

Universidad Nacional de La Plata

Carrera de Especialización en

Tributación Primera Edición

## TRABAJO INTEGRADOR FINAL

# ASPECTOS IMPOSITIVOS DE LA ACTIVIDAD ECONOMICA DE DISTRIBUCION DE GAS

- POSTULANTE: RUSCUNI, Jorgelina
- DIRECTOR: DEL MORO, Marcelo
- E-mail: [jorgelinaruscuni@hotmail.com](mailto:jorgelinaruscuni@hotmail.com)
- Fecha de entrega 04/08/2014

## **OBJETIVO**

El objetivo del presente trabajo está abocado a exponer y analizar el tratamiento impositivo que se debe tener en cuenta al momento de llevar a cabo la actividad de distribución de gas.

En principio abordaremos la actividad propiamente dicha, comentando las características distintivas de la distribución de gas natural y gas licuado de petróleo, que independientemente de la forma, constituye un servicio público el cual puede ser brindado por el estado o por personas jurídicas de derecho privado a las que el Poder Ejecutivo Nacional haya habilitado.

Luego nos introduciremos en el marco impositivo, alcanzando tanto el ámbito nacional como provincial precisando las semejanzas y diferencias tanto en la formación de la base imponible como la liquidación. También expondremos los lineamientos municipales de la localidad de La Plata. De esta manera se aportarán todos los elementos sobresalientes y controvertidos que puede tener la actividad elegida.

## **INDICE**

OBJETIVO DEL TRABAJO INTEGRADOR FINAL.....	1
A) DESCRIPCION DE LA ACTIVIDAD ECONOMICA.....	2
B) TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA ACTIVIDAD	
<b>1. Nivel Nacional</b>	
<i>1.1. Impuesto al valor agregado</i>	
I. Perfeccionamiento del hecho imponible.....	7
II. Base imponible.....	9
a) Conceptos específicos que forman parte de la base imponible .....	9
b) Conceptos que resulta importante destacar que no forman parte de la base imponible.....	11
c) Intereses. Particularidades.....	14
d) Facturación. Situaciones Especiales.....	16
III. Alícuotas.....	18
IV. Caso de aplicación practica.....	19
<i>1.2. Impuesto a las ganancias y a la ganancia minina presunta</i>	
I. <u>Impuesto a las Ganancias</u> .....	21
Características y liquidación de impuesto.....	21
Temas vinculados con el impuesto a las ganancias.....	23
Impuesto de Igualación.....	26

II. <u>Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta</u> .....	28
Características y liquidación de impuesto.....	29
Compensación entre IG e IGMP.....	30
Temas vinculados con el impuesto a la ganancia mínima presunta.....	32
Naturaleza jurídica del impuesto.....	34
1.3. <i>Regímenes de recaudación a nivel nacional</i>	
a) Impuesto a las Ganancias.....	38
b) Impuesto al valor agregado.....	39
1.4. <i>Regímenes de información</i> .....	42
<b>2. <u>Nivel Provincial</u></b>	
2.1. <i>Impuesto sobre los Ingresos Brutos</i>	
I. Perfeccionamiento del hecho imponible.....	43
II. Base imponible.....	44
III. Alícuotas.....	45
IV. Código de operación de transporte (COT).....	45
V. Convenio Multilateral.....	46
2.2. <i>Regímenes de retención y percepción del impuesto sobre los ingresos brutos</i> .....	50
2.3. <i>Regímenes de información</i> .....	57

2.4. Ley 8474.....	59
2.5. Subsidio ley 13126.....	61
<b>3. <u>Nivel Municipal</u></b>	
Contribución Especial.....	65
<b>4. <u>Seguridad Social</u></b>	
Aspectos Generales.....	66
Directores y Síndicos.....	68
C) CONCLUSION.....	70
D) BIBLIOGRAFIA.....	73

## **A) DESCRIPCION DE LA ACTIVIDAD ECONOMICA**

La industria del gas natural en la Argentina está organizada en tres segmentos bien diferenciados: producción, transporte y distribución.

La producción del gas natural es una actividad desregulada. Los productores exploran, extraen y comercializan libremente el gas y la autoridad de aplicación es la Secretaría de Energía de la Nación. Por su parte, el transporte y la distribución del gas por redes constituyen servicios públicos.

Según la Ley N° 24.076<sup>1</sup>, se considera productor a toda persona física o jurídica que siendo titular de una concesión de explotación de hidrocarburos, o por otro título legal, extrae gas natural de yacimientos ubicados en el territorio nacional, disponiendo libremente del mismo. Y transportista a toda persona jurídica responsable del transporte del gas natural desde el punto de ingreso al sistema de transporte hasta el punto de recepción por los distribuidores, consumidores que contraten directamente con el productor y almacenadores.

Asimismo el artículo 12 de la citada norma, describe al distribuidor de gas, sujeto de análisis del presente trabajo, como al prestador responsable de recibir este producto del transportista y abastecer a los consumidores a través de la red de distribución hasta el medidor de consumo dentro de una zona, es decir, una unidad geográfica delimitada en donde desarrolla su actividad. El distribuidor podrá realizar operaciones de compra de gas natural pactando directamente con el productor o comercializador. También es de aplicación a los distribuidores de propano mediante instalaciones permanentes.

---

<sup>1</sup> B.O. 09/06/1992. Gas natural. Marco Regulatorio de la Actividad. Privatización de Gas del Estado Sociedad del Estado. Transición. Disposiciones transitorias y complementarias.

La actividad de distribución de gas combustible puede llevarse a cabo de distintas formas:

#### Suministro de gas por conexión de la red a gasoductos

El Gas Natural (GN) por Red es el proveniente de un gasoducto troncal existente o que está prevista su construcción y al que se conectan redes de distribución para suministrar el servicio en las localidades a ser atendidas llegando a los usuarios residenciales, comerciales e industriales.

Existen otros sistemas de provisión de gas natural por redes denominados gasoductos virtuales que consisten en transportar este insumo a presión de gasoducto (40-60Kg/cm<sup>2</sup>) o GNP o comprimido (200 Kg/cm<sup>2</sup>) o GNC mediante camiones adaptados para este transporte. En la provincia de Buenos Aires existen redes que disponen de estos sistemas de alimentación tales como Gral. Lamadrid (GNP) o Carlos Tejedor, Tres Algarrobos, Urdampilleta (GNC).

#### Suministro mediante almacenamiento y transporte de GLP

El Gas Licuado de Petróleo (GLP) es un hidrocarburo que ofrece un elevado poder calorífico con su combustión. Se presenta en forma de vapor a temperatura ambiente y puede licuarse mediante una compresión moderada, logrando una considerable reducción del volumen y de esta forma ocupar menor espacio de almacenaje y menor costo de transporte.

El GLP es proporcionado por los proveedores, en estado líquido, quienes lo entregaran a los transportistas o directamente a la distribuidora (si es que cuenta con el transporte propio adecuado para dicha tarea) para ser depositado en cada una de las plantas de almacenamiento y vaporización de las localidades en la que la distribuidora opere con ésta modalidad de distribución. Luego del proceso de

gasificación, se distribuye a las redes de distribución de gas para llegar a los distintos usuarios en la misma forma que si fuera GN, no produciéndose diferencia ni tarifaria ni de la forma de proporcionarlo entre el cliente que obtiene el gas por gasoductos u otra red.

#### Suministro mediante almacenamiento y transporte de GNC

El Gas Natural Comprimido (GNC) a semejanza del que es para uso vehicular (200 kg/cm<sup>2</sup>), transportado a alta presión en "tanques" de almacenamiento (cilindro de almacenamiento o cilindro como se lo denomina usualmente) en camiones especialmente diseñados y almacenado en cada localidad para ser luego regulado a la presión de distribución y cargado a la red. Este sistema al igual que el suministro de GLP está destinado al abastecimiento de gas natural a consumos residenciales, industriales y de GNC a pequeñas localidades alejadas de un gasoducto.

El proyecto optimiza en forma tecnológica y comercialmente integral un conjunto de sistemas, que genera una innovadora forma de distribución de gas de bajo costo para pequeñas y medianas poblaciones de consumidores, en la que no es rentable la instalación de una red de distribución clásica por gasoducto.

#### Suministro mediante almacenamiento y transporte de GNP

El Gas Natural a Presión (GNP) es similar al GNC, pero toma el gas a presión de 40-60 kg/cm<sup>2</sup> directamente del gasoducto prescindiendo por lo tanto de la etapa de compresión previa.

### USUARIOS DEL SERVICIO

a) RESIDENCIALES -R-: Es el usuario del servicio con medidor individual separado para uso doméstico. Impositivamente es el Consumidor Final.

b) GENERAL -G-: Es el usuario del servicio para uso no doméstico donde éste habrá celebrado un Contrato de Servicio de Gas. Dicho contrato es entre la distribuidora y el cliente de acuerdo al modelo del Ente Nacional Regular de Gas (ENARGAS). Para ser un usuario general -G- el consumo no será menor a 10m<sup>3</sup> por día, por un período no menor a un año. Son los conocidos como comerciales, es decir, responsables inscriptos, monotributistas o entidades exentas.

c) GENERALES -P-: Es el usuario del servicio para uso no doméstico, éste no tendrá una cantidad mínima de consumo ni Contrato de Servicio de Gas, son conocidos como industriales. Impositivamente son los Responsables Inscriptos.

### CONTINUIDAD DEL SERVICIO

La distribuidora hará todo lo razonablemente posible para brindar un suministro del servicio regular e ininterrumpido.

### DETERMINACIÓN DE LA UNIDAD DE FACTURACIÓN

Metro Cúbico (m<sup>3</sup>)

### LECTURA DE MEDIDORES

La cantidad de Gas medida por el medidor de la Distribuidora será definitiva y concluyente a los efectos de facturación. Los medidores de Usuarios del Servicio Residencial y General se leerán bimestralmente excepto para los consumos mayores de 150m<sup>3</sup> que en cuyo caso la empresa podrá efectuar

lecturas mensuales. Los medidores de otros usuarios se leerán mensualmente o con mayor frecuencia a opción de la Distribuidora.

El medidor será proporcionado por la empresa pero el cliente deberá pagar el costo de instalación de todo el equipo de conexión requerido.

## SEGURIDAD

Debido a la peligrosidad que representa la inhalación del gas, deberá ser odorizado. La odorización es el sistema adoptado para asignarle olor al gas, que por sí mismo es inodoro. Dando así un indicador para posibilitar la detección, con gran facilidad, de eventuales fugas. Es una solución que garantiza una red segura y elimina desperdicios inútiles.

## ENTE DE CONTRALOR

Quien regula y controla esta actividad es el **ENTE NACIONAL REGULADOR DEL GAS, ENARGAS**. El mismo tiene competencia en todo el territorio nacional, con Sede Central en la Ciudad de Buenos Aires y a través de Centros Regionales en distintas ciudades del interior del país.

Se crea en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, con el fin de regular la correcta ejecución de la actividad. Se encargará de tomar todas las medidas necesarias para cumplir con los objetivos enunciados en el artículo 2 de la ley N° 24.076<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> a) *Proteger adecuadamente los derechos de los consumidores;*

b) *Promover la competitividad de los mercados de oferta y demanda de gas natural, y alentar inversiones para asegurar el suministro a largo plazo;*

c) *Propender a una mejor operación, confiabilidad, igualdad, libre acceso, no discriminación y uso generalizado de los servicios e instalaciones de transporte y distribución de gas natural;*

## **B) TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA ACTIVIDAD**

### **1. NIVEL NACIONAL**

#### **1.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

##### **I PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE**

El hecho imponible, el objeto del impuesto al valor agregado (IVA), está dado por los actos que se encuentran dentro del alcance del tributo. Sin embargo para definir el perfeccionamiento del hecho imponible se necesitan otros elementos que le den precisión al mismo como el sujeto que realiza la acción, el territorio y momento donde se produce. En el caso del servicio de gas regulado por medidor debemos tener en cuenta:

- ✓ Que la provisión se realice en el territorio de la Republica Argentina.
- ✓ El sujeto que lo lleve a cabo sea estipulado en el inciso a) del artículo 4º de la Ley Nº 20.631<sup>3</sup>.
- ✓ Y el hecho imponible, según art. 5 inciso a apartado 1 de la ley Nº 20.63<sup>4</sup>, sea consumado en el instante en que se produzca el

---

*d) Regular las actividades del transporte y distribución de gas natural, asegurando que las tarifas que se apliquen a los servicios sean justas y razonables de acuerdo a lo normado en la presente Ley;*

*e) Incentivar la eficiencia en el transporte, almacenamiento, distribución y uso del gas natural;*

*f) Incentivar el uso racional del gas natural, velando por la adecuada protección del medio ambiente;*

*g) Propender a que el precio de suministro de gas natural a la industria sea equivalente a los que rigen internacionalmente en países con similar dotación de recursos y condiciones.*

<sup>3</sup> B.O. 31/12/1973. Ley de impuesto al valor agregado.

<sup>4</sup> 1) que se trate de la provisión de agua —salvo lo previsto en el punto siguiente—, de energía eléctrica o de gas reguladas por medidor, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago del precio o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior.

vencimiento del plazo fijado para el pago del precio o el de su percepción total o parcial, el que fuera anterior siempre y cuando el gas sea provisto a través de medidores.

El inciso a) antes mencionado, se refiera a venta, la ley no dice que es venta, sino que le asigna el mismo tratamiento que a las ventas.

Si se producen estas condiciones simultáneamente, podremos decir que estamos en presencia del perfeccionamiento del hecho imponible del IVA en la actividad que nos incumbe.

Dado que resulta muy complejo establecer cuando se produce la entrega del gas (considerado impositivamente como cosa mueble) el legislador optó por definir como momento de perfeccionamiento de la obligación tributaria el vencimiento o el pago, lo que ocurra primero. Postergar la generación del débito al momento del vencimiento de la factura y no la emisión de la factura implica un beneficio de orden financiero a las empresas comercializadoras de estos bienes.

Luego, el art. 18 del Decreto Reglamentario 692/1998 <sup>5</sup> amplía lo establecido por la ley, confirmando que sólo será de aplicación el art. 5 inc a apartado 1, cuando los plazos fijados para el pago correspondan a vencimientos uniformes establecidos para todos los usuarios. De esta forma se excluyen las transacciones individuales que no tengan esa característica, comprendiéndolas en lo previsto para prestaciones continuas, art. 21 del Decreto Reglamentario<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> B.O. 17/06/1998

<sup>6</sup> Art 21: Cuando por la modalidad de la prestación no se fije expresamente el momento de su finalización - como en el caso de los llamados "servicios continuos" -, se entenderá que la misma tiene cortes resultantes de la existencia de un período base de facturación mensual, considerándose, a los efectos previstos en el inciso b), del artículo 5º de la ley, que el hecho imponible se perfecciona a la finalización de cada mes calendario.

