los siguientes datos:

- Apellido y nombres.
- Categorización frente al IVA.
- Número de inscripción en el impuesto sobre los ingresos brutos.

En caso de que la modificación consista en el cambio de categorización frente al IVA, los comprobantes que receipten tal modificación deberán utilizarse desde el inicio de las operaciones en tal nuevo carácter, manteniéndose para los restantes casos el plazo de 10 días hábiles previstos por el régimen vigente.

Utilización de máquinas registradoras

Se deja sin efecto la limitada posibilidad de la que gozaban los monotributistas para emitir comprobantes a través de máquinas registradoras.

Modificaciones menores al régimen de factura electrónica

Se deja sin efecto la limitación a 50 comprobantes que podían mandar a imprimir, como método alternativo de emisión, los sujetos comprendidos en el régimen de factura electrónica. Lo propio ocurre con el régimen informativo de uso de tales comprobantes.

APLICACIÓN DE LAS MODIFICACIONES ANALIZADAS

Las modificaciones al régimen de emisión de comprobantes comentadas en el punto anterior, dispuestas por la resolución general (AFIP) 3666, tendrán aplicación conjunta con lo que dispone al respecto su similar, la resolución

general (AFIP) 3665. Esta última norma, relativa a las modificaciones al régimen de impresión de comprobantes, comentada en el punto anterior establece que su aplicación será obligatoria de acuerdo a lo que detallamos a continuación:

- Monotributistas:

a) Los comprobantes en uso, o aquellos cuya impresión se solicite -conforme con las normas del régimen previo a la modificación en comentario- con anterioridad al 1 de noviembre de 2014, podrán ser emitidos hasta el 31 de diciembre de 2014.

b) Deberán dar de alta los puntos de venta en el servicio "Autorización de impresión de comprobantes", opción "ABM de puntos de venta", con anterioridad al 1 de noviembre de 2014.

c) Deberán asociar los puntos de venta a un domicilio previamente registrado en el Sistema Registral con anterioridad al 1 de noviembre de 2014.

d) Los comprobantes impresos a partir del 1 de noviembre de 2014 deberán comenzar su numeración desde el "00000001" en cada punto de venta.

- Sujetos exentos o no alcanzados en el IVA:

a) Los comprobantes en uso, o aquellos cuya impresión se solicite -conforme con las normas del régimen previo a la modificación en comentario- con anterioridad al 1 de marzo de 2015, podrán ser emitidos hasta el 30 de abril de 2015.

b) Deberán dar de alta los puntos de venta en el servicio "Autorización de impresión de comprobantes", opción "ABM de puntos de venta", con anterioridad al 1 de marzo de 2015.

c) Deberán asociar los puntos de venta a un domicilio previamente registrado en el Sistema Registral con anterioridad al 1 de marzo de 2015.

d) Los comprobantes impresos a partir del 1 de marzo de 2015 deberán comenzar su numeración desde el “00000001” en cada punto de venta.

- Responsables inscriptos en el IVA:

a) Hasta el 31 de marzo de 2015:

i) Continuarán tramitando las solicitudes de impresión de comprobantes conforme con las normas del régimen previo a la modificación en comentario.

ii) Deberán dar de alta, baja o modificar, según corresponda, los puntos de venta en el servicio “Autorización de impresión de comprobantes”, opción “ABM de puntos de venta”.

iii) Deberán asociar los puntos de venta a un domicilio previamente registrado en el Sistema Registral.

b) Desde el 1 de abril de 2015:

i) Las solicitudes de impresión de comprobantes tramitarán conforme con el nuevo régimen.

ii) Tales nuevos comprobantes deberán mantener la consecutividad y progresividad con los impresos conforme con el régimen anterior.

**RESUMEN Y ESQUEMAS SOLICITUD DE EMISIÓN DE FACTURAS Y/O
COMPROBANTES DE VENTA. PRINCIPALES MODIFICACIONES. RG
(AFIP) 3665 Y 3666.**

¿CUÁNDO SE APLICAN LOS CAMBIOS?

