

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO INTEGRADOR FINAL

MARCO IMPOSITIVO DEL SERVICIO PUBLICO TRANSPORTE AUTOMOTOR DE PASAJEROS (LINEAS URBANAS, SUBURBANAS E INTERURBANAS)

Tesista: Cr. Ferrario, Fabián Horacio.

Director: Cr. Del Moro, Marcelo.

Co-Director: Ms. María Alejandra Pereyra.

La Plata, diciembre de 2016.

Índice de contenidos

| | |
|--|----|
| INTRODUCCIÓN | 4 |
| CAPITULO 1 - RESEÑA HISTORICA DE LA ACTIVIDAD | 6 |
| 1.1. Breve Reseña sobre la Actividad | 6 |
| 1.2. Marco Normativo..... | 7 |
| CAPITULO 2 – ANALISIS DE IMPUESTOS NACIONALES..... | 9 |
| 2.1. Impuesto a las Ganancias..... | 9 |
| 2.1.1. Objeto - Recaudación Pasajes y Compensaciones Tarifarias | 9 |
| 2.1.2. Sujetos (Sociedades Regularmente Constituidas, Sociedades Simples y Sociedades de Componentes)..... | 18 |
| 2.1.3. Imputación de los Resultados al Año Fiscal | 27 |
| 2.1.4. Ajuste por Inflación..... | 32 |
| 2.1.5. Casos Especiales | 37 |
| 2.2. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta..... | 44 |
| 2.2.1. Objeto. | 44 |
| 2.2.2. Sujetos (Sociedades Regularmente Constituidas y Sociedades de Componentes Domiciliadas en el País)..... | 45 |
| 2.2.3. Casos Especiales de Valuación – Jurisprudencia Administrativa y Judicial | 56 |
| 2.2.4. Activos No Computables..... | 61 |
| 2.3. Impuesto a los Bienes Personales Acciones y Participaciones Sociales | 63 |
| 2.4. Impuesto al Valor Agregado | 67 |
| 2.4.1. Objeto, Sujeto y Nacimiento del Hecho Imponible. | 67 |
| 2.4.2. Débito Fiscal (Alícuota) | 69 |
| 2.4.3. Crédito Fiscal – Prorratio del Crédito Fiscal | 71 |
| 2.5. Pagos a Cuenta..... | 76 |
| 2.5.1. Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural | 76 |
| 2.5.2. Pago a Cuenta proveniente del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios | 78 |
| 2.6. Régimen de Seguridad Social..... | 80 |

| | |
|---|------------|
| 2.6.1. Convención Colectiva de Trabajo N° 460/73 | 81 |
| 2.6.2. Conceptos que integran la Remuneración del Personal de las Empresas de Transporte Público de Pasajeros..... | 84 |
| CAPITULO 3 – ANALISIS DE IMPUESTOS PROVINCIALES | 87 |
| 3.1. Ingresos Brutos Provincia de Buenos Aires | 87 |
| 3.1.1. Objeto, Sujeto y Nacimiento del Hecho Imponible. | 87 |
| 3.1.2. Régimen General de Retención y Percepción | 92 |
| CONCLUSIÓN..... | 97 |
| BIBLIOGRAFIA..... | 101 |

INTRODUCCIÓN

Este trabajo de integración final, tiene como objetivos describir el sistema tributario argentino aplicable a la actividad económica vinculada con las líneas urbanas del Servicio Público de Transporte Automotor de Pasajeros y, por otra parte, aplicar los conocimientos teóricos, técnicos y prácticos en el análisis e interpretación de casos y situaciones concretas que inciden en la determinación de los impuestos y en la rentabilidad de las empresas del sector, siendo su consideración un elemento necesario a la hora de la planificación tributaria de la actividad.

Para ello, se procederá a analizar toda la normativa impositiva vigente y se evaluarán distintos casos doctrinarios y jurisprudenciales a fin de que los lectores puedan conocer, distintos puntos de conflicto y las diferentes posturas existentes que pueden surgir entre la jurisprudencia, la doctrina y la Administración Fiscal.

Asimismo, va a describir desde la óptica particular de los diferentes impuestos que componen el régimen tributario de nuestro país, el tratamiento fiscal que le cabe a determinadas figuras jurídicas utilizadas en la actividad, como son las sociedades regularmente constituidas y las sociedades de componentes.