## II BASE IMPONIBLE

La ley de IVA en el art.10 establece cual es la base imponible del impuesto. En este caso estará dada por el valor total de la prestación.

Debido a las particularidades de la facturación del servicio de gas, se realizará un análisis detallado de cuestiones especiales.

### **a) Conceptos específicos que forman parte de la base imponible:**

- Cargo Fijo: Cubre los gastos administrativos en los que incurre la distribuidora para la emisión de la factura y se encuentra autorizado por el ENARGAS.
- Factura mínima: El valor que se encuentra en el cuadro tarifario, siempre que no supere el consumo de 34 m<sup>3</sup>. Incluye el cargo fijo.
- Importe Consumo: Es el resultado de la diferencia entre la lectura actual y la lectura anterior del medidor. Esa cantidad de m<sup>3</sup> se multiplica por el valor del gas.
- Resolución ENARGAS I2407/12 F.O.C.E. GAS <sup>7</sup>: El ENARGAS ha dispuesto la creación y aplicación de un monto fijo por factura, diferenciado por categoría de usuario. Dicho monto fijo por factura, estará destinado exclusivamente para la ejecución de obras de infraestructura, obras de conexión, repotenciación, expansión y/o adecuación tecnológica de los sistemas de distribución de gas por redes, seguridad, confiabilidad del

---

<sup>7</sup>B.O. 29/12/2012

servicio e integridad de las redes, así como mantenimiento y todo otro gasto conexo necesario para la prestación del servicio público de distribución de gas.

- IIBB transporte: Las resoluciones N° 403 y 404<sup>8</sup> del ENARGAS, autorizaron a las Transportadoras de Gas, a trasladar a la tarifa las diferencias ocurridas en los costos de la prestación del servicio de transporte de gas originados en la variación de alícuota de impuesto sobre los Ingresos Brutos en las Provincias de Tierra del Fuego, Salta y Neuquén. Consecuentemente el ENARGAS dictó la resolución N° 420<sup>9</sup> autorizando el traslado a la tarifa del impuesto mencionado.
- IIBB distribución: La ley provincial N° 11.490<sup>10</sup> incremento a partir del 01/03/1994 la alícuota de Impuesto sobre los Ingresos Brutos que grava la distribución de gas natural del 2.5% al 3.4%, con lo cual el ENARGAS dictó la resolución N° 544<sup>11</sup> autorizando la incorporación en la factura de gas de los clientes de la Provincia de Buenos Aires, la mayor carga tributaria.
- 25413 – Distribución e Impuesto Ley 25413<sup>12</sup> – Transporte: Por medio de la resolución ENARGAS N° 2804<sup>13</sup> se autoriza la incorporación en la factura de gas de los usuarios de los Subdistribuidores, el mayor costo derivado del Impuesto a los Créditos y Debitos en cuenta corriente.

---

<sup>8</sup> B.O. 13/11/1996

<sup>9</sup> B.O. 24/01/1997

<sup>10</sup> B.O. 01/03/1994 Provincia de Buenos Aires. Régimen impositivo para el año 1994. Impuestos y tasas. Percepción.

<sup>11</sup> B.O. 02/12/1997. Autorizarse la incorporación, en la factura de gas de los usuarios de la Provincia de Buenos Aires, la 1ra variación de la carga fiscal debida al cambio en las normas tributarias en dicha Provincia en la liquidación de impuesto a los ingresos brutos de esa jurisdicción.

<sup>12</sup> B.O. 24/3/2001 Ley de Competitividad

<sup>13</sup> B.O. 13/03/2003. Metodología para calcular la incidencia mensual del impuesto a los Créditos y Débitos bancarios en cuenta corriente – Ley 25413- en el costo del servicio de gas por redes.

Resulta oportuno comentar el **Dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica – AFIP, 70/2003**<sup>14</sup>, en el que se concluyó que los importes facturados por la distribuidora de gas a sus clientes de los conceptos “*Impuesto s/ Ingresos Brutos transporte*”, “*Impuesto s/ Ingresos Brutos distribución*” e “*Impuesto Ley 25413*”, integran la base imponible del impuesto al valor agregado.

**b) Conceptos que resulta importante destacar que no forman parte de la base imponible:**

- SUBSIDIO LEY 13126<sup>15</sup>: Este concepto se desarrollará en profundidad en el apartado 2.5.

En esta instancia solo aclararemos que no es un concepto comprendido en la base imponible, sin embargo, resulta importante comentar la jurisprudencia que así lo avala.

Cabe destacar la **NOTA 929/1998**<sup>16</sup> del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos que trata los casos de venta de energía eléctrica y **gas natural** a usuarios beneficiados con tarifas diferenciales. En ella se establece que los menores ingresos que obtendrán las empresas involucradas, serán reembolsados como SUBSIDIOS que recibirán de la Administración Nacional de Seguridad Social del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. La base imponible para la

---

<sup>14</sup> B.O. 22/10/2003 *Impuesto al valor agregado. Base imponible. Servicios Públicos. Suministro de gas por redes.*

<sup>15</sup> B.O. 30/12/2003 *Establece la creación de un sistema provincial compensador de la tarifa de gas. Subsidio a usuarios. Gas natural comprimido, gas natural a presión, gas licuado de petróleo y gas licuado.*

<sup>16</sup> B.O. 05/04/1993

aplicación del Impuesto al Valor Agregado estará dado por el precio que en definitiva se le facture al usuario quedando fuera de imposición el monto subsidiado con cargo a las partidas del Presupuesto Nacional.

Dentro de la jurisprudencia encontramos relevante el fallo **Covimet SA Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal –SALA V– 2008**, en donde el contribuyente celebró un contrato de concesión para la construcción, mantenimiento y explotación de la autopista Illia. Como consecuencia de esa concesión, percibió un subsidio que incorporó en la base imponible como gravado, aunque no al momento de su efectiva percepción. La empresa consideró que debía imputar el monto del subsidio dentro de la base imponible en el momento en que rendía cuentas a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, lo cual fue objetado por la AFIP, que lo imputó directamente en el período de la percepción.

La actora apeló al Tribunal Fiscal la determinación de oficio, fundamentando la no imposición de los subsidios en virtud del **Dictamen 55/2002 del Procurador del Tesoro de la Nación**<sup>17</sup>, relativo a aportes análogos efectuados por el Estado Nacional a la firma **Hidrovia SA**<sup>18</sup>. Donde se resuelve que los aportes recibidos por la empresa tienen el objetivo de evitar un incremento del peaje a abonar por los usuarios y no están gravados con el Impuesto al Valor Agregado.

---

<sup>17</sup> B.O. 25/03/2002 DERECHO ADMINISTRATIVO, DERECHO TRIBUTARIO Y ADUANERO, OBLIGACIONES Y CONTRATOS, DERECHO LABORAL, DERECHO CIVIL, peaje, concesión de obra pública, impuesto al valor agregado, pago, acta acuerdo, nulidad manifiesta, vicios del acto administrativo, revocación del acto administrativo nulo, excepciones de estabilidad del acto administrativo.

<sup>18</sup> En dicho fallo del 10/07/2006 se le adjudica a la firma Hidrovia SA -concesionario por peaje de una vía fluvial- la licitación pública nacional e internacional para la modernización, ampliación, operación y mantenimiento del sistema de señalización y tareas de dragado y manteniendo de la vía navegable troncal de terminado punto de Río Paraná.

El Tribunal Fiscal de la Nación rechazó este criterio pero posteriormente La Cámara revocó la sentencia del Tribunal. Para ello, tomó en consideración entre otras cuestiones, que la situación legal de la empresa Hidrovía SA resulta análoga a la situación de la actora con respecto al IVA. Si bien es claro que el dictamen del Procurador no es obligatorio para el Tribunal Fiscal ni para la Cámara –ya que sólo tiene ese carácter para los integrantes del Cuerpo de Abogados del Estado Nacional-, es indudable que constituye un antecedente muy importante a tomar en consideración.

El propio Organismo Fiscalizador ha emitido varios dictámenes referidos a subsidios. Así, en el **Dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica 32/2000**<sup>19</sup>, referente a las tarifas de electricidad, concluye que los subsidios que recibe la empresa prestataria tienen naturaleza de monto compensatorio del precio, sin que por éste se efectúe contraprestación alguna.

Poco tiempo después, se emitió el **Dictamen de la Dirección de Asesoría Legal 109/2001**<sup>20</sup> en lo relativo a subsidios recibidos por una empresa prestadora de servicios de agua en el que se constituye que no se encuentra gravado, citando también el informe del Ministerio de Economía.

Más recientemente, se conoció el **Dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica 89/2007**<sup>21</sup>, donde se ratificó el criterio referido a servicios energía eléctrica.

---

<sup>19</sup> B.O. 07/04/2000 *Impuesto al Valor Agregado. Tarifa de energía eléctrica subsidiada. Consulta sobre aplicación del prorrateo del crédito fiscal del artículo 13 de la ley del tributo. EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ELECTRICIDAD DE LA RIOJA S.A. (EDELAR S.A.). Actuaciones Nros. 1845/99 y 1845/99-A (DI ATEC).*

<sup>20</sup> B.O. 18/12/2001 *Impuesto al valor Agregado – Prestación de servicios de agua a carenciados y jubilados. Subsidio.*

<sup>21</sup> B.O. 16/08/2007

Otros gravámenes que tampoco forman parte de la base imponible del impuesto al valor agregado, son las tasas o impuestos provinciales o municipales. Es decir, todo aquel tributo que determine otro nivel de gobierno.

Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Nación expuso su postura en el **Fallo Litoral Gas S.A. – T.F.N. Sala C 23/06/2011**. En el mismo el organismo fiscal trató de incorporar a la base imponible para la determinación del IVA, lo que la empresa cobraba a los usuarios bajo el concepto de “derechos de ocupación del dominio público” por ser agente de percepción según lo establece la ordenanza fiscal del Municipio de Venado Tuerto.

El Tribunal Fiscal de la Nación falló a favor de la empresa, rechazando la postura del fisco que *“...pretende transformar una tasa que se exige a los usuarios en un costo para el sujeto responsable por deuda ajena, sin sustento legal alguno.”*

### **c) Intereses. Particularidades**

En el caso que el usuario, cualquiera fuera su condición, abone fuera del plazo de pago previsto en la factura, es decir, luego de su vencimiento, la distribuidora deberá cobrarle intereses por pago fuera de termino. Los mismos serán liquidados y quedarán expuestos en la próxima facturación.

La ley de IVA en el art. 10 punto 2 establece como componente del precio neto gravado a los intereses y el art. 24 del Decreto Reglamentario 692/1998 (DR) señala que el perfeccionamiento del hecho imponible atribuible a los intereses por pago fuera de termino, se producirá en el momento de su percepción.

El art. 10 del DR establece: “*Los intereses originados en la financiación o el pago diferido o fuera de término, del precio correspondiente a las ventas, obras, locaciones o prestaciones, resultan alcanzados por el impuesto aun cuando las operaciones que dieron lugar a su determinación se encuentren exentas o no gravadas.*”

Entendemos que el fin del DR no podría ser el de crear hecho imponible, sin embargo, en el mismo se establece que el interés de cualquier tipo de operación –gravada, no gravada o exenta- queda alcanzado por IVA, cuando debiera ser la ley la que define la gravabilidad de los intereses.

Tal es así que los **Dictámenes de Asesoría Técnica 48/2004**<sup>22</sup> y **34/2002**<sup>23</sup> – **AFIP**, establecen que los intereses por pago diferido o fuera de término deben considerarse en forma independiente del hecho imponible al cual se le ha aplicado la alícuota diferencial y en consecuencia resultan alcanzados a la tasa general del tributo en cuestión.

Y el **fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, causa Angulo y otros c/DGI del 28/09/2010**, trae luz a la discusión de considerar al interés en forma autónoma o accesoria de la actividad principal. Mediante éste se dejó sentado que la tasa de IVA de los intereses de financiación queda atraída por la alícuota de la operación principal.

Los intereses por pago fuera de término de los servicios públicos de **gas**, electricidad, agua y servicios de telecomunicaciones, utilizados en forma comercial, estarían gravados por el IVA al 21%, aun cuando la alícuota del servicio se encuentre alcanzada por la tasa del 27% o 10.5%. Sin embargo, a raíz

---

<sup>22</sup> B.O. 30/07/2004

<sup>23</sup> B.O. 26/03/2002

de esta nueva interpretación de la Corte Suprema, la tasa de los intereses variaría según la alícuota que le corresponde a cada usuario de acuerdo a su condición.

**d) Facturación. Situaciones especiales.**

El servicios público de **gas** encuadra dentro de lo que la **Resolución General 1415** <sup>24</sup> llama SITUACIONES ESPECIALES, y por tal motivo queda dispensado de cumplir con las formalidades de la facturación habitual en cuanto a comprobantes; número de ejemplares, identificación de los mismos ("A", "B", "C", "E"), datos que deben contener, medidas, ubicación de los datos, sistema de emisión y momento de emisión. Sin embargo, si deberá cumplir con los requisitos en relación al tratamiento sobre el IVA. Esto es, si el emisor es responsable inscripto en el mismo, deberá discriminar en la factura, lo que especifica el Anexo II apartado A punto IV:

*"Operaciones gravadas efectuadas con sujetos responsables inscritos en el gravamen, deberá discriminarse:*

- 1. La alícuota a que está sujeta la operación.*
- 2. El monto del impuesto resultante.*
- 3. El monto de los restantes tributos que no integren el precio neto gravado.*
- 4. El importe de la percepción que resulte procedente."*

Otra cuestión que es atinado mencionar con respecto a la facturación, es en caso que el transporte de GLP, como se mencionó en el apartado A

---

<sup>24</sup> B.O. 13/01/2003. Régimen de emisión de comprobantes, registración de operaciones e información.

(Descripción de la actividad), sea proporcionado por los proveedores en estado líquido y la distribuidora transporte hasta cada una de las plantas de almacenamiento y vaporización. En tal caso deberá realizar éste traslado con algunas consideraciones.