A) MONOTRIBUTISTAS Y EXENTOS O NO ALCANZADOS EN IVA

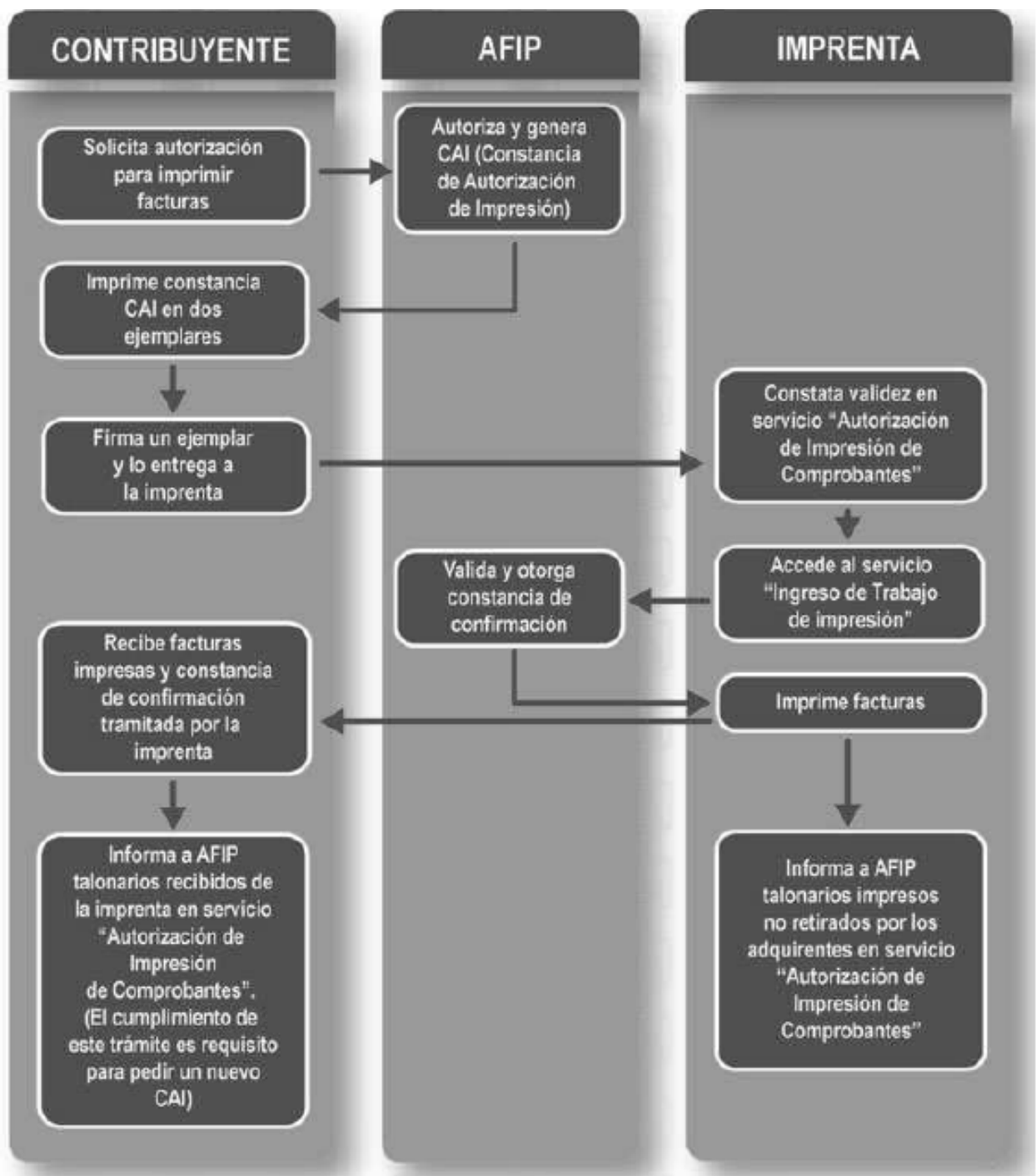
[Deben habilitar sus puntos de venta a través del servicio "Autorización de impresión de Comprobantes" opción "ABM de Puntos de Venta" y comenzar con la numeración de sus comprobantes desde el "00000001"]

TIPO DE CONTRIBUYENTES	EL NUEVO PROCEDIMIENTO SE APLICA	USO DE COMPROBANTES EN EXISTENCIA
Monotributistas	A partir del 1/11/2014	Hasta el 31/12/2014
Exentos en IVA o no alcanzados	A partir del 1/3/2015	Hasta el 30/4/2015

B) RESPONSABLES INSCRIPTOS

PERÍODO	SOLICITUD DE IMPRESIÓN DE COMPROBANTES
Desde el 1/11/2014 hasta el 31/3/2015	Continúan con el procedimiento anterior, utilizando los puntos de venta que tenían habilitados. Comienzan a confirmar o rectificar los puntos de venta en la Web de la AFIP.
A partir del 1/4/2015	Se aplica el nuevo procedimiento. Utilizan los puntos de venta que tenían habilitados, siempre y cuando los hayan confirmado y/o adecuado. Continúan con la numeración correlativa de sus comprobantes de venta.

ESQUEMA DEL NUEVO PROCEDIMIENTO:



REGISTRACIÓN DE OPERACIONES.