El aporte del trabajo es proporcionar a los graduados y estudiantes en ciencias económicas los conocimientos pertinentes en materia tributaria de la actividad correspondiente al Servicios Público de Transporte Automotor de Pasajeros, de modo que le sirvan para su futuro accionar profesional, entendiendo que el fin último del presente trabajo es incorporar conocimientos técnicos profesionales, antes que pretender saber “técnicas de liquidación”, desprovistas de bases científicas y de un contexto socio económico donde se desarrollará la misma.

Para ello se procederá a analizar el tratamiento de los impuestos nacionales que inciden sobre la actividad y dentro de estos, se evaluará en primer lugar el objeto de cada de ellos teniendo presente, por un lado a la recaudación generada por la venta de boletos materializada a través de la percepción de la tarifa que abonan los usuarios y por otro, si corresponde o no,

incluir dentro del hecho imponible de cada tributo, a los subsidios o compensaciones tarifarias que reciben las empresas del sector.

En segundo lugar, se analizará el tratamiento que cada impuesto les da a los operadores de servicio de transporte de colectivos de acuerdo a la organización que estos tomen, distinguiendo entre sujetos que adoptan las formas de las sociedades regularmente constituidas como así también de los que acuerdan otras formas como las sociedades simples, y en especial sobre este punto, analizaremos el marco impositivo que le corresponde a la sociedad de componentes en cada tributo.

Asimismo, se destina un apartado a al Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural y del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios como Pagos a Cuenta de otros impuestos y otro al Régimen de Seguridad Social.

Respecto, de los impuestos provinciales, dada su importancia se procedió a efectuar un análisis del impuesto a los ingresos brutos centrándonos en el tratamiento impositivo que corresponde darle a la recaudación y a los subsidios y a la responsabilidad que le marca el Código Fiscal a las empresas del sector, en cuanto las obliga a actuar como agentes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos además de su responsabilidad por deuda propia que generan con motivo de la realización de actividades gravadas en la provincia.

Por último, es importante aclarar que en el presente trabajo también analizará la actividad económica en particular, desarrolla por las empresas de colectivos en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires.

CAPITULO 1 - RESEÑA HISTORICA DE LA ACTIVIDAD

1.1. Breve Reseña sobre la Actividad

Fue por septiembre de 1928, que los diarios de Capital anunciaban que la primera línea de “autos colectivos”¹ iniciaría su recorrido desde Lacarra y Rivadavia hasta Plaza Flores y su posterior prolongación a Primera Junta.

Este anuncio se dio en un año caracterizado por la ocurrencia de acontecimientos de singular importancia tanto a nivel nacional como internacional. En la República Argentina se imponía Hipólito Yrigoyen en las elecciones a Presidente con el doble de votos que su rival, el conservador Melo, y fallecían dos figuras de peso en la vida política de la época: el político Juan B. Justo y el escritor Roberto J. Payró. En el marco internacional; Japón invadía China, Rusia iniciaba su primer plan quinquenal, en Londres se transmitía por primera vez imágenes por televisión; en Italia existía un predominio total de las fuerzas fascistas, y Malcom Campbell conducía un automóvil a 300 kilómetros por hora.

Bajo este contexto, el panorama del transporte público de personas se encontraba dominado por los tranvías y por los subtes ambos de propiedad inglesa, mientras que los taxis recorrían las calles de Buenos Aires bajo una indiferencia espantosa del público pasajero.

Cansados de tanto infortunio en un café de la esquina de Rivadavia y Lacarra, a un grupo de taxistas, se les ocurrió la idea de poner en práctica como medio de transporte público de pasajeros el "taxi colectivo", y en la misma esquina donde se juntaban, comenzaron a ofrecer a los gritos un viaje a Lacarra y Rivadavia por 20 centavos (la quinta parte de lo que hubiera costado en taxi), o a Flores por sólo 10 centavos.

¹Casal, Horacio N., “Historias del Colectivo”.

El medio se popularizó y el pasaje pasó a quedar constituido de la siguiente forma, atrás cuatro (4) pasajeros sentados, en transportines de los costados del taxi tres (3), y finalmente uno (1) al lado del chofer.

Así desde su nacimiento, este medio de transporte afrontó inconvenientes de todo tipo: los tranvías lo acusaban que ejercían una competencia desleal, se le fijaron impuestos y contribuciones especiales y hasta expropiaciones.

Pero no se pudo negar que este invento argentino ganó finalmente la batalla, se popularizó e incluso llegó a otros países como Uruguay, Paraguay, Brasil y, lentamente, a otras ciudades del mundo, representando en la actualidad uno de los principales medios de transporte público de personas.