La Resolución General 1415 en su artículo 8 inciso b establece:

- *“Comprobantes que respaldan el traslado y entrega de bienes: Factura, remito, guía, o documento equivalente.”*

El capítulo J de dicha normativa establece los detalles a tener en cuenta en la documentación de traslado de mercadería tales como características del comprobante a emitir, cantidad de copias, datos que debe contener, etc.

Cabe destacar la flamante Resolución General 3571<sup>25</sup>, la cual dispone desde 01/04/2014 una modalidad distinta de emisión de facturas para el caso de los prestadores de servicios públicos, cualquiera fueren los destinatarios del mismo.

Los sujetos alcanzados deberán:

- Obligatoriamente utilizar el comprobante LIQUIDACION DE SERVICIOS PUBLICOS, clase A y clase B según corresponda.
- Habilitar puntos de venta que deberán ser distintos de los habilitados para otros regímenes o sistemas de facturación utilizados.
- Solicitar el “Código Electrónico de Servicios Públicos” (CESP). Se deberá requerir un CESP por contribuyente, el cual tendrá validez únicamente para los comprobantes electrónicos que se emitan durante los períodos que se indican seguidamente:

---

<sup>25</sup> B.O. 18/12/2013. Factura electrónica. Nuevos sujetos y operaciones alcanzadas por el régimen.

- a) Primer período: entre los días 1 y 7 de cada mes, ambos inclusive.
- b) Segundo período: entre los días 8 y 14 de cada mes, ambos inclusive.
- c) Tercer período: entre los días 15 y 21 de cada mes, ambos inclusive.
- d) Cuarto período: entre los días 22 y último de cada mes, ambos inclusive.

La solicitud deberá efectuarse dentro de los 5 días corridos inmediatos anteriores al del inicio de cada período.

Asimismo, el CESP podrá solicitarse dentro del período en el cual se utilice.

- Los aludidos responsables deberán informar las operaciones diarias realizadas mediante la utilización del Programa Aplicativo denominado “AFIP - Rendición Comprobantes de Servicios Públicos - Versión 1.0”, para lo cual cuentan con 5 días corridos contados desde el día inmediato siguiente al de la finalización de cada período mencionado.

### III ALICUOTAS

La Ley de IVA establece en su art. 28 la alícuota del 27% “...para las ventas de gas reguladas por medidor cuando la venta o prestación se efectúe en cualquier inmueble que no sea destinado exclusivamente a vivienda o casa de recreo o veraneo o en su caso, terrenos baldíos y el usuario sea un sujeto inscripto en IVA o del Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes...” El resto de las situaciones que no cumplan dichas condiciones serán gravadas a la alícuota general, 21%.

También se constituye en el mismo art. en el inc k), la alícuota del 10.5% para “...las ventas de propano, butano y gas licuado de petróleo, para uso domiciliario exclusivamente...”

Dicho inciso fue agregado a raíz del art. 50 de la Ley N° 26.020<sup>26</sup>. La intención de la ley fue establecer un marco regulatorio para asegurar el suministro regular, confiable y económico del gas licuado de petróleo (GLP) a sectores sociales residenciales de escasos recursos que no cuenten con el servicio de gas natural por redes.

A la fecha existe un **Dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica – AFIP, 32/2006**<sup>27</sup>, donde se desarrolla el tema. Estableciendo que la reducción de la alícuota recaerá en toda la cadena de circulación del GLP y el sentido de la extensión es a efectos de asegurar que el beneficio se traslade a los consumidores finales de sectores sociales que no cuentan con el servicio.

#### IV CASO DE APLICACIÓN PRÁCTICA

Con fecha 10/07/2013 la distribuidora realiza las siguientes operaciones:

- 1) Facturación gas natural cliente comercial, base imponible \$2.000, vencimiento 25/07/2013 y pago 12/08/2013.
- 2) Facturación gas natural cliente residencial, base imponible \$550 con vencimiento 05/8/2013 y al momento no se abonó.
- 3) Facturación de gas licuado de petróleo cliente residencial, base imponible \$1.000 con vencimiento 25/07/2013 y pago 15/07/2013. A su vez la misma comprende \$150 intereses por pago fuera de término de facturación anterior.

---

<sup>26</sup> B.O.07/04/2005 Régimen regulatorio de la industria y comercialización de gas licuado de petróleo.

<sup>27</sup> B.O.18/05/2006.

- 4) El crédito fiscal del periodo 7/2013 asciende a \$510 y del periodo 8/2013, \$280.

- **DECLARACION JURADA 7/2013**

Debito fiscal:

1)  $2000 * 27\% = 540.00$

3)  $(1000-150) * 10.5\% = 89.25$

$150 * 10.5\% = 15.75$  (Débito fiscal de los Intereses calculados según

lo dictaminado en la Causa Angulo citada en la pág. 13)

TOTAL DEBITO:	645.00
TOTAL CREDITO:	510.00
<b>MONTO A INGRESAR AL FISCO:</b>	<b>135.00</b>

- **DECLARACION JURADA 8/2013**

Debito fiscal:

2)  $550 * 21\% = 115.50$

TOTAL DEBITO:	115.50
TOTAL CREDITO:	280.00
<b>SALDO TECNICO A FAVOR</b>	<b>: 164.50</b>

## **1.2 IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA**

El transporte y distribución de gas natural deberán ser realizados por personas jurídicas de derecho privado a las que el PODER EJECUTIVO NACIONAL haya habilitado mediante el otorgamiento de la correspondiente concesión, licencia o permiso, previa selección por Licitación Pública, excepto aquellos derivados de la aplicación del Artículo 28 de la Ley N° 17.319<sup>28</sup>.

### **I IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

Este tipo de actividad, deberá ser llevada a cabo, desde el punto de vista tributario, por un sujeto encuadrado dentro de los nombrados en el art 69 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, ley N 20.628<sup>29</sup> dado que como se planteó anteriormente debe ser una persona jurídica. En este caso el impuesto a la renta, tributa por la teoría del balance, es decir, todas sus ganancias se encuentran gravadas aun cuando ellas no sean susceptibles de periodicidad que implique permanencia de la fuente que las produce y habilitación.

#### **Características y liquidación del impuesto**

Es un gravamen directo. Grava la generación de renta, la manifestación directa de la capacidad de pago del sujeto pasivo.

Es real u objetivo. A diferencia del impuesto a la renta de las personas físicas que es personal, (permite el cómputo de cargas de familia, gastos de

---

*28 B.O. 30/06/1967 Ley de hidrocarburos. Art. 28. A todo titular de una concesión de explotación corresponde el derecho de obtener una concesión para el transporte de sus hidrocarburos, sujeta a lo determinado en la sección 4 del presente título.*

*29 B .O. 31/12/1973 Ley de impuesto a las ganancias.*

sepelio, etc), el impuesto a la renta de las sociedades no tiene en cuenta la situación personal de quienes la integran. El gravamen recae sobre las ganancias sin considerar las personas físicas que tienen su goce económico.

Es global. Para su determinación se tienen en cuenta todos los resultados obtenidos por la sociedad a lo largo del periodo fiscal, lo que permite la compensación de quebrantos.

Las personas jurídicas son contribuyentes que están obligados a confeccionar estados contables, por lo tanto, tienen la obligación de registrar todas sus operaciones en forma cronológica y determinar el resultado contable de acuerdo con normas preestablecidas. Desde el punto de vista impositivo se toma el estado de resultados contable como inicio para la liquidación del impuesto a las ganancias.

Este gravamen afectado a sociedades tiene menos grado de repercusión pública que un impuesto sobre la renta personal. Es generalmente mas aceptado un impuesto que grava a renta de las empresas que un impuesto que grave la renta que los individuos.

Para la Administración General de Ingresos Públicos, es más sencilla su recaudación y facilita las tareas de control, toda vez que controla a la sociedad y no a cada uno de sus socios.

El Decreto Reglamentario 1344<sup>30</sup> en su artículo 69 establece los pasos a tener en cuenta para efectuar la liquidación del IG para varios tipos de sujetos, entre otros, el que ocupa nuestro interés en el presente trabajo:

*“Art. 69 - Los sujetos comprendidos en los incisos a), b), c) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley, (en nuestro caso será el inciso a) que*

---

<sup>30</sup> B.O. 25/11/1998

corresponde a los sujetos del artículo 69) *que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial, determinarán la ganancia neta de la siguiente manera:*

*a) al resultado neto del ejercicio comercial sumarán los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley y restarán las ganancias no alcanzadas por el impuesto. Del mismo modo procederán con los importes no contabilizados que la ley considera computables a efectos de la determinación del tributo;*

*b) 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 (en la actualidad se encuentra vedada la posibilidad de utilizar el ajuste por inflación)."*

#### Temas vinculados con el Impuesto a las Ganancias

Mediante la **Resolución General 94/1998**<sup>31</sup> se fija en siete mil doscientos pesos (\$ 7.200) por unidad la suma anual deducibles en el impuesto a las ganancias de gastos de combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y demás gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles que no sean bienes de cambio o cuya explotación no constituya el objeto principal de la actividad gravada.

A colación de este tema no está de mas recordar, que en el caso de las amortizaciones y pérdidas por desuso que puede deducirse del IG, en lo que respecta a automóviles, no podrá deducirse en la medida que exceda del costo de

---

<sup>31</sup> B.O.03/03/1998

adquisición la suma de veinte mil pesos (\$ 20.000), neto del IVA, al momento de su compra.

A través de la **ley 26.565**<sup>32</sup> se establece en el art 29 que “...los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo) sólo podrán computar en su liquidación del Impuesto a las Ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un dos por ciento (2%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un ocho por ciento (8%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal.” La limitación indicada no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determine la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Esto está estipulado en el artículo 36 de la **Resolución General 2746/2010**<sup>33</sup> donde define:

*“Revisten el carácter de recurrentes, las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a:*

*a) veintitrés (23), de tratarse de compras, o*

*b) nueve (9), de tratarse de locaciones o prestaciones.”*

Cabe resaltar la **Resolución General 327/1999**<sup>34</sup> y sus **modificatorias**, que instituye un régimen de anticipos a ingresar en concepto de IG. Del

---

<sup>32</sup> B.O. 21/12/2009 Monotributo

<sup>33</sup> B.O. 06/01/2010 Reglamentación del régimen. Requisitos, plazos y condiciones.

<sup>34</sup> B.O. 08/01/1999 Impuesto a las ganancias. Régimen de anticipo.

gravamen determinado para el periodo fiscal anterior a aquel que corresponde imputar los anticipos, se deducirá de corresponder entre otros, las retenciones y/o percepciones que resulten computables durante el periodo base, el pago a cuenta que resulte computable, etc. Para el caso de estudio corresponderá un (1) anticipo de veinticinco por ciento (25%) y nueve (9) anticipos de ocho con treinta y tres por ciento (8.33%). Los anticipos comenzarán a vencer mensualmente a partir del mes inmediato siguiente a aquel en que opere el vencimiento general para la presentación de la declaración jurada y pago del saldo resultante.

Cuando los responsables de ingresar anticipos, consideren que la suma a pagar en tal concepto superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deba imputarse esa suma, podrán optar por efectuar los citados pagos a cuenta por un monto estimativo, conforme lo plantea en su artículo 17 que otorga la posibilidad a estos contribuyentes de solicitar un régimen opcional de determinación de anticipos.

La estimación deberá efectuarse conforme a la metodología de cálculo de los anticipos, en lo referente a base de cálculo que se proyecta, número de anticipos, alícuotas o porcentajes aplicables, fechas de vencimiento. A los efectos de hacer uso de la opción, los responsables deberán presentar una serie de requisitos formales ante la AFIP y conservar los papeles de trabajo utilizados en la estimación.

### Impuesto de Igualación

No debe dejar de analizarse que sucede con la ganancia que distribuye la empresa a sus socios o accionistas. Por medio de la sanción de ley 25.06335 entra en vigencia el régimen de impuesto de igualación.

Los dividendos y utilidades, en dinero o en especie, que distribuyan a sus accionistas o socios de las sociedades del inciso a) del artículo 69 de la LG, serán considerados renta de segunda categoría por aplicación de artículo 45 inciso i) para dichos sujetos. Esta ganancia es considerada como no computable por el artículo 64 de la Ley de Ganancias para sus perceptores. La modificación que advierte la Ley 26.893[3] es someter a esta renta a una alícuota de retención del 10% en carácter de pago único y definitivo.

Asimismo, se estableció que se mantiene -en los casos que correspondiera- la retención del 35% que establece el artículo 69.1 de la LIG, impuesto de igualación:

Cuando los sujetos del artículo 69 apartado a) incisos 1, 2, 3, 6, 7 y apartado b) efectúen pagos de dividendos o distribuyan utilidades que supere la ganancia determinada, acumulada al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago, deberá retenerse con carácter de pago UNICO Y DEFINITIVO, el 35% sobre el excedente.

A través del decreto 2334/2013<sup>36</sup> se aclara la forma de establecer la base imponible para la distribución de dividendos o utilidades, indicando que “El

---

<sup>35</sup> B.O. 30/12/1998 *Modificaciones en los Impuestos al Valor Agregado, a las ganancias y sobre los Bienes Personales, en el Régimen de los Recursos de la Seguridad Social y el Código Aduanero. Creación del Impuesto sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del Endeudamiento Empresarial y el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta*

*impuesto del DIEZ POR CIENTO (10%) previsto en el último párrafo del Artículo 90 de la ley, se aplicará sobre la suma resultante de restarle al monto de la distribución de los dividendos o utilidades, en dinero o en especie —excepto en acciones liberadas o cuotas partes—, el importe de la retención que se practique conforme lo establece el Artículo sin número incorporado a continuación del Artículo 69 del mismo texto legal y se retendrá”*

Cuando se distribuyan utilidades o dividendos en especie, el impuesto del 10% se calculará sobre el valor corriente en plaza de los bienes distribuidos a la fecha de la puesta a disposición.

La ganancia a considerar para saber si corresponde o no el impuesto de igualación, lo explica el Dr. Gustavo E. Diez <sup>37</sup>, “... será aquella que debe compararse con los dividendos distribuidos para determinar si corresponde o no practicar la retención.

*La ganancia a considerar en cada ejercicio será la que resulte de detraer a la ganancia determinada por aplicación de las normas generales de la LG, el tributo pagado por el o los periodos fiscales de origen de la ganancia que se distribuye o la parte proporcional correspondiente, y sumarle los dividendos o utilidades provenientes de otras sociedades de capital no computados en la determinación de dicha ganancia en el o los mismos periodos fiscales. Es necesario determinar la ganancia a considerar ya que, si se distribuyen utilidades o dividendos que superan a la misma, corresponde retener el 35% de ese excedente de IG.”*

---

<sup>36</sup> B.O. 20/12/2013 Reglamentación Ley de impuesto a las Ganancias. Modificaciones.