Seguendo con el ejemplo de que el contribuyente bajo análisis es un responsable inscripto deberá registrar sus comprobantes. Los siguientes

comprobantes que se emitan o se reciban, como respaldo documental de las operaciones realizadas, deberán ser registrados en libros o registros:²⁵

1. Facturas.
2. Facturas de exportación.
3. Comprobantes de compra de bienes usados a consumidores finales, emitido por el comprador de dichos bienes.
4. Recibos emitidos por profesionales universitarios y demás prestadores de servicios.
5. Notas de débito y/o crédito.
6. Tiques emitidos mediante la utilización de máquinas registradoras, por los pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado (Monotributo)
7. Tiques, facturas, tiques factura, notas de débito y demás documentos fiscales emitidos mediante la utilización del equipamiento electrónico denominado "Controlador Fiscal", y las notas de crédito emitidas por medio de dicho equipamiento, como documentos no fiscales homologados.
8. Comprobantes que respaldan las compras directas a recolectores de materiales a reciclar realizadas por los sujetos inscriptos en el "Registro de Comercializadores de Materiales a Reciclar"
9. Documentos equivalentes a los indicados precedentemente.

La registración se podrá efectuar en forma manual o mediante la utilización de sistemas computarizados. Debiendo guardar las registraciones en el domicilio fiscal del contribuyente y/o responsable.²⁶ Deberá contener los siguientes datos:²⁷

1. Fecha, denominación y numeración, de los comprobantes emitidos y recibidos.

²⁵ Art. 8 y 36 RG 1415/03

²⁶ Art. 36 RG 1415/03

²⁷ Anexo VI RG 1415/03

2. Apellido y nombres, denominación o razón social y C.U.I.T. del adquirente, prestatario, locatario o, en su caso, del vendedor, prestador o locador.

De tratarse de operaciones efectuadas a consumidores finales no corresponderá cumplir este requisito, excepto cuando la operación sea igual o superior a \$ 1.000. (Un mil pesos)

3. Importe total de la operación.

4. Importes que, discriminados en los respectivos comprobantes, correspondan a conceptos que no integran, a los efectos del impuesto al valor agregado, el precio neto gravado.

5. Importe neto gravado por el impuesto al valor agregado e importe de dicho impuesto, que figuren discriminados en la factura o documento equivalente.

6. Importe de las operaciones exentas o no alcanzadas por el impuesto al valor agregado.

7. Importes de las retenciones y percepciones practicadas o sufridas, según corresponda, y de los pagos a cuenta realizados, correspondientes al impuesto al valor agregado.

En el caso de no efectuarse registraciones que permitan confeccionar estados contables, se utilizarán libros o registros, quedando prohibido:

1. Alterar en los asientos el orden progresivo de las fechas y operaciones con que deben hacerse,

2. Dejar blancos ni huecos, pues todas sus partidas se han de suceder unas a otras, sin que entre ellas quede lugar para intercalaciones ni adiciones;

3. Hacer interlineaciones, raspaduras ni enmiendas, sino que todas las equivocaciones y omisiones que se cometan se han de salvar por medio de un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error;

4. Tachar asiento alguno;

5. Mutilar alguna parte del libro, arrancar alguna hoja o alterar la encuadernación y foliación.²⁸

En cuanto al plazo para registrar las operaciones: Deberá efectuar la registración de los comprobantes emitidos o recibidos, dentro de los primeros 15 días corridos del mes inmediato siguiente a aquél en el cual se haya producido su emisión o recepción. Cuando se trate de sujetos que poseen el carácter de responsables inscriptos, como el caso analizado, la registración de los comprobantes emitidos o recibidos en cada mes calendario se realizará hasta el día hábil inmediato anterior - del mes inmediato siguiente - a aquél en el cual corresponda presentar la declaración jurada mensual del citado impuesto.²⁹

DATA FISCAL

¿Qué es el Formulario 960/NM - Data Fiscal?

Es un formulario "interactivo" que le permite conocer el comportamiento fiscal de un comercio, al consumidor o público en general.

El consumidor podrá reportar las irregularidades que detecte en los comercios, por medio de dispositivos móviles de última generación ("smartphones" o similares) con acceso a Internet.

Seún el Art. 24 RG 1415/03 los contribuyentes y/o responsables que, por las operaciones de venta de bienes muebles o locaciones o prestaciones de servicios realizadas con consumidores finales, se encuentran obligados a emitir facturas o documentos equivalentes, deberán exhibir el Formulario N° 960/NM - "Data Fiscal", en sus locales de venta, locación o prestación de servicios - incluyendo lugares descubiertos-, salas de espera, oficinas o áreas de recepción y demás ámbitos similares.

¿Dónde deberá ubicarse el formulario 960/NM?