1.2. Marco Normativo

En base a los límites territoriales en donde se desarrolle el servicio de transporte de pasajeros, la actividad se encontrará sujeta a la jurisdicción nacional, provincial o municipal. De esta forma, tenemos:

- Servicios de Jurisdicción Nacional: que comprenden los tráficos que se realicen en la Capital Federal o entre ésta y los partidos que conforman la Región Metropolitana de Buenos Aires², así como los interprovinciales de carácter urbano y suburbano en el resto del país.
- Servicios de Jurisdicción Provincial: que son los que se desarrollan dentro de la jurisdicción de cada Provincia.
- Servicios de Jurisdicción Municipal: aquellos que se desarrollan dentro del ámbito de cada municipio.

²Art. 3º, Decreto 656/94: A los fines de este decreto la Región Metropolitana de Buenos Aires comprende la Capital Federal y los siguientes partidos de la Provincia de Buenos Aires: Tigre, San Fernando, San Isidro, Vicente López, General San Martín, General Sarmiento, La Matanza, Morón, Merlo, 3 de Febrero, Esteban Echeverría, Lomas de Zamora, Lanús, Avellaneda, Almirante Brown, Quilmes, Florencio Varela, Berazategui, Zárate, Campana, Escobar, Pilar, General Rodríguez, La Plata, Marcos Paz, Brandsen, San Vicente, Berisso, Ensenada, Moreno, Cañuelas, Luján, General Las Heras, Mercedes, Lobos, Exaltación de la Cruz y aquellos que en el futuro deban ser incluidos como consecuencia del desarrollo urbano de la Región.

Los servicios de jurisdicción nacional se encuentran regulados por la Ley N° 12.346 (B.O. 21-01-37) y por el Decreto N° 656/94 y la Autoridad de Aplicación es la Comisión Nacional de Regulación del Transporte (C.N.R.T), organismo descentralizado de la Secretaría de Transporte de la Nación, que actúa bajo la órbita del Ministerio del Interior y Transporte, y cuya misión es controlar y fiscalizar el transporte terrestre de jurisdicción nacional.

El marco regulatorio de los servicios de jurisdicción provincial está dado por el Decreto-Ley 16378/57 (Ley Orgánica del Transporte de Pasajeros) y su Decreto Reglamentario N° 6864/58, siendo la Autoridad de Aplicación la Agencia Provincial del Transporte, Organismo descentralizado creado por los Decretos N° 1081/10 y N° 2/11, que actúa bajo la jurisdicción de la Secretaría General de la Gobernación, y tiene a su cargo la fiscalización y contralor de los servicios de transporte que se desarrollen en el ámbito provincial.

El transporte colectivo de pasajeros que se realiza dentro de los límites territoriales de cada partido de la Provincia de Buenos Aires, es un servicio público de jurisdicción municipal y su organización y prestación se regirá por las disposiciones del Decreto-Ley N° 7466 sancionada en el año 1969, y modificada por la Ley N° 12953 (B.O. 8-10-02), y la Ley Orgánica de las Municipalidades, Decreto- Ley N° 6.769/58 y sus modificatorias.

CAPITULO 2 – ANALISIS DE IMPUESTOS NACIONALES

2.1. Impuesto a las Ganancias

2.1.1. OBJETO - RECAUDACIÓN PASAJES Y COMPENSACIONES TARIFARIAS

a) Recaudación Pasajes - SUBE

En nuestro ordenamiento legal, el objeto de la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante, Ley N° 20.628), es gravar las rentas obtenidas por los sujetos enunciados en la norma sustantiva, definiéndose en el art. 2º del texto legal, los distintos supuestos jurídicos de hecho que se deben verificar para ser alcanzados por la Ley del Gravamen.

Los operadores de servicios públicos de transporte de pasajeros urbano o suburbano, deben constituirse bajo alguno de los tipos societarios establecidos en la legislación³ y éstos tienen por objeto, *satisfacer en igualdad de condiciones con continuidad, regularidad, generalidad, obligatoriedad y uniformidad, las necesidades comunitarias de carácter general en materia de transporte para todos los usuarios.*

En virtud de estas apreciaciones, podemos señalar que las prestaciones de la actividad de transporte público de personas, son realizadas por sujetos organizados en forma de empresa, correspondiendo considerar a las rentas que las mismas generan dentro de las prescripciones consagradas en el art. 2, apartado 2, de la Ley N° 20.628, que establece;

“...A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

³ *Los operadores de estos Servicios deben constituirse bajo alguno de los tipos societarios establecidos en la legislación, aunque se encuentran actualmente vigentes, concesiones otorgadas a sociedades simples (de hecho y unipersonales).*

“...los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales...”.