<sup>37</sup> Impuesto a las ganancias - Capítulo XII. Gustavo E. Diez. 7ma Edición. Editorial La Ley.

## II IMPUESTO A LA GANACIA MINIMA PRESUNTA

Este tributo data desde 1998, creándose por un plazo de 10 años y con un fin meramente recaudatorio para paliar el déficit que nuestro país atravesaba por aquellos tiempos. Luego de transcurrido ese periodo, fue prorrogado hasta el 2019.

En lo relacionado con el proyecto de creación del tributo, el Poder Ejecutivo Nacional sostuvo: *“La implementación de este gravamen se fundamenta en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresarial, requiere necesariamente, para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento. De tal manera, el impuesto que se propicia conforme ha sido concebido, solo castiga a los activos improductivos sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende.”*<sup>38</sup>

Su entrada en vigencia fue controvertida y aun en la actualidad se continúa discutiendo su **naturaleza jurídica**: Impuesto patrimonial o impuesto sobre la renta. Tema que se desarrollará más adelante.

### Características y liquidación del impuesto

---

<sup>38</sup> . El fallo “Candy SA” y la confiscatoriedad del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Jose D’ Agostino. Periódico Económico Tributario 12/2009.

Según lo establecido en la ley 25.063<sup>39</sup>, este impuesto alcanza a las empresas que resulten sujetos del IG, por lo tanto el caso que nos compete es sujeto de Impuesto a la Ganancias Mínima Presunta (IGMP).

El tributo adopta dos criterios de atribución: por un lado el principio de domicilio, recayendo sobre los bienes situados en el país y en el exterior pertenecientes a las sociedades domiciliadas en el país, y por el otro, el principio de territorialidad al recaer sobre los bienes situadas en el país pertenecientes a establecimientos estables de sujetos domiciliados en el exterior.

Es un impuesto periódico, que coincidirá para aquellos que realizan balances comerciales con la fecha de cierre del ejercicio, y para el resto de los contribuyentes sobre los que recae el tributo, 31 de diciembre de cada año.

Cuando los sujetos confeccionen balances, la base imponible serán los activos valuados de acuerdo con las normas contables, detrayendo los bienes que se encuentran exentos, los que no se consideren activo y los que no resulten computables, de acuerdo a los lineamientos de la ley 25.063.

Es un tributo proporcional, su alícuota es invariable (1%) independientemente de la magnitud de la base imponible. Sin embargo, deberá ser liquidado siempre y cuando los bienes situados en el país y/o en el exterior, superen el mínimo exento contemplado en la artículo 3, hoy en día de pesos doscientos mil (\$200.000).

La doctrina ha criticado:

El término **ACTIVOS** para definir el objeto gravado sin especificación alguna sobre el alcance que tiene. Además de omitir considerar los pasivos que son tenidos en cuenta al momento de evaluar el movimiento económico.

---

<sup>39</sup> B.O. 30/12/1998. Ley de impuesto a la ganancia mínima presunta.

La ley define el MINIMO EXENTO aunque en verdad es un umbral de no imposición toda vez que el IGMP solamente será aplicable si la base imponible supera los 200.000, que la ley considera no gravado, por debajo del cual el tributo no se aplica. Por ello la norma no instituye técnicamente una exención sino como lo define la doctrina, *un mínimo no alcanzado o un importe mínimo no gravado*.

No debe dejar de destacarse que el monto considerado como mínimo exento, no ha variado desde la creación del tributo hasta la actualidad.

### Compensación entre IG e IGMP

El objetivo es establecer el computo reciproco de ambos gravámenes, generando la obligación de pagar, por lo menos, un impuesto a la renta presunta derivada de la tenencia de activos si es que de la renta real se determinara un gravamen menor.

El Dr. Gustavo E. Diez explica en forma muy clara esta técnica de compensación entre ambos gravámenes: *“El IGMP está concebido como el impuesto mínimo que un contribuyente debe ingresar en concepto de IG. En virtud de ellos, aquellos que son sujetos de GMP ingresarán como mínimo por periodo fiscal entre IG e IGMP, una suma equivalente a la presunción de la ley IGMP (1% de los activos al cierre del periodo fiscal).*

*Sobre la base de este razonamiento y con mecanismos de pago a cuenta, la ley de GMP en su art 13 establece, bajo ciertas condiciones, que el IG determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida GMP, puede computarse como pago a cuenta del IGMP.*

*El pago a cuenta computable será hasta la concurrencia con el IGMP, por lo tanto si del cómputo previsto surgiere un excedente no absorbido, el mismo no*

*generará saldo a favor del contribuyente en este impuesto, ni será susceptible de devolución o compensación alguna.*

*Si como consecuencia de resultar insuficiente el IG computable como pago a cuenta del presente gravamen, procediera en un determinado ejercicio el ingreso del IGMP, se admitirá, siempre que se verifique en cualesquiera de los diez ejercicios siguientes un excedente del IG no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el IGMP efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente.*

*El computo del pago a cuenta se realizará –en el IGMP o en el IG- según corresponda, con anterioridad a la deducción de anticipos ingresados, retenciones, percepciones y saldos a favor del contribuyente, imputables al periodo fiscal que se liquida.”*

*“...de lo abonado por el IGMP por ser este mayor que el IG se puede tomar a cuenta del IG en los próximos 10 ejercicios fiscales siempre que:*

- 1. El IG sea mayor al IGMP –condición- .*
- 2. El pago a cuenta no podrá superar el exceso del IG sobre el IGMP del ejercicio en que se procede el cómputo –tope-.”<sup>40</sup>*

### Temas vinculados con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Así como en el impuesto a las Ganancias existe un régimen de anticipos, en el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta también lo hay. La **Resolución**

---

<sup>40</sup> *Impuesto a las ganancias - Capítulo X. Gustavo E. Diez. 7ma Edición. Editorial La Ley.*

**General 2011/2006**<sup>41</sup> establece el ingreso del gravamen, procedimiento, plazos, condiciones y el régimen de determinación de anticipos. Para la actividad y sujeto que nos incumbe serán 11(once) anticipos.

El cálculo de los mismos se hará siguiendo los lineamientos del artículo 12 de ésta resolución:

*“...Sobre el impuesto determinado por el período fiscal inmediato anterior a aquel al que corresponda imputar los anticipos, se detraerá el impuesto a las ganancias determinado por el mismo período fiscal, que resulte computable como pago a cuenta del presente gravamen. Sobre ese importe se aplicará el 9%...”*

Al igual que ocurre con los anticipos del IG, cuando los responsables de ingresar anticipos, consideren que la suma a pagar en tal concepto superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deba imputarse esa suma, podrán optar por efectuar los pagos a cuenta por un monto estimativo, conforme lo plantea en su capítulo B, que otorga la posibilidad a estos contribuyentes de solicitar un régimen opcional de determinación de anticipos.

Los sujetos pasivos del IG y GMP, podrán computar contra los citados tributos o sus respectivos anticipos, el importe del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, ingresado por cuenta propia o, en su caso, liquidado y percibido por el agente de percepción en los porcentajes que constituya el **decreto 534/2004**<sup>42</sup>. El mismo establece que se podrá computar como crédito de impuesto el 34% de los importes liquidados y percibidos del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias. Podrá ser tomado dicho crédito acumulado en la declaración jurada del IG o en la declaración jurada

---

<sup>41</sup> B.O. 20/03/2006 *Ganancias Mínima Presunta. Determinación e ingreso del gravamen. Pago a cuenta.*

<sup>42</sup> B.O. 30/04/2004 *Impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias.*

del IGMP, hasta el último día del mes inmediato anterior al de sus vencimientos. Y cuando se trate de anticipos, el cómputo del crédito de impuesto, se efectuará considerando el monto de dicho crédito pendiente de imputación, hasta el último día del mes inmediato anterior al del vencimiento del anticipo correspondiente.

El **Dictamen de Asesoría Técnica 74/2005**<sup>43</sup> determinó que las sumas ingresadas por el IGMP, que pueden ser utilizados en los siguientes diez (10) años como pago a cuenta del IG, expuestas por el sujeto pasivo en su contabilidad como crédito, no constituye un activo.

Por su parte el **Dictamen de Asesoría Técnica 64/2004**<sup>44</sup> plantea si los créditos derivados de la contabilización del IG por el método del impuesto diferido, debe considerarse como crédito integrante del activo a los fines de la liquidación del IGMP. Se resuelve que no, dado que es una mera técnica contable de determinación del resultado, consistente en la activación del monto ingresado del IG correspondiente a rentas cuyo devengamiento en términos contables se producirá en un ejercicio posterior, no constituyendo un autentico activo incorporado al patrimonio del sujeto.

Surge luego la necesidad de aclarar la duda respecto del crédito contabilizado por el saldo técnico de IVA y el saldo de libre disponibilidad. El **Dictamen Asesoría Técnica 59/2007**<sup>45</sup> considera que el primer caso, no representa un verdadero crédito, sino que sólo constituye un importe que se utilizará a los efectos de la determinación del IVA que corresponda ingresar en el

---

<sup>43</sup> B.O. 13/08/2012

<sup>44</sup> B.O. 06/10/2004. *Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta – base imponible. Crédito por impuesto diferido.*

<sup>45</sup> B.O. 26/09/2007

futuro el contribuyente. El Dr. Oklander explica sobre el tema “...*un crédito está sujeto a la condición suspensiva, mientras no se cumple tal condición deberá considerársele como inexistente. Particularmente los créditos fiscales de IVA están subordinados a una condición suspensiva dada por la generación de débitos fiscales futuros que permitan su absorción*”.<sup>46</sup> Sin embargo, no ocurre lo mismo con el saldo de libre disponibilidad donde el **Dictamen Asesoría Técnica 87/2007**<sup>47</sup> lo considera alcanzado por IGMP.

### Naturaleza jurídica del Impuesto

La doctrina en su mayoría tiene la tendencia de encuadrarlo como un impuesto a la renta. En cambio en la jurisprudencia, la opinión está dividida, algunas salas del Tribunal Fiscal de la Nación lo considera como un impuesto a la renta y otras, como un impuesto sobre el patrimonio. Por ejemplo, la sala D en la causa **Dóndero Hermanos y Compañía SACIFI 24/02/2003** expresó que debe tenerse en cuenta que el hecho imponible del gravamen es la existencia de activos que pueden llegar a producir una ganancia. En distinto sentido, la sala A en el fallo **Arev S.A. 19/03/2006**, consideró a la empresa exenta del IGMP teniendo en cuenta la instrucción general N° 9 y el Dictamen de Asesoría Legal 55/1999<sup>48</sup> de la AFIP. En el mismo, el organismo fiscalizador se pronunció respecto de las inquietudes planteadas sobre el alcance del IGMP en relación con las empresas promovidas señalando que el IGMP reviste el carácter de complementario del IG.

---

<sup>46</sup> IGMP: La no gravabilidad de los saldos a favor técnicos de IVA 28/02/2006. *Ambitoweb.com*

<sup>47</sup> B.O. 09/01/2007

<sup>48</sup> B.O. 29/7/1999 *impuesto a la ganancia minima presunta. Vigencia – acción meramente declarativa - EXPTE. N°... "R.X. S.A. C/ESTADO NACIONAL P/ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA*

Por su lado la sala C del mismo Tribunal, resolvió en la causa **Peusso S.A. 08/11/2007** que es indubitable la directa relación entre el IGMP y el IG, al interpretar que el primero de los tributos busca gravar una renta potencial. Que la relación se ve acentuada desde que el texto legal admite como pago a cuenta del IG lo oblado en el IGMP.

En la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-Administrativo Federal, también difiere entre sus salas las opiniones. La sala V, en el fallo **Coviare S.A. C/DGI 04/03/2002**, expresa que el IGMP no grava renta o ganancia mínima, sino activos, con lo cual la existencia o no de utilidades no es trascendente para evaluar la aplicación del impuesto en cuestión. En el mismo sentido la sala IV en el fallo **Gipsy Traslados Marinos SRL 06/12/2007**. La sala V en la causa **Hermitage SA 13/02/2002**, declaró la inconstitucionalidad del IGMP en tanto el sujeto puede acreditar la ausencia de capacidad contributiva con una pericia contable de la que surge la existencia de pérdidas operativas.

Por su lado el organismo recaudador considera al IGMP como un impuesto sobre la renta, manifestado en la **Instrucción General Nº 9/1999** y el **Dictamen de Asesoría Legal 55/1999** comentados anteriormente.

El fallo **Hermitage SA c/Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos s/ proceso de conocimiento 15/06/2010**, trae claridad a esta discusión planteada por años. Hay que destacar que el fallo no ha sido unánime, sino que existe disidencia de dos miembros de la Corte Suprema de Justicia que le asignan al tributo carácter patrimonial. Sin embargo la mayoría considera al IGMP como un impuesto a la renta sobre base presunta.

Conceptos más relevantes del fallo:

1) Las conclusiones del peritaje contable producido en los ejercicios de los años 1995, 1996 y 1998 establece que la actora registró pérdidas.

La actora debió demostrar su imposibilidad económica de hacer frente al pago del impuesto, probando que:

- Su pago le entorpecía razonablemente, o
- Sus activos se encontraban neutralizados con sus pasivos.

2) La Corte ha sentado el principio de que la presunción establecida por la ley no es una presunción absoluta, en la medida que se demuestre que el contribuyente no posee la renta presumida, el impuesto se transformara en inconstitucional. Es decir, si el impuesto a las ganancias determinado no resulta suficiente como pago a cuenta del IGMP, es porque la renta presumida no existe.

La Corte destaca que la vinculación entre el hecho conocido tener activos y el hecho presumido tener ganancias, no es razonable. El impuesto considera que el mero hecho de tener activos capaces de generar renta, implica que esta renta se produzca. Esto no es necesariamente así, ya que si así fuera, las empresas nunca quebrarían.

3) El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, que es la posesión de riqueza en medida suficiente como para hacer frente a la obligación fiscal, pues no toda situación económica posee aptitud como para ser gravada con tributos, sino solo aquellos que ponen de manifiesto la existencia de recursos.