²⁸ Art. 38 RG N° 1415/03 y Art. 54 Código de Comercio

²⁹ Art. 46 RG 1415/03

El Formulario N° 960/NM - "Data Fiscal" deberá ubicarse en un lugar visible y destacado próximo a aquel en el que se realice el pago de la operación respectiva, cualquiera sea su forma, de manera tal que permita acercar un dispositivo móvil (teléfono inteligente, "notebook", "netbook", tableta, etc.) provisto de cámara y con acceso a "Internet", a una distancia máxima de 1 metro para proceder a la lectura del código de respuesta rápida (QR) impreso en el mismo, por parte del público en general y de los agentes de esta Administración Federal, sin que otros formularios, carteles, avisos, letreros, etc., impidan su rápida localización.

Cuando se utilicen máquinas registradoras -emisoras de tique o vales- o controladores fiscales, autorizadas u homologados, respectivamente, por este Organismo, lo dispuesto precedentemente se cumplirá exhibiendo 1 Formulario N° 960/NM - "Data Fiscal" por cada máquina o controlador fiscal instalado.

Quienes posean vidriera en el local o establecimiento deberán, además, exhibir dicho formulario contra el vidrio, en un lugar visible para el público desde el exterior del local o establecimiento, pudiendo el mismo ser de una dimensión menor a la indicada en el Artículo 26 de la RG 1415/03 (hasta el tamaño A6).

Los sitios "web" de los contribuyentes y/o responsables que realicen operaciones de venta de cosas muebles, locaciones y prestaciones de obras y/o servicios por cuenta propia y/o de terceros, deberán colocar en un lugar visible de su página principal, el logo "Formulario N° 960/NM - "Data Fiscal", con su correspondiente hipervínculo que esta Administración Federal proveerá a tal efecto. El procedimiento a cumplir y las especificaciones técnicas correspondientes, estarán disponibles en el micrositio <http://www.afip.gob.ar/f960NM/>

La obligación de exhibir el Formulario N° 960/NM - "Data Fiscal" deberá cumplirse a partir del día del mes de octubre de 2012 que, de acuerdo con la terminación de la C.U.I.T. del responsable, se fija a continuación:

Terminación de C.U.I.T.	Día
0	2 de octubre de 2012, inclusive
1	4 de octubre de 2012, inclusive
2	10 de octubre de 2012, inclusive
3	12 de octubre de 2012, inclusive
4	16 de octubre de 2012, inclusive

5	18 de octubre de 2012, inclusive
6	22 de octubre de 2012, inclusive
7	24 de octubre de 2012, inclusive
8	26 de octubre de 2012, inclusive
9	31 de octubre de 2012, inclusive

8. REGÍMENES DE INFORMACIÓN DE LA ACTIVIDAD.

- NACIONALES:

Nuevo Régimen de información “CITI” Compras y Ventas. Resolución General 3685 AFIP.

Mediante la Resolución General 3685/2014 publicada en el Boletín Oficial el 22-oct-2014 la AFIP creó un nuevo “Régimen de Información de operaciones de Compra y Ventas”, mas comúnmente conocidos como CITI Compras y CITI ventas. Este nuevo régimen deroga al anterior CITI compras y deja sin efecto el CITI ventas para aquellos sujetos que se encuentren obligados a presentar el Régimen de información creado por ésta Resolución General.

Quienes no se encuentren incluidos en la RG 3685 deberán seguir presentando el CITI Ventas en caso de corresponder.

El nuevo régimen de información, en un futuro, se hará extensible a todos los contribuyentes. El objetivo perseguido es que el organismo de contralor posea la información de las ventas y compras realizadas por todo el universo de contribuyentes.

Este cúmulo de información le permitirá en algún tiempo poder practicar una liquidación pro forma del impuesto al valor agregado. También le permitirá conocer en tiempo real la facturación íntegra de todos los participantes de la economía argentina y podrá operar rápidamente contra uno de los principales focos de evasión impositiva: las facturas apócrifas. La implementación de los regímenes de información se hará de forma gradual.

Los primeros sujetos obligados tendrán el deber de informar las operaciones realizadas desde enero de 2015.

Dichos sujetos son los siguientes:

a) Los sujetos que integren la nómina que será publicada por este Organismo en el micrositio <http://www.afip.gob.ar/comprasyventas>.

b) Los alcanzados por la Resolución General N° 2.485 (Régimen de factura electrónica), sus modificatorias y complementarias, con excepción de los comprendidos por la Resolución General N° 3.067 (contribuyentes monotributistas obligados a emitir factura electrónica: categorías H a L)

c) Los responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado a partir del día 1° de enero de 2014. (Es decir aquellos dados de alta en el impuesto desde esa fecha)

d) Los sujetos inscriptos en el impuesto al valor agregado que a la fecha de entrada en vigencia de la presente se encuentren alcanzados por el Régimen de Almacenamiento Electrónico de Registros.