Como se observa, el apartado 2 transcrito, señala taxativamente la gravabilidad de todo ingreso al comprender los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, dejando así los requisitos de la habitualidad, periodicidad y permanencia de la fuente.

Esta definición conocida como Teoría del Balance, considera a los sujetos organizados en forma de empresa como fuente generadora de ingresos, gravando de esta forma a todos los beneficios que obtengan, aún los eventuales, por entender que es el propio sujeto la fuente productora de dichos beneficios no rigiendo las características condicionantes previstas en la Teoría de la Fuente (art. 2, apartado 1, de la Ley N° 20.628), ya que, los resultados que obtenga calificarán igual para el pago del impuesto a las ganancias.

Cabe destacar que la doctrina se ha manifestado de manera abundante sobre la Teoría del Balance, a saber;

El Dr. Enrique Jorge Reig, considera,

[...renta al crecimiento del potencial económico del titular entre dos momentos distintos. El solo hecho de la existencia de un aumento en el patrimonio neto que ha acrecido el poder de compra del individuo, habilita según este criterio, para considerar existente la renta gravable⁴...]

Mientras que el Dr. Gustavo E. Diez,

[...considera ganancia fiscal todo enriquecimiento, beneficio o renta que cumpla o no con los requisitos establecidos por la teoría de la fuente o rédito-producto, cualesquiera fuera su origen y su duración⁵...].

⁴REIG, Enrique Jorge, *Impuesto a las ganancias*, 10 Ed. (Buenos Aires, Macchi; 2001, pág. 62).

⁵DIEZ, Gustavo E., *Impuesto a las Ganancias*, 7ma. Edición Actualizada y Ampliada, (Ed. La Ley, pág.114).

Por otra parte, los sujetos-fuentes generadores de dichas rentas son los enunciados en el artículo 49 de la Ley;

En el citado artículo 49, se definen cuáles son las rentas de tercera categoría, entre otras;

“Constituyen ganancias de tercera categoría:

a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69.

b) y todos los que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste”

...

De esta forma, el legislador ha incluido a todos los sujetos enunciados en el artículo 49, no solamente los sujetos que se encuentran organizados en forma de empresa como los señalados en el artículo 69, sino a todos los demás sujetos empresa que no son sociedades regularmente constituidas.

Además, este análisis debe ser complementado con lo que establecen los artículos 68 y 8 del Decreto - Reglamentario de la Ley N° 20.628, a saber;

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

De la reseña expuesta sobre la norma de la Ley N° 20.628 y de su Decreto Reglamentario surge que la recaudación por venta de boletos se encuentra dentro del objeto del impuesto conforme a la Teoría del Balance y por tratarse de sociedades o sujetos empresas los resultados que generan, (cualquiera sea su característica), serán considerados siempre como ganancias de tercera categoría.

Es importante señalar, con respecto a la recaudación, que a partir de la sanción del Decreto N° 84/09 se estableció el Sistema Único de Boleto Electrónico (SUBE), que permitió a cada usuario del sistema de transporte público abonar los viajes en colectivos, subtes, trenes y los peajes adheridas a la 'Red SUBE' con su respectiva tarjeta inteligente.

La finalidad de éste sistema fue por un lado, optimizar el acceso al Sistema de Transporte Público de pasajeros del país siguiendo la experiencia iniciada en varias urbes de gran concentración de personas como Londres, Paris, Hong Kong, etc., y también para dar respuesta a los inconvenientes causados ante la escasez de monedas, reconociendo que no sólo fue un sistema de pago, sino una herramienta útil para el control de la recaudación a través de la bancarización de los flujos de efectivo de las empresas del sector⁶.

Pero con respecto a la definición del objeto del impuesto, aparece otro gran debate para calificar como imponibles las rentas generadas por las empresas del sector, y consiste en definir, cual es el tratamiento impositivo que la ley del gravamen le otorga a las compensaciones tarifarias o subsidios a los colectivos.

b) Tratamiento Tributario Aplicable a las Compensaciones Tarifarias

Las compensaciones tarifarias o subsidios constituyen aquellas acciones de gobierno tendientes a reducir los costos o complementar la renta de los consumidores y/o productores⁷.