Concluyendo, el fallo, si bien trascendente y aclaratorio de la naturaleza del impuesto, resulta aplicable solamente para el caso que allí se analizó respecto de ese sujeto y esa situación. Los contribuyentes que consideren que su realidad

presenta características similares a las reseñadas en el precedente “Hermitage” deberían realizar un meticuloso estudio de su situación: la existencia recurrente de pérdidas y su posible proyección futura permitirían estimar un caso similar. Queda claro que, en la medida en que el tributo no sea derogado, sigue teniendo vigencia general, a pesar de haber sido declarado inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia De la Nación.

### **1.3 REGIMENES DE RECAUDACION A NIVEL NACIONAL**

Dentro de los regímenes de retención y/o percepción encontramos algunos aplicables a varias actividades, situaciones y/o condiciones y otros particulares del contexto analizado en el presente trabajo. Haremos una breve descripción de los más usuales:

**a) Impuesto a las Ganancias**

La **Resolución General N° 830/2000**<sup>49</sup> establece un régimen de retención del IG aplicable a pagos de compras de bienes, locaciones de servicios, honorarios profesionales, alquileres de bienes muebles o inmuebles, transporte de carga, entre otros conceptos, siempre y cuando los montos de cada operación superen los determinados en sus anexos, para luego aplicarle la alícuota que corresponda. Para comprenderlo de una forma más clara, se dará un caso concreto. En esta actividad podría suceder el caso, como se comentó en el apartado A, que el gas licuado de petróleo sea proporcionado por los proveedores y transportado hacia las plantas de almacenamiento y vaporización. Estas operaciones están contempladas en la RG 830 Anexo VIII como transporte de carga nacional e internacional y se le aplicará al momento del pago sobre el importe neto que exceda de SEIS MIL QUINIENTOS PESOS (\$6.500,00), el 0,25%.

Por medio de la **Resolución General N° 3311/1991**<sup>50</sup> se crea un régimen de retención del IG aplicable a los comerciantes, locadores o prestadores de servicios que se encuentren adheridos al sistema de pago con tarjetas de crédito, de compra y/o pago.

---

<sup>49</sup> B.O. 26/04/2000 *Impuesto a las ganancias. Régimen de retención para determinadas ganancias. Régimen excepcional de ingreso. Resolución General N° 2.784 (DGI), sus modificatorias y complementarias. Resolución General N° 2.793 (DGI), sus modificatorias y complementaria. Su sustitución.*

<sup>50</sup> B.O.21/02/1991 *Impuesto a las Ganancias. Sistema de tarjetas de crédito y/o compras. Comerciantes y prestadores de servicios adheridos. Régimen de retención.*

A través de la **Resolución General N° 1575/2003**<sup>51</sup> se constituye un régimen de retención del impuesto a las ganancias (también de IVA, que se contemplará seguidamente) para operaciones de compra con emisión de comprobantes M siempre que el importe de la operación sea igual o mayor a UN MIL PESOS (\$1.000,00). En dicho caso la retención será del 3% sobre la base de cálculo indicada.

**b) Impuesto al valor agregado**

Mediante la **Resolución General N° 2126/1998**<sup>52</sup> se establece un régimen de percepción de IVA para operaciones de venta con sujetos no categorizados. Cuando la sociedad facture a sujetos que no cumplan con ninguna condición impositiva, deberá percibirle, en este caso que es un servicio público, el 13.5% del neto más IVA. Esta norma tiene aplicación para aquellos pueblos o ciudades muy pequeñas donde se actúa con un alto grado de informalidad y las inscripciones en los fiscos muchas veces son nulas. Para esos casos la AFIP prevé dicha resolución, castigando al infractor con una percepción de IVA elevada.

En el caso del impuesto al valor agregado, también existe una norma que crea un régimen de retención del IVA aplicable a los comerciantes, locadores o prestadores de servicios encontrándose adheridos al sistema de pago con tarjetas de crédito, es la **Resolución general N° 140/1998**<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> B.O. 10/10/2003 Procedimiento. Impuesto al valor agregado y a las ganancias. Emisión de comprobantes con discriminación del gravamen. Factura clase "M". Requisitos y condiciones.

<sup>52</sup> B.O.14/09/2006 Impuesto al valor agregado. Régimen simplificado para pequeños contribuyentes. Sujetos no categorizados. Régimen de percepción.

<sup>53</sup> B.O. 19/05/1998 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Ley según texto ordenado en 1997 y sus modificaciones. Sistemas de Tarjetas de crédito y/o compra. Comerciantes, locadores y

Como ya se comento anteriormente, **la Resolución General Nº 1575/200** no solo estable un régimen de retención del IG sino también del IVA para operaciones de compra con emisión de comprobantes M. En este caso cuando el proveedor de la distribuidora presente una factura M, cuyo importe sea igual o mayor a UN MIL PESOS (\$1.000,00) , el importe de la retención se calculará por el 100% de la alícuota que corresponde según el hecho imponible de que se trate.

La **Resolución General Nº 1942/2005**<sup>54</sup> establece un régimen específico para este tipo de actividades constituyendo agentes de percepción para operaciones de venta de GLP. Los mismos serán designados por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

A los fines de la liquidación de la percepción de IVA, se aplicará sobre el precio neto:

- a) 6% cuando se trate de operaciones de venta a empresas productoras, fraccionadoras y comercializadoras incorporadas en los respectivos registros.
- b) 9.50% cuando se trate de operaciones de venta a empresas productoras, fraccionadoras y comercializadoras no incorporadas en los respectivos registros.
- c) 1.75% cuando se trate de operaciones de venta a distribuidores, a grandes consumidores y a otros compradores.

---

*prestadores de servicios adheridos. Régimen de retención. Resolución General Nº 3.273 (DGI) y sus modificaciones. Su sustitución*

<sup>54</sup> *B.O. 19/06/2005 Impuesto al Valor Agregado. Operaciones de venta de gas licuado de petróleo (GPL) comercial. Régimen de percepción. Requisitos, plazos y demás condiciones. Resolución General Nº 820 y su modificatoria. Su modificación.*

Por lo tanto, cuando la sociedad realice una compra de GLP a empresas designada como agentes, sufrirá la percepción de 1.75%.

#### **1.4 REGIMEN DE INFORMACIÓN**

Dentro de este tipo de regímenes nacionales encontramos el Régimen informativo de Consumos Relevantes. La normativa que lo regula es la

Resolución General 3349<sup>55</sup> (hasta el año 2012 lo regulaba la resolución 1434).  
Abarcando entre otros servicios, a las empresas prestatarias de **gas**.

La información que se solicita es mensual presentándose la declaración jurada mediante aplicativo hasta el último día del mes inmediato siguiente al periodo que se informa. Alcanza a las operaciones superiores a un mil pesos (\$1.000,00) o las que el usuario del servicio revista el carácter de sujeto adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (MONOTRIBUTO), independientemente del monto de la operación.

Este tipo de regímenes simplifican el control que la AFIP efectúa sobre los contribuyentes, debido a que obtiene los datos que le interesan, por medio de terceros que son obligados a proporcionar la información, o en caso contrario, serán susceptibles de las sanciones de la ley N° 11.683<sup>56</sup>.

Por medio de este régimen específicamente, la AFIP podrá cruzar los datos provistos por la empresa prestaría el servicio en cuestión y los suministrados por los Monotributistas, pudiendo sacar sus propias conclusiones respecto de los contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

Otro régimen de información aplicable desde el 01/04/2014 es el establecido en la Resolución General 3571, tema desarrollado en la pag. 17.

## **2. NIVEL PROVINCIAL**

### **2.1 IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS**

---

<sup>55</sup> B.O. 05/07/2012 Establecese régimen de información a cumplir por empresas que prestan determinados servicios.

<sup>56</sup> B.O. 3/07/1978 Ley de procedimiento tributario

Cada provincia del territorio argentino tiene regulado en su código fiscal el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. El mismo es plurifásico porque grava cada etapa económica, acumulativo porque aumenta la base imponible etapa a etapa, y directo puesto que recae sobre la exteriorización de la capacidad contributiva. Sin embargo Giuliani Fourouge y Navarine, lo define como indirecto por sus efectos económicos de traslación.

### PERFECCIONAMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (CF) establece los lineamientos a seguir por aquellos sujetos que obtengan ingresos dentro de esta jurisdicción, determinando así el elemento territorial.

Por medio del artículo 202 del CF las distribuidoras de gas quedan comprendidas como sujetos del impuesto sobre los ingresos brutos. El mismo expone “...son contribuyentes del impuesto las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y demás entes que realicen las actividades gravadas. Las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y todo sujeto de derecho o entidad, que intervenga en operaciones o actos de los que hubieran derivado, deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el impuesto...”

El artículo 201 establece en el inciso h) que los ingresos brutos se imputarán: “... En el caso de provisión de energía eléctrica, agua o **gas**, o prestaciones de servicios cloacales, de desagües o de telecomunicaciones, desde el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para su pago o desde su percepción total o parcial, el que fuere anterior...”. Expresado esto, en nuestro caso cuando se genere el objeto que es la provisión de gas, el hecho imponible

quedará perfeccionado en el momento que se produzca el vencimiento de la factura o el pago, lo que ocurra primero.

### BASE IMPONIBLE

La base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se configura en el artículo 187 del CF “...*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...*”

Para la base imponible de este impuesto se tendrá en cuenta los mismos conceptos expuestos en el punto 1.1.II (página 8 y siguientes).

El período fiscal será el año calendario, sin embargo el gravamen se ingresará mediante anticipos mensuales y deberán ingresarse al fisco provincial dentro del mes calendario siguiente a su vencimiento. Asimismo, La Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), establecerá la forma y plazos de inscripción de los contribuyentes y demás responsables.

Luego de presentarse el último anticipo del año, el contribuyente deberá realizar una declaración jurada anual en la que se informa el impuesto del período fiscal anual y se incluye el resumen de la totalidad de las operaciones del período.

### ALICUOTAS

El CF estipula en su artículo 223 que la ley impositiva provincial anual fijará la alícuota del impuesto para todas las actividades. En este caso, la ley 14.553<sup>57</sup> establece para la actividad de distribución de gas la alícuota de tres con cuatro por ciento (3.4%).

### CODIGO DE OPERACIÓN DE TRANSPORTE (COT)

Como ya hemos señalado en el ámbito Nacional, las operaciones de traslado de mercadería deberán estar resguardadas por la documentación de respaldo pertinente. En la Provincia de Buenos Aires, a través del artículo 41 del CF se contempla dicha circunstancia estableciendo:

*“El traslado o transporte de bienes en el territorio provincial deberá encontrarse amparado por un código de operación de traslado o transporte, cualquiera fuese el origen y destino de los bienes. El referido código deberá ser obtenido por los sujetos obligados a emitir los comprobantes que respaldan el traslado y entrega de bienes, o por el propietario o poseedor de los bienes, en forma gratuita, previo al traslado o transporte por el territorio provincial, mediante el procedimiento y en las condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación...”*

Luego, la Disposición Normativa (DN) “B” 32/2006<sup>58</sup> y sus modificatorias enmarcan la forma, modo y condiciones en que deba llevarse a cabo la obligación instaurada en el CF. Encontraremos allí pautas para la confección del COT,

---

<sup>57</sup> B.O. 24/12/2013 Ley impositiva Provincia de Buenos Aires

<sup>58</sup> B.O. 16/05/2006 Código de operación de traslado o transporte de bienes en el territorio provincial. Artículo 34 bis del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (Ley 10.397, T.O. 2004) introducido por Ley 13.405. Artículo 621 de la Disposición Normativa Serie "B" Nº 1/04: modificación.

sujetos obligados, datos que debe contener el comprobante, distintas modalidades para obtenerlo, fecha de vigencia, sanciones, etc.

### CONVENIO MULTILATERAL

El Convenio Multilateral <sup>59</sup> (CM) es un acuerdo entre todos los fiscos provinciales y la Municipalidad de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que tiene como objeto coordinar aspectos referidos a un gravamen que todos estos han sancionado.

La normativa aplicable es el Convenio Multilateral, Resoluciones Generales de la Comisión Arbitral, Resoluciones de Casos Concretos de la Comisión Arbitral y Resoluciones de la Comisión Plenaria.

Solo quedarán alcanzadas las actividades que:

- Se ejercen en más de una jurisdicción
- Por un mismo sujeto
- Conformando un proceso único económicamente inseparable

Encontramos dos regimenes:

General: Para medir el volumen de actividad a asignar a cada jurisdicción recurre a dos parámetros que son los INGRESOS y GASTOS. Estableciendo 50% en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción y el 50% restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción. Dicha distribución es a través de coeficientes, para su confección se

---

<sup>59</sup> B.O.10/02/1978

necesita el último balance, apertura de los ingresos del balance distribuidos entre las jurisdicciones que los originan, discriminación entre presentes y ausentes, apertura del cuadro de gastos del balance y distribuidos entre las jurisdicciones donde se incurrieron.

Para comprender mejor la elaboración del coeficiente unificado confeccionaremos un breve ejemplo en que una empresa realiza su actividad en tres jurisdicciones distintas.

Información del año anterior:

**INGRESOS COMPUTABLES \$100**

Jurisdicción 1 (J1) \$25 Coef. Ingresos J1 25/100

Jurisdicción 2 (J2) \$50 Coef. Ingresos J2 50/100

Jurisdicción 3 (J3) \$25 Coef. Ingresos J3 25/100

**GASTOS COMPUTABLES \$60**

Jurisdicción 1 (J1) \$20 Coef. Gastos J1 20/60

Jurisdicción 2 (J2) \$20 Coef. Gastos J2 20/60

Jurisdicción 3 (J3) \$20 Coef. Gastos J3 20/60

**COEFICIENTES UNIFICADOS**

**Coef. UNIFICADO J1: Coef.Ingresos J1 + Coef. gastos J1**

**2**

**Coef. UNIFICADO J2: Coef.Ingresos J2 + Coef. gastos J2**

**2**

**Coef. UNIFICADO J3: Coef.Ingresos J3 + Coef. gastos J3**

**2**

De esta manera se obtiene el coeficiente unificado por jurisdicción aplicable sobre los ingresos brutos mensuales obtenidos por el contribuyente, empleando luego las alícuotas que cada Código Fiscal determine.

Especial: En cuanto a los regímenes especiales, cabe aclarar previamente que:

- Los Coeficientes Unificados se encuentra Pre-determinados.
- Resultan aplicables a hechos del presente, nunca remite al pasado.
- Cada Actividad tiene una forma distinta de apropiar la Base Imponible.
- Se considera cada operación individualmente.