¿Cómo se presenta la información?

La información se presentará mediante el programa aplicativo denominado "AFIP - DGI - REGIMEN DE INFORMACION DE COMPRAS Y VENTAS - Versión 1.0"..

La información deberá suministrarse por mes calendario y la presentación deberá efectuarse hasta el día de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada del impuesto al valor agregado correspondiente al período mensual que se informa.

En caso de no haberse efectuado operaciones se presentará la DDJJ "sin movimiento"

En caso de estar obligados a presentar el CITI ventas se deberá, solamente, realizar la presentación de la información mediante el aplicativo denominado

“AFIP - DGI - REGIMEN DE INFORMACION DE COMPRAS Y VENTAS - Versión 1.0”.

No se informaran los datos patrimoniales.

¿Qué se debe informar?

- a) Compras, locaciones o prestaciones recibidas e importaciones definitivas de bienes y servicios.
- b) Descuentos y bonificaciones recibidos, quitas, devoluciones y rescisiones obtenidas, que se documenten en forma independiente de las compras, locaciones y prestaciones.
- c) Ventas, locaciones o prestaciones realizadas, exportaciones definitivas de bienes y servicios, así como todo otro concepto facturado o liquidado por separado, relacionado con las mismas o con su forma de pago.
- d) Descuentos y bonificaciones otorgados, quitas, devoluciones y rescisiones efectuadas, que se documenten en forma independiente de las ventas, locaciones y prestaciones.

Es decir que se transformará en una transcripción del Subdiario de Ventas y de Compras.

¿Cuáles son los plazos para realizar la presentación de los períodos iniciales?

La presentación de los meses de enero a junio de 2015 tiene un plazo especial de presentación:

- a) Enero y febrero de 2015: hasta la fecha de vencimiento de la declaración jurada del impuesto al valor agregado del mes de mayo de 2015.
- b) Marzo y abril de 2015: hasta la fecha de vencimiento de la declaración jurada del impuesto al valor agregado del mes de junio de 2015.
- c) Mayo y junio de 2015: hasta la fecha de vencimiento de la declaración jurada del impuesto al valor agregado del mes de julio de 2015.

d) Julio y agosto de 2015: hasta la fecha de vencimiento de la declaración jurada del impuesto al valor agregado del mes de agosto de 2015.

-VENTA Y REEMPLAZO DE BIENES DE USO.

Resolución General 2140. Impuesto a las Ganancias. Venta y reemplazo de bienes muebles e inmuebles. Procedimiento de información.

Los contribuyentes que ejerzan la opción de reemplazo de bienes, establecida por el Artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, deberán comunicarla a la AFIP, ingresando con clave fiscal al servicio "Transferencia de Inmuebles" disponible en el sitio "web" institucional (<http://www.afip.gov.ar>), conforme a lo dispuesto por la Resolución General N° 1345, sus modificatorias y complementaria. Como constancia de la transacción realizada el sistema emitirá un acuse de recibo. Una vez efectuada la comunicación, el solicitante obtendrá en el servicio señalado en el artículo anterior, un "certificado de no retención", cuyo modelo se consigna en el Anexo de la presente, que tendrá para cada caso, el destino que se indica:

b) De tratarse de bienes muebles (ej: camión de transporte de carga): deberá ser conservado en archivo a disposición de este Organismo juntamente con la documentación respaldatoria respectiva.³⁰

• PROVINCIALES:

-TRANSPORTE DE BIENES EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.

EL CÓDIGO OPERACIÓN DE TRASLADO (COT) DE A.R.B.A

El artículo 41 del Código Fiscal establece la obligación de amparar el traslado o transporte de bienes en el territorio de la provincia de Buenos Aires mediante el COT (Código Operación de Traslado). El modo y las condiciones se establecen en las siguientes Disposiciones y Resoluciones Normativas: DN "B" N° 32/06 y

³⁰ Arts. 1 y 2 de la RG 2140 AFIP.

sus reformas: DN "B" N°s 44/06, 54/06, 57/06, 62/06, 63/06, 66/06, 72/06, 76/06, 100/06, 91/06, RN N° 14/09, RN N° 14/11, RN N° 34/11 y RN N° 45/11.

Los sujetos obligados a generar el COT son los responsables o poseedores de mercadería. Las condiciones que deben cumplirse son las siguientes:

- Que el origen y el destino del transporte sea la provincia de Buenos Aires.
- Que la mercadería transportada esté incluida en los anexos del Marco Legal o superen las cantidades mínimas establecidas en el mismo. Se encuentran obligados a la generación del COT, todos los traslados de bienes que no se encuentren referenciados en los anexos del marco normativo y que superen las cantidades mínimas de \$ 30.000 o 4.500 kilogramos (RN N° 14/11).