En la República Argentina el origen más reciente de estas políticas comenzó a implementarse durante la gestión del gobierno de Fernando de la Rúa, que creó un fondo fiduciario con los recursos provenientes de una tasa aplicada al

⁶En la actualidad el 99% de la recaudación por la venta de boletos se genera a través del sistema SUBE.

⁷Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2005), podemos definir a los subsidios como "...el resultado de una acción de gobierno que confiere una ventaja a los consumidores o productores con el objetivo de complementar sus ingresos o reducir sus costos...". En similar sentido, el Fondo Monetario Internacional (FMI, 2012) define a los subsidios como "...pagos corrientes sin contrapartida que las unidades gubernamentales hacen a las empresas en función de los niveles de su actividad productiva o de las cantidades o valores de los bienes o servicios que producen, venden, exportan o importan...".

gasoil, para que vía el otorgamiento de subsidios y compensaciones se financiaran obras viales y al sistema ferroviario⁸.

El ex presidente Eduardo Duhalde, no solo continuó con estas acciones de gobierno, sino que en abril del 2002 aumentó el monto de los recursos públicos destinados al otorgamiento de subsidios extendiendo estos beneficios a las empresas de cargas y colectivos⁹.

En el mismo sentido, las gestiones de los gobiernos de Néstor y Cristina Kirchner mantuvieron y profundizaron las políticas de subsidios al transporte público, siendo las mismas confirmadas por el presidente electo Mauricio Macri.

Los subsidios estatales son una herramienta útil cuando se quiere favorecer el acceso de la población a determinados bienes y servicios, tal como lo demuestra la experiencia de la República Argentina donde el Estado destina fuertes sumas de dinero en el transporte público para evitar aumentos de tarifas, porque si no existiera esa ayuda estatal se incrementaría el boleto del colectivo y se reduciría de esta forma la renta de la población de menores ingresos.

Hasta acá hemos desarrollado los conceptos que definen y justifican la implementación de una política de subsidios al transporte público de pasajeros, pero retomando la cuestión impositiva, la pregunta que surge a raíz de recientes fallos jurisprudenciales es saber que tratamiento impositivo corresponde darles a los ingresos que tienen las empresas del sector por la percepción de aquellos y si los mismos están o no alcanzadas por la Ley N° 20.628.

c) Bus del Oeste SA s/Recurso de Apelación -Impuesto a las Ganancias- Fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A” (06/12/2012)

⁸ El 80% de los recursos del fondo se destinaba a obras viales y a compensaciones a los corredores viales a través del Sistema Vial Integrado (SISVIAL) y un 20% a subsidios ferroviarios vía el Sistema Ferroviario Integrado (SIFER).

⁹ Crea el Sistema Integrado de Transporte Automotor (SISTAU), subsidios para colectivos, para camiones y para empresas en emergencia. Por otra parte, el SISTAU integra junto al SIFER, el Sistema Integrado de Transporte Terrestre (SITRANS).

En esta causa, la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó un ajuste en el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2004, por entender que la empresa había omitido declarar como ganancia gravada las compensaciones tarifarias que recibiera del Estado¹⁰.

La Administración Fiscal fundamentó su ajuste en el entendimiento de que todo aquello que no se encontraba eximido por ley, debía tributar ganancias, mientras que el contribuyente apeló el acto administrativo emitido por el Fisco Nacional, considerando que los subsidios representan un auxilio económico a los componentes económicos del país y, por lo tanto, no generan renta imponible para el Impuesto a las Ganancias.

El Tribunal Fiscal revocó el criterio fiscal y consideró que no generaban ganancias gravadas los subsidios al transporte de pasajeros basándose su pronunciamiento en los siguientes argumentos:

El Estado Nacional puntualizó;

[...la necesidad de adoptar medidas tendientes a salvaguardar el servicio público de transporte de pasajeros urbano y suburbano, considerándose a tal como un servicio público esencial, encontrándose entre ellos las compensaciones tarifarias de marras...]

A la luz de otros precedentes jurisprudenciales, el fallo invocó el precedente "Aries Cinematográfica Argentina S.A", del 15/11/05 del Tribunal Fiscal de la Nación expresando "...que la palabra subsidio proviene del latín "subsidium" y significa socorro, ayuda o auxilio de carácter económico..." siendo el mismo un instrumento económico que utiliza el Estado con la finalidad de mejorar el bienestar general de la comunidad.