La **Resolución General N° 2/2008 (18/03/2008)** de la Comisión Arbitral, confirmada por la Resolución (CP) N° 18/2008, establece que el servicio de traslado de gas por gasoductos se halla comprendido en las disposiciones del régimen general dejando sin efecto la utilización del artículo 9 del CM:

*“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.”*

Luego la **Resolución general 12/2008 (17/12/2008)** instituye la atribución de los ingresos y gastos por el servicio de traslado de gas por gasoductos, atendiendo a las particularidades de la actividad, a efectuarse asignando los ingresos a la jurisdicción correspondiente al origen del traslado de gas, en tanto que los gastos se atribuirán a las jurisdicciones donde efectivamente se soporten.

En la **Resolución 7/2009 (22/05/2009)** de La Comisión Plenaria, la Transportadora de Gas del Norte S.A. interpuso recurso de apelación previsto en el artículo 25 del CM contra la **Resolución N° 2/2008**, mediante la cual la Comisión Arbitral interpreta que el servicio de traslado de gas por gasoductos se encuentra comprendido en las disposiciones del Régimen General del CM antes comentado.

En cuanto al planteo de la recurrente, debe destacarse que por la Resolución General N° 56/1995, luego ratificada por la Resolución de Comisión Plenaria N° 9/1995, la Comisión Arbitral interpretó que los ingresos brutos del servicio de traslado de gas se debían distribuir entre las jurisdicciones por aplicación del régimen del artículo 9º del CM.

Por medio de la Resolución General 7/2009, se resuelve hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Transportadora de Gas del Norte S.A. contra la Resolución General N° 2/2008, dejar sin efecto la Resolución General N° 2/2008 y restablecer la vigencia de la Resolución General N° 56/95.

## **2.2 REGIMENES DE RETENCION Y PERCEPCION DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS**

### **La sociedad que ejerza la actividad en cuestión podrá ser:**

#### **a) sujeto pasible de retenciones o percepciones**

La norma que establece lo referidos a los agentes de retención y percepción es la DN "B" 1/2004<sup>60</sup>, siendo modificada por medio de otras disposiciones que tendremos en cuenta en el desarrollo del tema. Dicha disposición establece en su artículo 319 que quienes desarrollen actividades en la Provincia de Buenos Aires, se encontrarán alcanzados por los regímenes generales de percepción y retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Serán sujetos pasibles de percepción los adquirentes de cosas muebles, locatarios (de cosas, obras, o servicios) y prestatarios de servicios, en tanto que tendrán el carácter de sujetos pasibles de retención los enajenantes de cosas muebles, locadores (de cosas, obras o servicios) y prestadores de servicios.

El art 326, determina que las percepciones y retenciones deberán efectuarse en el momento del pago. En caso de pago parcial o en cuotas, la percepción o retención se efectuará íntegramente sobre el importe del primer ingreso. El art 328, establece que el monto efectivamente abonado en función de la percepción o la retención, tendrá para los contribuyentes el carácter de impuesto ingresado, pudiendo computarse como pago a cuenta a partir del

---

<sup>60</sup> B.O. 1/2004 Sistematización de normas reglamentarias e interpretativas de la legislación tributaria provincial dictadas entre el 1/1/76 y el 31/12/03. Actualización de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/02.

anticipo correspondiente al mes en que se produjo la misma. Hoy en día tiene ciertas restricciones que expondremos luego.

Los contribuyentes que se encuentren eximidos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sea por su objeto o por el sujeto, no resultarán pasibles de retenciones ni percepciones. A tal efecto deberán exhibir la respectiva resolución ante el agente de recaudación, que deberá conservar copia de la misma como constancia.

A su vez el art 406 establece que no serán pasibles de retención las empresas de electricidad, **gas**, agua, servicios cloacales y telecomunicaciones. Por lo cual las empresas distribuidoras de gas quedarán sujetas a las posibles percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos cuando adquiera cosas, bienes o servicios pero no serán sujetos pasibles de retención cuando le deban abonar facturas por la prestación del servicio de gas.

En el año 2005 a través de la DN B 70/2005<sup>61</sup>, se modificó el modo de imputación de las retenciones y percepciones sufridas por los contribuyentes, estableciendo un mecanismo rígido el que obligo a computar las retenciones y percepciones sufridas en el mes en el que efectivamente fueron soportadas y quienes no las computaban perdían ese saldo a favor, situación que obligaba al contribuyente a rectificar las declaraciones juradas con la carga administrativa que eso significa. Luego la Resolución Normativa (RN) 64/2005 modifico el modo de imputación, reemplazando el plazo por 6 meses. Luego y hasta la actualidad,

---

<sup>61</sup>B.O. 20/09/2005 Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Regímenes generales de percepción y retención. Artículo 328 de la Disposición Normativa Serie "B" Nº 1/2004. Sustitución.

vuelve a retroceder y mediante la RN 55/2012<sup>62</sup> obliga a los contribuyentes a computar las retenciones y percepciones sufridas en el término de 60 días

**b) agente de recaudación**

Las empresas distribuidoras de gas podrían encuadrar dentro de lo plasmado en el art 320 de la DN 1/2004, donde se encuentran obligados a actuar como agentes de percepción y de retención las empresas que hubieran obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a diez millones de pesos (\$10.000.000)<sup>63</sup>, debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas las jurisdicciones.

Quien queda encuadrado dentro de lo anteriormente expresado, deberán inscribirse hasta el último día hábil del mes de enero del año calendario inmediato siguiente a aquel en que se haya verificado la situación expresada, debiendo actuar como agente de recaudación, a partir del primer día del mes de marzo del mismo año.

Los importes recaudados deberán ser ingresados, mediante un único pago, en los plazos que a continuación se indican:

a) Percepciones y retenciones realizadas entre los días 1 y 15 de cada mes calendario: hasta el día 24 del mismo mes.

b) Percepciones y retenciones realizadas entre el día 16 y el último día de cada mes calendario: hasta el día 12 del mes calendario inmediato siguiente.

---

<sup>62</sup> B.O. 26/12/2012 *Ingresos brutos. Regímenes generales de retención y percepción. Pago a cuenta. Imputación. Modificación*

<sup>63</sup> *El monto que establecía la DN B 1/2004 era tres millones pero la Resolución normativa N 21/10 modificó ese valor en diez millones.*

Dentro de las modificaciones que sufrió la DN 1/2004, podemos comentar que en el año 2007 se comenzó a utilizar un sistema de alícuotas variables, por definirlo de alguna forma, a aplicar por los agentes de recaudación. La disposición original establecía alícuotas fijas para percepciones y retenciones. Se transforma esto estableciendo, la ARBA, alícuotas que varían de contribuyente en contribuyente según ciertos parámetros que miden “el riesgo fiscal” que representa cada sujeto para el organismo antes mencionado. Esta medición del ente fiscalizador tendrá en cuenta datos como por ejemplo, el cumplimiento de las obligaciones fiscales de cada sujeto, gastos con tarjetas de crédito y cruces de información con otras entidades como bancos, AFIP, entre otros. Luego de dicho estudio, se establecen los padrones con las alícuotas que a cada sujeto le corresponde y el agente recaudador deberá obtener mes a mes ese registro desde la página web de ARBA, para poder efectuar la retenciones y percepciones en forma correcta.

En el caso particular de las empresas de servicios públicos, el padrón tendrá una vigencia trimestral según lo establece la DN 70/2007<sup>64</sup>.

En cuanto a las percepciones:

Deben calcularse aplicando la alícuota correspondiente sobre el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente pudiendo detraerse los siguientes conceptos:

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

---

<sup>64</sup> B.O. 23/10/2007 *Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Regímenes de percepción y retención. Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04. Modificación*

- b) El impuesto al valor agregado
- c) Impuestos internos

A los efectos de practicar la percepción, el importe mínimo establecido sobre el cual se aplicará la alícuota, deberá ser igual o superior a la suma de PESOS CINCUENTA (\$50).

En cuanto a las retenciones:

La retención deberá practicarse sobre el monto del pago, correspondiendo detraer los conceptos del artículo 188 inciso a) del Código Fiscal.

A los efectos de practicar la retención, el importe mínimo establecido sobre el cual se aplicará la alícuota, deberá ser igual o superior a la suma de PESOS CUATROSCIENTOS (\$400).

Con respecto a la responsabilidad de los agentes de recaudación en la Provincia de Buenos Aires, cabe destacar un fallo del año 2008 en el cual **El Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires (TFABA), Sala III**, resolvió con un voto en disidencia, declarar la nulidad de la resolución determinativa del impuesto sobre los ingresos brutos, dictada por la Administración de recaudación de la Provincia de Buenos Aires a la firma **“Plastar Buenos Aires SA”**, en su carácter de agente de percepción del gravamen, por considerar incorrecto el encuadre legal realizado por el Fisco. El Organismo Recaudador constató que la firma apelante no había practicado las percepciones a ciertos clientes y determino de oficio el impuesto omitido de percibir en cabeza de aquella, considerando aplicable el artículo 21 inc 4) del código fiscal mientras que la reiterada jurisprudencia del tribunal los considera

comprendidos en el inc 3)<sup>65</sup>. El voto de la mayoría no cuestiona la procedencia del caso de la determinación de oficio, sino el encuadre legal, salvo la Dra. Hardoy. Por primera vez se analiza con un criterio distinto al del Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Éste último sostiene que directamente se le reclame al agente de recaudación el monto del gravamen dejado de percibir, con sustento en el artículo 21 inc 3. Tal postura es una interpretación literal de la norma.

En cambio la Dra. Hardoy, concluye que de las disposiciones no surge la responsabilidad solidaria de aquellos agentes de recaudación que omitieron retener o percibir. Ello, tiene su razón de ser en la medida en que *“...la ley presume que la porción del tributo cuya recaudación se omitió es ingresada al Fisco directamente por el contribuyente, situación completamente distinta de la del agente de recaudación que recauda el impuesto y no lo ingreso a las arcas fiscales. En este último caso, el Fisco no percibirá las sumas recaudadas por el agente y el contribuyente deducirá dicho monto si el agente le expide el correspondiente certificado. En tanto en aquellos supuestos en los cuales no existió recaudación por parte del agente, el contribuyente del impuesto no podrá deducir suma alguna, razón por la cual ingresará la totalidad del impuesto que de entenderse la responsabilidad solidaria a los agentes de recaudación por el monto dejado de recaudar, el fisco percibirá dos veces el mismo tributo: del contribuyente y del agente”*.

---

<sup>65</sup> Artículo 21: Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargo e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes –en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas:

3) Los que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión, en la formalización de actos, operaciones o situaciones gravadas o que den nacimiento a otras obligaciones previstas en las normas fiscales o en este Código.

4) Los agentes de recaudación, por los gravámenes que omitieron retener o percibir, o que, retenidos o percibidos no ingresaron en la forma y tiempo que establezcan las normas respectivas. En estos supuestos, resultará de aplicación en lo pertinente lo dispuesto en los incisos 1) y 2) del presente artículo.

Es solo una opinión en disidencia dentro del fallo que marca una diferencia hasta al momento no pronunciada y con la esperanza que sean más las opiniones concordantes con ésta.

## **2.3 REGIMEN DE INFORMACIÓN**

Dentro de este tipo de regímenes provinciales encontramos el Régimen de información para empresas de servicios. Por medio de la Ley 13.145 art 12<sup>66</sup>, se

faculta a la ARBA para designar a las empresas de gas, entre otras, como agentes de información de los datos referentes a los usuarios que resulten de interés para la determinación, percepción y fiscalización de los tributos a su cargo.

El procedimiento se encuentra regulado es la DN B 71/2005<sup>67</sup> y sus modificatorias.

La información que se solicita es cuatrimestral, presentándose la declaración jurada mediante aplicativo y venciendo el primer cuatrimestre del año el 5 de junio de cada año, el segundo cuatrimestre el 5 de octubre y el tercero, el 5 de febrero del año posterior.

El art 2, de la DN establece la información que se transcribe a continuación:

- “a) Nombre y apellido o denominación del contratante del servicio.*
- b) CUIT, CUIL o CDI del prestatario y/o Tipo y Número de Documento del mismo.*
- c) Tipo de prestación según corresponda a cada servicio: comercial, residencial, industrial, etc.*
- d) Monto Total facturado durante el período de la declaración, por la provisión del servicio (monto neto compuesto por el cargo fijo y el consumo directo, es decir, sin tasas, impuestos, etc.)*
- e) Periodicidad de la facturación, a saber: mensual, bimestral, trimestral, etc.*

---

<sup>66</sup> B.O. 26/12/2012 Programa de sinceramiento fiscal

<sup>67</sup> B.O. 28/09/2005 Régimen de Información para Empresas de Servicio. Nueva operatoria para la inscripción, modificación de datos formales, ceses y presentación de DDJJ. Derogación de la DN 20/2004 y sus modificatorias.

f) *Categorización del Contribuyente frente al IVA.*

g) *Domicilio del suministro con más los siguientes datos:*

- *Partido-Partida del lugar del suministro o un tilde de "No detalla Partido-Partida".*
- *Metros Construidos del lugar del suministro o un tilde "No detalla Metros Construidos"*

h) *Domicilio donde se remite la facturación por la prestación del servicio.*

i) *Información especial de cada tipo de servicio:*

- *Empresas de Gas Natural:*
  - *Cantidad consumida.*
  - *Unidad de medida."*

Al igual que en la esfera nacional, este régimen cumple la misma función de proporcionar datos de interés a la ARBA, bajo apercibimiento de que si la distribuidora de gas así no lo hiciere, sea pasible de las sanciones correspondientes al Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

## **2.4 LEY 8474**

Por medio de la ley 8474<sup>68</sup> se crea el Fondo Especial para Obras de Gas cuyo objetivo es la construcción de redes en el ámbito de la provincia de Buenos Aires.

Su administración será llevada a cabo por la Dirección de Energía de la Provincia de Buenos Aires y tendrá por finalidad contribuir al financiamiento de las inversiones que permitan la utilización de gas natural como combustible básico de la población y de la industria, como así también al subsidio para los usuarios de servicios de gas por redes que se abastecen con gas natural comprimido (GNC), gas natural a presión (GNP), gas licuado de petróleo (GLP) y gas natural licuado (GNL).

Se establece un adicional del nueve (9) por ciento sobre el valor total facturado por la venta de gas natural y/o licuado, libre de todo gravamen. El Poder Ejecutivo podrá reducir la alícuota establecida precedentemente en forma total o parcial cuando razones de orden estacional, geográfico, zonal, económico, de actividad y/o social, así lo indiquen.

Las distribuidoras de gas depositarán los importes resultantes del adicional creado por ésta Ley y presentarán la correspondiente Declaración Jurada ante el organismo de control antes nombrado.