En caso de combinación de mercaderías, deben tenerse en cuenta las siguientes alternativas:

- Si uno de los productos transportados supera las cantidades mínimas, obliga a declarar la totalidad de los productos transportados.
- Si ninguno de los productos transportados supera las cantidades mínimas en forma individual, pero sí las superan en forma conjunta, obliga a declarar la totalidad de los productos transportados.

A los efectos de los importes mínimos establecidos por la Autoridad de Aplicación, el IVA deberá estar considerado. Los tiempos para la obtención son los siguientes:

- Cuando se trate del transporte o traslado de productos derivados de la pesca y recolección de productos marinos, de propia producción, efectuado desde el sitio mismo donde hubiese tenido lugar el desembarco de dichos productos y hasta el primer centro de procesamiento, el COT o documento equivalente, debe ser emitido en destino, dentro de las veinticuatro (24) horas de iniciado el traslado de las mercaderías.

-Cuando se trate del primer transporte o traslado de granos y semillas a granel, efectuado desde el sitio mismo donde hubiese tenido lugar la extracción primaria y en tanto no se haya hecho acopio previo en el lugar, el COT o documento equivalente, debe ser emitido en destino, dentro de las veinticuatro (24) horas de iniciado el traslado de las mercaderías.

-Cuando se trate de distancias totales a recorrer, mayores a los cien (100) kilómetros, la emisión del COT o documento equivalente, debe ser emitido dentro de los treinta (30) minutos de iniciado el traslado o transporte de la mercadería.

La obligación de amparar el traslado o transporte de bienes mediante el Código de Operación de Traslado, no resultará exigible en las siguientes situaciones:

- Operaciones de exportación y/o importación.
- Estado nacional, estados provinciales, municipalidades, ciudad autónoma, o alguna de sus empresas u organismos descentralizados o autárquicos.
- Traslado dentro del propio predio o establecimiento industrial.
- Traslado de bienes de uso consignados en el comprobante que, de conformidad con la Resolución General N° 1415 y mods. de la Administración Federal de Ingresos Públicos, respalda el traslado o transporte de bienes.
- Traslado de las entidades elaboradoras de productos lácteos que realizan la recolección de leche en tambos proveedores con documentación respaldatoria.
- Cuando el bien que se traslada sea el propio vehículo o medio de transporte.
- Traslado de bienes que tengan el carácter de muestra, material promocional y/o publicitario con comprobantes y documentación respaldatoria.
- Traslado de residuos especiales (Ley 11.720 y Dec. Regl. N° 806/97, amparado por el “Manifiesto de transporte de residuos especiales”, Resol. N° 591/98 de la Sec. de Pol. Ambiental de la pcia. de Bs. As.

- Traslado de residuos patogénicos (Ley N° 11.347 y Dec. Regl. N° 450/94 y 403/97, amparado por el "Manifiesto de transporte de residuos patogénicos" Resol. N° 469/97 y 591/98 de la Sec. de Pol. Ambiental de la pcia. de Bs. As.)

- Traslado de medicamentos vencidos no aptos para el consumo, con documentación respaldatoria.

- Traslado de productos farmacéuticos para uso humano, destinados a urgencias médicas. (Disp. 2819/04 de la Admin. Nac. de medicamentos, alimentos y tecnología médica) hasta 3 productos farmacéuticos.

.Traslado de residuos sólidos urbanos regidos por la Ley N° 13592, cuyo transporte se realice mediante vehículos habilitados, respecto de los cuales se hayan cumplimentado los requisitos establecidos en la Resolución N° 1142/02 de la Secretaría de Política Ambiental de la Provincia de Buenos Aires, sobre la recolección y transporte de residuos sólidos urbanos y asimilables a domiciliarios.

- La obligación del amparo de traslado de bienes, se entenderá cumplimentada por la guía ganadera emitida de conformidad a las Resoluciones N°s 321/06 y 230/06 del Ministerio de Asuntos Agrarios de la pcia. de Bs. As., si de la misma fuera posible determinar, los lugares de origen y destino del traslado. (Localidad, calle, número, ruta, kilómetro, paraje).

Para la generación del COT es necesario tramitar la "Clave de Transporte" en los Centros de Servicios Local habilitados o a través del sitio web de Arba www.arba.gov.ar. Una vez obtenida la Clave, puede gestionarse el Código por medio de las siguientes alternativas:

- * Carga manual, por la web.

- * Aplicativo bajo plataforma SIAP.

- * Remito Electrónico.

- * Sistema Telefónico.

9. CONCLUSIONES.

A lo largo de todo el trabajo integrador, se pueden apreciar las ventajas impositivas que otorga el Régimen General para este tipo de actividad, en comparación con el Régimen de Monotributo. Dichas ventajas se pueden claramente observar en la imposición nacional, tanto si se obtiene un camión para transportar cargas mediante la modalidad leasing (con sus correspondientes beneficios impositivos), así como en el impuesto a las ganancias (cómputo de amortizaciones, opción de venta y reemplazo, gastos deducibles), en I.V.A. (crédito fiscal ilimitado por camión afectado a la actividad), Impuesto a los Débitos y Créditos (cómputo como pago a cuenta del impuesto a las ganancias), Impuestos Internos (ITC como pago a cuenta de IVA y Ganancias). En cuanto a la imposición provincial, si la empresa realiza transportes en más de una jurisdicción se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje. En Provincia de Buenos Aires la actividad actualmente está gravada a una alícuota baja del 1.5%.

En cuanto al Régimen de Autónomos en el caso de inicio de actividad, es la categoría mínima de la Tabla que le corresponda. Y en el caso de que el transportista empleara algún chofer en relación de dependencia, la empresa debería encuadrarlo en el convenio colectivo de trabajo N° 40/89 de la actividad del Sindicato de Choferes de Camiones.

10. BIBLIOGRAFÍA:

- DIEZ, Gustavo E. Impuesto a las Ganancias. 6º Edición. Editorial La Ley 2010.
- CELDEIRO, Ernesto Carlos "Impuesto a las Ganancias" - Explicado y Comentado" – Editorial Errepar 3ª Edición Buenos Aires, 2012

- CERCHIARA, Claudia “Impuesto a las Ganancias rentas de 3º, unipersonales, sociedades de hecho” - Editorial Errepar 11ª Edición Buenos Aires, 2012.
- CERCHIARA, Claudia “Impuestos Internos” – Colección Práctica, Editorial Errepar
- CERCHIARA, Claudia “Impuesto al Valor Agregado” – Colección Práctica, Editorial Errepar
- DIEZ, Humberto Pedro: “Impuesto al Valor Agregado.” 2da. Edición, Editorial Errepar 1997.
- MARCHEVSKY, Rubén "Impuesto al Valor Agregado" Ediciones Macchi 2002
- BAVERA y MONETTO “Monotributo” 4º Edición Editorial Errepar 2012.
- CELDEIRO, Ernesto Carlos “Impuesto al Valor Agregado - Explicado y Comentado” – Editorial Errepar 3ª Edición Buenos Aires, 2012
- CELDEIRO, Ernesto Carlos “Impuesto sobre los Bienes Personales- Explicado y Comentado” – Editorial Errepar 3ª Edición Buenos Aires, 2012
- CELDEIRO, Ernesto Carlos “Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta - Explicado y Comentado” – Editorial Errepar 3ª Edición Buenos Aires, 2012
- CELDEIRO, Ernesto Carlos “Convenio Multilateral – Impuestos internos – Monotributo” - Explicado y Comentado” – Editorial Errepar 3ª Edición Buenos Aires, 2012
- D'Agostino Hernan Miguel: Ganancia Mínima Presunta. Colección Práctica Editorial Errepar. Año 2012.
- D'Agostino Hernan Miguel: Bienes Personales. Colección Práctica Editorial Errepar. Año 2012.
- Bavera M. Josefina- Carlos F. VANNEY Convenio Multilateral. 6º Edición. Editorial Errepar.
- ALTHABE, Mario E. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos. 2º Edición Editorial La Ley 2003.

- ALTHABE, Mario y SANELLI, Alejandra: “El Convenio Multilateral. Análisis teórico y aplicación práctica” – Ed. La Ley.
- ALANIZ, Jose Antonio. Ingresos Brutos Buenos Aires 2013. Editorial Errepar.
- ALANIZ, Jose Antonio. Ingresos Brutos: Regímenes de retención y percepción. . Editorial Errepar.
- Bulit Goñi: “Convenio Multilateral”-Editorial Depalma-Año 1992.
- Carmona, Jorge A.: "Combustibles líquidos y GNC" - 2a. ed. - Ed. Errepar - Bs. As. - Colección Práctica.
- Bavera M. Josefina - Gustavo I. FRANKEL - Carlos F. VANNEY Facturación y registración .3º Edición. Editorial Errepar.
- JARACH, Dino: “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires. 2003. 3º Edición.
- SIRENA, Jose Luis. Autonomos. 2da. Dición. – Colección Práctica, Editorial Errepar
- Leyes, Decretos Reglamentarios, Resoluciones Generales, Disposiciones Normativas, doctrina y jurisprudencia, correspondientes a todos los tributos comprendidos en el TIF.
- REVISTAS: Derecho Fiscal; Derecho Tributario, Impuestos, La Información, Boletín de la Dirección General Impositiva; Errepar, La Ley.
- Alaniz Jose A.: INGRESOS BRUTOS. LA NO RETENCIÓN DE ARBA EN LA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE DE CARGA. UNA IMPORTANTE AMNISTÍA PARA EL SECTOR. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT). Errepar. Marzo de 2.014.