El gravamen se aplicará a los residenciales y comerciales, en tanto exime a los consumos de gas con destino industrial. También estarán exentos:

- a) El Estado Nacional, Provincial y las Municipalidades, excepto los organismos o empresas que realicen actos de comercio o industria.

---

<sup>68</sup> B.O. 10/09/1975 Fondo especial para obra de gas – Creación

- b) Las empresas - públicas, mixtas o privadas - que utilicen el gas como materia prima principal para la elaboración de sus productos.
- c) Los usuarios del Servicio de Gas que estén contribuyendo a costear las redes urbanas durante el período de financiamiento acordado para ese aporte.
- c) Empresa Social de Energía de Buenos Aires S.A. y ESEBA GENERACIÓN S.A., mientras dure el proceso de privatización.

## **2.5 SUBSIDIO LEY 13126**

Por medio de la ley 13126<sup>69</sup> se crea el Sistema Provincial Compensador de la Tarifa de Gas, destinado a subsidiar a los usuarios Residenciales y usuarios de Servicios General Pequeño de servicios de gas por redes que se abastecen con gas natural comprimido, gas natural a presión, gas licuado de petróleo y gas natural licuado, cuando las tarifas que rijan para dichos servicios resulten superiores a las vigentes para los servicios de gas natural de la misma zona tarifaria alimentados por gasoducto.

El organismo encargado de su administración será la Dirección Provincial de Energía.

Su liquidación corresponderá a la diferencia entre el valor gas neto de impuestos resultante de aplicar la tarifa aprobada por el Ente Nacional Regulador del Gas para el servicio de gas natural y el mismo valor calculado con la tarifa vigente.

Las distribuidoras que presten servicios de GNC, GNP, GLP o GNL en la Provincia de Buenos Aires, presentarán ante la citada Dirección Provincial la facturación que justifique el monto total de los subsidios realizados juntamente con las Declaraciones Juradas que están obligados a presentar por la percepción del gravamen creado por la Ley 8474.

Las empresas depositarán los importes resultantes del adicional creado por la Ley 8474 descontado del mismo el monto total a retener en concepto de subsidio efectuado en el marco de la ley 13126, dentro del mes siguiente al de su

---

<sup>69</sup> B.O. 30/12/2003 Establece la creación de un sistema provincial compensador de la tarifa de gas. Subsidio a usuarios. Gas natural comprimido, gas natural a presión, gas licuado de petróleo y gas licuado.

facturación, en la cuenta bancaria que abrirá al efecto el Banco de la Provincia de Buenos Aires y que se denominará “Fondo Especial para Obras de Gas” a la orden de la Dirección de la Energía de la Provincia de Buenos Aires.

En el caso que el monto subsidiado resulte mayor al impuesto establecido por la Ley 8474, el reintegro de la diferencia deberá ser gestionada ante el ente de administración mediante el procedimiento que éste determine. Los subsidios que otorgue el Estado Nacional, las Provincias y las Municipalidades no forman parte la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos como lo establece el artículo 188 inciso d). Al respecto puede destacarse jurisprudencia y doctrina relacionada con el tema de los subsidios provinciales, entre ellos:

**Fallo Camuzzi Gas del Sur SA c/ Provincia de Tierra del Fuego – Corte Suprema de Justicia Nacional 16/11/2004.** En el mismo el superior tribunal de justicia de la provincia de Tierra del Fuego consideró gravadas por el impuesto sobre los ingresos brutos a las sumas giradas por la Nación a la actora, en concepto de subsidios a los usuarios jubilados y habitantes de la región patagónica. Señaló que la actora había tributado únicamente por los ingresos que recibió de los particulares, sin abonar el impuesto que correspondía sobre los montos subsidiados, a pesar de que el Estado Nacional había adicionado y transferido los importes.

Claramente el subsidio queda excluido de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, conforme lo establece el artículo 188, inciso d) del Código Fiscal, al tratarse de ingresos propios de la licenciataria, por subsidios abonados directamente por el Estado, para compensar la tarifa diferencial dispuesta para la región, que sólo podían ser aplicados a tal fin. Es oportuno

destacar que todas las jurisdicciones provinciales poseen disposiciones similares al artículo antes mencionado.

Conclusión del fallo: El dictamen del Procurador General de la Nación, que la Corte Suprema de Justicia hace suyo, evalúa las normas que dieron lugar al pago de ese subsidio y de todas ellas surge que quien estaba previsto que fuera el beneficiario era la sociedad. Por ello entendió que le eran aplicables las normas del Código Fiscal, que exime del impuesto a dichos conceptos.

También en el ámbito provincial obtenemos el **Informe 8/2006 de la Dirección de Técnica Tributaria de la Provincia de Buenos Aires** donde con fecha 9 de abril de 2003 se inicia un procedimiento de verificación a la empresa "AA S.A.", cuya actividad de distribución de gas natural se desarrolla en determinadas zonas de la Provincia de Buenos Aires, Gran Buenos Aires y la Provincia de La Pampa, donde la empresa rechaza el ajuste y continua con el proceso de rigor.

La Dirección de Inteligencia y Control Fiscal remite las presentes actuaciones a esta dependencia técnica solicitando un pronunciamiento con relación a si la Provincia de Buenos Aires está facultada para cobrar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre los montos recibidos por las empresas distribuidoras de gas, como consecuencia de las tarifas diferenciales aplicadas en la zona patagónica.

*Concluye, "... los subsidios percibidos por la empresa distribuidora de gas AA S.A. en compensación por el suministro residencial efectuado a zona patagónica de esta provincia no deben ser materia de gravamen con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en virtud de lo resuelto por la Corte Suprema de*

*Justicia de la Nación en la causa Camuzzi Gas del Sur S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego del 16/11/04.”*

### **3. NIVEL MUNICIPAL**

#### **CONTRIBUCIÓN ESPECIAL**

La Municipalidad del Partido de La Plata establece en su Ordenanza Fiscal e Impositiva 2013 diversos gravámenes. Las distribuidoras de gas deberán tributar:

Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene. Según lo establecido en el artículo 149 de dicha normativa, resultan obligados al pago de la misma “...*las actividades económicas que se desarrollen en locales, establecimiento, oficinas y/o cualquier otro lugar...*”. Quedando gravado de esta manera cualquier tipo de espacio en el que se desarrolle la actividad dado que de manera residual el organismo señala cualquier otro lugar.

Al margen de lo antes mencionado, deberá abonar también el derecho de publicidad y propaganda siempre y cuando esté encuadrada dentro de los conceptos que se definen en el artículo 165.

Se establece una contribución especial sobre los consumos de **gas** natural que será destinada al Fondo de Inversión de Infraestructura e Intervenciones Urbanas. La base imponible estará constituida por el valor facturado por la empresa prestadora del servicio a los usuarios y sobre ella se aplicará el DIEZ POR CIENTO (10%) que deberá ingresarse a la cuenta que para ello destine la Municipalidad de La Plata. La Agencia Platense de Recaudación (APR) será quien establezca el modo, formas y condiciones para la percepción del gravamen.

#### **4. SEGURIDAD SOCIAL**

##### **ASPECTOS GENERALES**

Las sociedades, cualquiera sea su actividad, en el momento que decidan contratar personal a su cargo, deberán cumplir los requisitos formales conforme la legislación vigente.

En primer lugar, corresponde la inscripción como empleador en la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Una vez realizado ese trámite debe incorporar a su planta a cada trabajador mediante el alta por la página web de AFIP, que justificará el ingreso de la nueva relación, para luego incluirlos en la declaración jurada mensual de aportes y contribuciones (Formulario 931). En el alta deberá consignarle a cada empleado una Obra Social cuya finalidad es prestar servicios médico asistenciales y también corresponderá la contratación de una Aseguradora de Riesgos de Trabajo (ART).

La administración de las Obras Sociales estará a cargo de las asociaciones sindicales con personería de máximo grado de cada actividad. Para el caso de los trabajadores que realicen actividades de dirección o administración que no se encuentren comprendidos en algún Convenio Colectivo de Trabajo (CCT), la empresa determinará a que Obra Social Nacional de Personal de Dirección enviará los aportes y contribuciones correspondientes.

Otra obligación formal que deberá cumplir el empleador, según lo establece la Ley de Contrato de Trabajo en su art 52, es realizar la rubrica del libro de Sueldos y Jornales ante el Ministerio de Trabajo y llevarlo en legal forma según el artículo citado. En la actualidad, como opción, se trabaja con sistemas de hojas móviles y también con sistemas de fichas microfilmadas que confeccionan

empresas especializadas; también puede realizarse en forma manual que es el formato original.

De acuerdo a la actividad que desarrolla la empresa, se determinará cual Asociación Sindical corresponde representar a los trabajadores. La actividad que aquí se analiza no cuenta con un CCT predeterminado sobre el cual sostenerse, sino que cada distribuidora propondrá la elaboración de un CCT de acuerdo a las necesidades y voluntades de sus empleados. La asociación sindical que representa a los empleados de esta actividad es el *Sindicato de trabajadores de la industria del Gas Natural, Derivados y Afines*. En caso de no existir convenio alguno, se regirá por la Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744<sup>70</sup>.

Para el caso de los directores de sociedades anónimas, o socios gerentes si la sociedad es de responsabilidad limitada, que únicamente realicen las tareas propias de un director, deberán ingresar a las arcas fiscales un determinado monto en concepto de aporte previsional como autónomo y, además, tributar el Impuesto a las Ganancias en forma personal. En tanto, si adicionalmente desempeñaran otra labor de forma habitual como podría ser responsable -jefe, gerente, encargado- de algún área, en este supuesto tienen la opción de realizar o no los aportes correspondientes a la obra social por el salario percibido, dado que el importe destinado a su futura jubilación ya fue ingresado bajo el régimen de autónomos. Para la sociedad será obligatorio informarlos en el Sistema Integrado de jubilaciones y Pensiones (SIJP) y abonar por ellos la contribución de la Ley de Riesgos del Trabajo.

En estos casos, la decisión de no registrarse como trabajador en relación de dependencia es a opción del director y trae aparejado un ahorro tanto para él

---

<sup>70</sup> B.O. 13/05/1976 Régimen de contrato de trabajo

que no efectúa los aportes, como para la empresa que no ingresa las respectivas contribuciones.

El salario recibido por el director, será sometido al régimen de retención de Ganancias previsto, a medida que sea percibido.

Además de la posibilidad de que los directores cobren un sueldo por una actividad especial dentro de la compañía, los mismos reciben honorarios por las tareas propias que son fijadas por las asambleas y por las cuales deben tributar.

Los honorarios deberán incorporarse como gravados en la declaración jurada del año en que se los hubiera asignado individualmente. En esa oportunidad, la sociedad retendrá el impuesto.

En la práctica es habitual que se realicen a los directores de sociedades, adelantos a cuenta de futuros honorarios. Si se hubieran hecho adelantos a lo largo del ejercicio, los mismos no están sometidos a retención sino hasta el momento en que la asamblea los asigne individualmente. Si a la fecha de asignación el total ya hubiera sido adelantado, el director deberá ingresar el monto que la compañía no puede retener al no existir movimiento de fondos, es decir, realizarán una auto-retención.

### DIRECTORES Y SINDICOS

Dadas las particularidades que presentan estas dos figuras expondremos un cuadro para aclarar algunas cuestiones impositivas de los directores y síndicos de una Sociedad Anónima:

Cargo	RG 830 Ganancias	IVA	Ingresos Brutos	Monotributo	Facturación
<b>Director</b>	Se debe retener el impuesto a las ganancias en el momento del pago (aprobación individual por medio del acta de asamblea).	Ley de IVA art 7 inciso h punto 18: EXENTOS	Código Fiscal de la Pcia. de Buenos Aires artículo 186 inciso e: ACTIVIDAD <b>NO</b> GRAVADA.	Decreto 1/2010 artículo 4: <b>No</b> pueden ser monotributistas por ésta actividad.	RG 1415-Anexo I: Queden exceptuados de emitir comprobantes en tanto suscriban el correspondiente recibo expedido por sociedad.
<b>Síndico</b>	Se procede de igual manera que el director.	Se procede de igual manera que el director.	ACTIVIDAD GRAVADA	Decreto 1/2010 artículo 4: Pueden ser monotributistas por ésta actividad.	Se procede de igual manera que el director.

### **C) CONCLUSION**

A lo largo del presente TIF, hemos desarrollado, la totalidad de la temática vinculada con la actividad de Distribución de Gas por Redes, por la cual y a modo de conclusión podemos destacar.

En materia de impuesto al valor agregado, la actividad es considerada por el legislador como venta, por ello el perfeccionamiento del hecho imponible se lo vincula con la venta de cosa muebles, postergando la generación del débito fiscal al vencimiento de la factura o el pago, lo anterior, ocasionando un beneficio financiero empresario la descripta postergación, en aquellos casos donde resultan vencimientos uniformes para la generalidad de los usuarios. Caso contrario, donde faltara esa uniformidad, la actividad resulta ser una prestación de servicio y en particular encuadra en una prestación continua, cuyos cortes mensuales de facturación, van produciendo el hecho imponible del gravamen.

Respecto del Impuesto a las Ganancias, cabe mencionar la posibilidad de diferir el tributo mediante la opción de venta y reemplazo según lo indica el art.67 de la misma. Esta es una herramienta que permite diferir el pago del impuesto, imputando la utilidad obtenida de la enajenación del bien de reemplazo al costo del nuevo bien, lo que conlleva a, por un lado, no ingresar el impuesto al momento de la venta, pero por otro, a una menor deducción impositiva en concepto de amortizaciones en los períodos subsiguientes. Siguiendo con los lineamientos planteados en el desarrollo de este trabajo, otro ejemplo sería, tener en cuenta si la empresa tiene quebrantos impositivos reiteradamente, y si puede comprobarse en forma fehaciente que así continuará en el futuro. De modo de analizar la posibilidad de tratar de realizar las gestiones administrativas y/o judiciales para no

abonar el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, luego del antecedente planteado en la causa Hermitage.

Además, y a partir de la reforma introducida en septiembre de 2013 por la ley 26893 en materia de distribución de dividendos, donde debe practicarse una retención con carácter de pago único y definitivo por parte de la empresa pagadora y la eventual tributación del denominado por doctrina como Impuesto de Igualación, lleva a tener muy presente la ecuación económico – financiero empresaria, advirtiendo sobre una adecuada planificación fiscal que no provoque efectos negativos, desde lo financiero y conlleve una mayor tributación.