Leyes, Decretos, Dictámenes, Fallos y demás normas.

- Ley 24653, Sancionada: Junio 5 de 1996. Promulgada de Hecho: Julio 12 de 1996 (B.O. 16/07/1996).
- Ley 24.449, Sancionada: Diciembre 23 de 1994. Promulgada Parcialmente: Febrero 6 de 1995. (B.O. 10/02/1995).

- Ley 25.248. Sancionada: Mayo 10 de 2000. Promulgada Parcialmente: Junio 8 de 2000. (B.O. 14/06/2000).
- Ley 23966 promulgada parcial: agosto 15 de 1991. (B.O. 20/08/1991).
- Ley 20628 (B.O. 31/12/1973) y Decreto Reglamentario 1344/1998 (B.O. 25/11/1998) del Impuesto a las Ganancias.
- Ley 23.349 (B.O. 25/08/1986) y Decreto Reglamentario 692/98 (B.O. 17/06/1998) del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley 11.683(B.O. 20/07/1998) Procedimiento Tributario y Decreto Reglamentario 1397/79 (B.O. 25/07/1979).
- Ley 25.063 (B.O. 30/12/1998) y Decreto Reglamentario 1533/1998 (B.O. 29/01/1999) Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.
- Ley 23.966 (B.O. 20/08/1991) y Decreto Reglamentario 127/1996 (B.O. 16/02/1996) Impuesto sobre los Bienes Personales.
- Ley 26.565 (B.O. 21/12/2.009) y Decreto Reglamentario 01/2010 (B.O. 05/01/2.010) del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes-Monotributo.
- Ley 25.413 (B.O. 26/03/2.001) y Decreto 534/04 (B.O. 03/05/2004) del Impuestos a los Débitos y Créditos Bancarios.
- Decreto 1396/01 (B.O. 05/11/2001) y Decreto 1029/01 (B.O. 15/08/2001)
- Decreto N° 1.866/06 (B.O. 15/12/2006) Autónomos.
- Convenio Multilateral del 18/08/1977.
- Resolución (CA) N° 41/2013.
- R.G. C.A. 07/2.006.
- R.G. C.A. 07/2.009.
- R.G. C.A. 38/2.009.
- Informe técnico de ARBA N° 35/2013 con fecha 18/11/2013
- Dictamen 7/1980 de la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos. A.F.I.P. 07/05/1980.
- Resolución General (AFIP) N° 3460 - BO 08/04/2013
- Resolución General N° 1575 Año 2003

- Resolución General N° 3561 Año 2013.
- Resolución General N° 4104 Año 1998.
- Resolución General 2140 A.F.I.P.
- Resolución General (AFIP) N° 3665/14 y 3666/14 (B.O. 04/09/2014).
- RG 94/1998. A.F.I.P.
- Resolución General 1575/2003 A.F.I.P.
- Resolución General 3685/2014 Publicada en el Boletín Oficial el 22-oct-2014 A.F.I.P.
- Dictamen 86/1992. D.A.T. (DGI).
- Dictamen (DAT) 91/2001, Boletín N° 59, 01 de Junio de 2002, página 1090.
- Dictamen (DAT) 95/2001 Boletín N° 59, 01 de Junio de 2002, página 1095.
- DICTAMEN: 12/2001 - Dir. Asuntos Técnicos - DGI – AFIP - 28/02/2001
- Fallo Mazzuchelli, E.-TFN-11/6/1970
- Fallo “Gena SA Agrícola Ganadera” TFN-Sala B-28/3/2006. En el mismo sentido “Perfecto Lopez y Cía. SA”-TFN-Sala B-04/05/2006.
- Dictamen-DAT-43/2004, AFIP de fecha 15/07/2004.
- Fallo ZÉNECA S.A. – 09/09/2002 – TFN Sala B.
- Fallo LABORATORIOS PHONIX S.A – 16/07/1999 – TFN Sala D:
- Fallo PRODUCTOS ROCHE S.A. – 20/07/2001 – TFN Sala A:
- Código Fiscal de la Pcia. de Buenos Aires (LEY 10.397 TEXTO ORDENADO, Publicada: B.O. N° 26551 (11/03/2011))
- Disposición normativa Serie "B" 1/2004, sus modificatorias y complementarias
- Jurisprudencia judicial: autos "Dota SA de Transporte Automotor y otro c/Estado Nacional (AFIP-DGI) s/Dirección General Impositiva" (CNFed. Cont. Adm. - Sala III - 30/10/2008)