No debemos dejar de destacar el cúmulo de tareas administrativas adicionales impuesta por las administraciones tributarias, tanto a nivel nacional como provincial, en el que debemos dar cumplimiento a los distintos regímenes de información descriptos a lo largo del presente trabajo integrador, destacando como principal aquel en el cual debemos informar las operaciones realizadas diariamente, según la RG 3571Capítulo B del 18/12/2013, cuya vigencia cobra realidad a partir del 1 de abril del 2014.

Asimismo, y en relación con la carga tributaria empresaria y continuando con los costos administrativos que arrastra esto, debemos recaudar y depositar el adicional del 9%, establecido por la ley 8474, sobre el valor total facturado por la venta de gas natural y/o licuado en Provincia de Buenos Aires. A su vez, en el Municipio de la ciudad de La Plata, la Ordenanza local dispone una Contribución Especial del 10% sobre el consumo de gas, que conduce a un incremento de lo facturado por el servicio, cuyo impacto recae en el usuario del servicio.

Resulta pertinente destacar la importancia que tienen las resoluciones de la Comisión Arbitral, a los efectos de aliviar la doble o múltiple imposición entre

jurisdicciones al momento de tributar el impuesto sobre los ingresos brutos, con la intención de distribuir base imponible del gravamen mencionado, cuyo dictado de normas a generado la interpretación de aplicar al caso particular estudiado a lo largo del trabajo, del régimen especial previsto en el artículo 9 del convenio multilateral, donde los ingresos resultantes de la actividad económica de la empresa, se distribuirán en función del origen del traslado del gas.

A modo de corolario, repetimos que siempre debe ir acompañada la labor, por una óptima planificación fiscal de manera de utilizar de la forma más conveniente posible, los mecanismos planteados por las distintas leyes fiscales nacionales, provinciales y/o municipales, para reducir, dentro de los lineamientos legales, el impacto fiscal sobre el negocio, que permita lograr una estrategia fiscal lo más viable y rentable posible para la actividad bajo análisis.

## D) BIBLIOGRAFÍA

- Reig. Impuesto a las ganancias. Buenos aires. Ed. Macchi
- Diez; Lange. Impuesto a las ganancias. Ed. La ley
- Raimondi; Atchabahian. El impuesto a las ganancias. Ed. La ley
- Ricardo Fenochietto. Impuesto al valor agregado, análisis económico, técnico y jurídico. Ed. La ley
- Nestor Orozco; Miguel Scoppetta. Administración y Liquidación de sueldos y Jornales. 3º Edición. Ed. Aplicaciones Tributarias SA
- LEYES

Ley Nº 24.076. B.O. 09/06/1992 Gas natural. Marco Regulatorio de la Actividad. Privatización de Gas del Estado Sociedad del Estado. Transición. Disposiciones transitorias y complementarias.

Ley Nº 26.020 B.O.07/04/2005 Régimen Regulatorio de la industria y comercialización de gas licuado de petróleo.

Ley Nº 20.628. B .O. 31/12/1973 Impuesto a las ganancias

Decreto Reglamentario 1344/1998. B.O. 25/11/1998

Ley 26.893 B.O. 20/9/2013. Ley de Impuesto a las Ganancias. Modificaciones

Decreto Reglamentario 2334/2013 B.O. 20/12/2013

Ley Nº 25.063. B.O. 30/12/1998. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Decreto Reglamentario 1533/1998

Ley Nº 20.631. B.O. 31/12/1973. Ley de impuesto al valor agregado

Decreto Reglamentario 692/1998 B.O. 17/06/1998

Ley Nº 11.683 B.O. 3/07/1978 Ley de procedimiento tributario

Ley Nº 20.744 B.O. 13/05/1976 Régimen de contrato de trabajo

Ley Nº 25.413 B.O. 24/3/2001 Ley de Competitividad

Ley Nº 17.319 B.O. 30/06/1967 Ley de hidrocarburos

Ley 26.565 B.O. 21/12/2009 Monotributo

Decreto 534/2004 B.O. 30/04/2004 Impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias

Ley Impositiva 14.553 B.O. 24/12/2013 Ley impositiva Provincia de Buenos Aires

Ley 13.126 B.O. 30/12/2003 Establece la creación de un sistema provincial compensador de la tarifa de gas. Subsidio a usuarios. Gas natural comprimido, gas natural a presión, gas licuado de petróleo y gas licuado.

Ley 8.474 B.O. 10/09/1975 Fondo especial para obra de gas – Creación

Ley 11.490 B.O. 01/03/1994 Provincia de Buenos Aires. Régimen impositivo para el año 1994. Impuestos y tasas. Percepción.

- RESOLUCIONES GENERALES - AFIP

Resolución General 3311/1991 B.O.21/02/1991 Impuesto a las Ganancias. Sistema de tarjetas de crédito y/o compras. Comerciantes y prestadores de servicios adheridos. Régimen de retención.

Resolución General 94/1998 B.O.03/03/1998.

Resolución General 140/1998 B.O. 19/05/1998 Impuesto al valor agregado. Ley según texto ordenado en 1997 y sus modificaciones. Sistemas de Tarjetas de crédito y/o compra. Comerciantes, locadores y prestadores de servicios adheridos. Régimen de retención. Resolución General Nº 3.273 (DGI) y sus modificaciones. Su sustitución.

Resolución General 2126/2006 B.O.14/09/2006 Impuesto al valor agregado. Régimen simplificado para pequeños contribuyentes. Sujetos no categorizados. Régimen de percepción.

Resolución General 327/1999 B.O. 08/01/1999 Impuesto a las ganancias.  
Régimen de anticipos.

Resolución General 830/2000 B.O. 26/04/2000 Impuesto a las ganancias.  
Régimen de retención para determinadas ganancias. Régimen excepcional de  
ingreso. Resolución General N° 2.784 (DGI), sus modificatorias y  
complementarias. Resolución General N° 2.793 (DGI), sus modificatorias y  
complementaria. Su sustitución.

Resolución General 1415/2003 B.O. 13/01/2003. Régimen de emisión de  
comprobantes, registración de operaciones e información

Resolución General 1575/2003 B.O. 10/10/2003 Procedimiento. Impuesto al valor  
agregado y a las ganancias. Emisión de comprobantes con discriminación del  
gravamen. Factura clase "M". Requisitos y condiciones.

Resolución General 1942/2005 B.O. 19/06/2005 Impuesto al Valor Agregado.  
Operaciones de venta de gas licuado de petróleo (GPL) comercial. Régimen de  
percepción. Requisitos, plazos y demás condiciones. Resolución General N° 820 y  
su modificatoria. Su modificación.

Resolución General 2011/2006 B.O. 20/03/2006 Ganancias Mínima Presunta.  
Determinación e ingreso del gravamen. Pago a cuenta.

Resolución General 2746/2010 B.O. 06/01/2010 Reglamentación del régimen.  
Requisitos, plazos y condiciones

Resolución General 3349/2012 B.O. 05/07/2012 Establecese régimen de  
información a cumplir por empresas que prestan determinados servicios.

Resolución General 3571/2013 B.O.18/12/2013. Factura electrónica. Nuevos  
sujetos y operaciones alcanzadas por el régimen.

- Dictámenes de Asesoría Técnica – AFIP (DAT):

32/2000 B.O. 07/04/2000 Impuesto al Valor Agregado. Tarifa de energía eléctrica subsidiada. Consulta sobre aplicación del prorrateo del crédito fiscal del artículo 13 de la ley del tributo. EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ELECTRICIDAD DE LA RIOJA S.A. (EDELAR S.A.). Actuaciones Nros. 1845/99 y 1845/99-A (DI ATEC).

34/2002 B.O. 26/03/2002

70/2003 B.O. 22/10/2003 Impuesto al valor agregado. Base imponible. Servicios Públicos. Suministro de gas por redes.

48/2004 B.O. 30/07/2004

74/2005 B.O. 13/08/2012

32/2006 B.O.18/05/2006

64/2004 B.O. 06/10/2004. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta – base imponible. Crédito por impuesto diferido.

59/2007 B.O. 26/09/2007

87/2007 B.O. 09/01/2007

89/2007 B.O. 16/08/2007

- Dictamen de la Dirección de Asesoría Legal – AFIP (DAL):

55/199 B.O. 29/7/1999 impuesto a la ganancia mínima presunta. Vigencia – acción meramente declarativa - EXPTE. N°..."R.X. S.A. C/ESTADO NACIONAL P/ACCIÓN MERAMENTE DECLARATIVA.

109/2001 B.O. 18/12/2001 Impuesto al valor Agregado – Prestación de servicios de agua a carenciados y jubilados. Subsidio.

- Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires
- Convenio Multilateral B.O. 10/02/1978
- Disposiciones Normativas de ARBA

Serie "B" N° 1/2004 B.O. 1/2004 Sistematización de normas reglamentarias e interpretativas de la legislación tributaria provincial dictadas entre el 1/1/76 y el 31/12/03. Actualización de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/02.

Serie "B" N° 70/2005 B.O. 20/09/2005 Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Regímenes generales de percepción y retención. Artículo 328 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004. Sustitución.

Serie "B" N° 71/2005 B.O. 28/09/2005 Régimen de Información para Empresas de Servicio. Nueva operatoria para la inscripción, modificación de datos formales, ceses y presentación de DDJJ. Derogación de la DN 20/2004 y sus modificatorias.

Serie "B" N° 32/2006 B.O. 16/05/2006 Código de operación de traslado o transporte de bienes en el territorio provincial. Artículo 34 bis del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (Ley 10.397, T.O. 2004) introducido por Ley 13.405. Artículo 621 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04: modificación.

Serie "B" N° 70/2007 B.O. 23/10/2007 Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Regímenes de percepción y retención. Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04. Modificación.

- Resoluciones Normativas de ARBA:

Serie "B" N° 64/2005

Serie "B" N° 55/2012 B.O. 26/12/2012 Ingresos brutos. Regímenes generales de retención y percepción. Pago a cuenta. Imputación. Modificación

- Resoluciones ENARGAS:

I2407/12 F.O.C.E. GAS B.O. 29/12/2012

403/1996 B.O. 13/11/1996

404/1996 B.O. 13/11/1996

420/1997 B.O. 24/01/1997

544/1997 B.O. 02/12/1997. Autorizarse la incorporación, en la factura de gas de los usuarios de la Provincia de Buenos Aires, la 1ra variación de la carga fiscal debida al cambio en las normas tributarias en dicha Provincia en la liquidación de impuesto a los ingresos brutos de esa jurisdicción.

2804 B.O. 13/03/2003. Metodología para calcular la incidencia mensual del impuesto a los Créditos y Débitos bancarios en cuenta corriente – Ley 25413- en el costo del servicio de gas por redes.

- Ordenanza Municipal de la localidad de La Plata.
- Dictamen 55/2002 del Procurador del Tesoro de la Nación B.O. 25/03/2002  
DERECHO ADMINISTRATIVO, DERECHO TRIBUTARIO Y  
ADUANERO, OBLIGACIONES Y CONTRATOS, DERECHO  
LABORAL, DERECHO CIVIL, peaje, concesión de obra pública, impuesto  
al valor agregado, pago, acta acuerdo, nulidad manifiesta, vicios del acto  
administrativo, revocación del acto administrativo nulo, excepciones de  
estabilidad del acto administrativo.
- Instrucción General N° 9/1999
- Reglamento de servicio de una empresa distribuidora de gas
- Informe Dirección de Técnica Tributaria DPR Buenos Aires 8/2006
- NOTA 929/1998 B.O. 05/04/1993 Ministerio de Economía y Obra y  
Servicios Públicos
- JURISPRUDENCIA
  - Coviare S.A. C/DGI – Cámara Nacional de Apelaciones en lo  
Contencioso-Administrativo Sala V 04/03/2002
  - Dóndero Hermanos y Compañía SACIFI – T.F.N. Sala D 24/02/2003

- Camuzzi Gas del Sur SA c/ Provincia de Tierra del Fuego Corte Suprema de Justicia 16/11/2004
- Hidrovía SA Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal – Sala V- 10/07/2006
- Arev S.A. – T.F.N. Sala A 19/03/2006
- Peusso S.A. – T.F.N. Sala C 08/11/2007
- Gipsy Traslados Marinos SRL – Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-Administrativo Sala IV 06/12/2007
- Covimet SA Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal -Sala V - 29/06/2008
- Plastar Buenos Aires SA Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires -Sala III- 2008
- Angulo y Otros c/DGI Corte Suprema de Justicia de La Nación. 28/09/2010
- Hermitage SA c/Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos s/ proceso de conocimiento 15/06/2010
- Litoral Gas S.A. – T.F.N. Sala C 23/06/2011
- DOCTRINA
  - Los subsidios en el impuesto sobre los ingresos brutos. Rodrigo Mazzuchi 9/2005
  - La responsabilidad de los Agentes de Recaudación del a Provincia de Buenos Aires. Un nuevo examen a la luz del principio de legalidad. Constanza Bengochea 10/2008
  - IGMP: la no gravabilidad de los saldos a favor técnicos de IVA 2/2006.

- Impuesto a la ganancia mínima presunta. Algunos aspectos de interés. Jorge Jalfin. Separata Errepar 4/2007.
- El fallo “Candy SA” y la confiscatoriedad del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Jose D’ Agostino. Periódico Económico Tributario 12/2009.
- La técnica legislativa en el impuesto a la ganancia mínima presunta (segunda parte). Juan Oklander 7/2011
- Inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta. El fallo “Hermitage SA”. Consecuencias. Practica y Actualidad tributaria - Errepar. Hernan D’Agostino 7/2010
- Ganancia mínima presunta. La corte Suprema de Justicia de la Nación pone las cosas en su lugar. Mario Rapisarda. Macelo Zangaro. Errepar 7/2010.
- ¡Vale la pena! Trascendente sentencia de la Corte Suprema de Justicia sobre la constitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta. Jorge Gebhardt. Errepar 8/2010
- Curso de Ganancias Sociedades. Expositor Osvaldo Balan 5/2008. Facultad de Ciencias Económicas La Plata.
- Ganancia Minina Presunta. Colección Práctica Errepar 7º edición. Hernán D’Agostino.
- Ganancias de 3º. Colección Practica Errepar 9º edición. Claudia Cerchiara.
- PAGINAS WEB CONSULTADAS
  - [www.iprofesional.com](http://www.iprofesional.com)
  - [www.enargas.gov.ar](http://www.enargas.gov.ar)

- [www.errepar.com](http://www.errepar.com)
- [www.ambito.com](http://www.ambito.com)