Por lo tanto, debemos considerar que, dichos subsidios fueron otorgados para amortiguar los desequilibrios tarifarios generados por el impacto de la

¹⁰Se trataba del subsidio al transporte realizado con fondos provenientes del Decreto 652/2002, que expresaba que "...por el artículo 12 del Decreto 976/2001 se creó el fideicomiso, constituido, por los recursos provenientes de la tasa sobre el gasoil, creada por el artículo 4 del Decreto 802/2001, modificada por el artículo 3 del Decreto 976/2001 y las tasas viales creadas por el artículo 7 del Decreto 802/2001...".

devaluación que se produjo después de la crisis originada ante la salida de la convertibilidad, en la estructura de costo de las empresas transportistas.

Por ese motivo, dichos conceptos no pueden quedar incluidos en el concepto de precio, ya que no revisten la calidad de contraprestación por un servicio recibido, sino que constituye una subvención a favor del prestador.

También la opinión del Tribunal tomo la jurisprudencia de la Corte Suprema Justicia de la Nación (CSJN) en el fallo "...Larralde, Lorenzo y Otro..." donde se expresa que;

[...el legislador haya perseguido el otorgamiento de un subsidio en orden a las necesidades que se estimaran conducentes para el fin tenido en miras y, a su vez, que mediante la aplicación del gravamen, se restaría una suma importante de dicho subsidio, pudiendo alterarse de ese modo las circunstancias relativas al otorgamiento de un determinado monto...].

Además, el Tribunal afirmó que;

[...el Estado Nacional, a través del Decreto N° 652/02, le otorga a las empresas de transporte de pasajeros urbanos y suburbanos un subsidio, a los fines de paliar los desfases tarifarios ocasionados por el impacto de la devaluación del peso en la estructura de costos de las empresas transportistas, el que, obviamente, recae sobre el sujeto que cobra tales tarifas. Por lo tanto, en el caso, cada una las mismas, se convierte en sujeto de derecho del subsidio. A su vez, mediante el otorgamiento del mencionado y la aplicación del principio de indiferencia, el Estado Nacional persigue producir económicamente la traslación o repercusión de un importe equivalente al del subsidio a los usuarios del servicio público de pasajeros que se constituyen en sujetos de hecho, al beneficiarse por no integrar el precio que pagan la parte correspondiente al subsidio...]¹¹.

Claramente estos fallos jurisprudenciales no han modificado la posición que ha tomado la Administración, en el caso de una fiscalización de la declaración de

¹¹ Ver Fallo de la Cámara Contencioso Administrativo Federal - Sala II - N° 37335/2013 "Bus del Oeste SA (TF 33.381-I) c/ DGI s/Recurso Directo de Organismo Externo.

impuestos y, es por ello, que una determinación de impuesto omitido que pueda realizar la AFIP, tendría que ser recurrida a la Justicia por la Sociedad y si la sentencia fuese desfavorable, dándole la razón al Estado, a sus costos se adicionarían los intereses resarcitorios, con el agravante de cargar posteriormente con la multa respectiva.

Asimismo, es importante remarcar que el fallo recaído en la citada causa solamente resulta aplicable a la empresa recurrente y no agota la instancia, no resultando una decisión definitiva al respecto, pudiendo ser revocado por instancias superiores.

d) Jurisprudencia y Aspectos Doctrinarios

La opinión fiscal, ha sido vertida en numerosos fallos jurisprudenciales y artículos doctrinarios, que han sostenido que las compensaciones tarifarias constituyen renta gravada por estar comprendidas en la teoría del balance y en el entendimiento de que todo aquello que no se encuentre eximido por la Ley N° 20.628, debe tributar el impuesto.

En el fallo "Aries Cinematográfica Argentina S.A," del 15.11.05 del Tribunal Fiscal de la Nación se decidió que el subsidio que entregaba el Instituto Nacional de Cine y Artes Visuales para desarrollar la cinematografía nacional tenía para su beneficiario el carácter de adquirido a título gratuito y por lo tanto exento del impuesto porque hasta la sanción de la Ley N° 25.239, estaba vigente la eximición prevista en el art. 20 inciso u) de la Ley N° 20.628 que consideraba exento [*...todo otro enriquecimiento a título gratuito...*].

Con la sanción de la Ley N° 25.239 (B.O. 22-01-74) se deroga este inciso u) del art. 20, por lo tanto, como quedo la redacción actual de la ley la solución resultaría la contraria, debido a que cuando el legislador quiere que ciertos beneficios no estén alcanzados por el impuesto, lo deja expresado mediante una exención¹².

¹² En el mismo sentido considerar el fallo de corte (CSJN) "Productiva SA"

Toda exención requiere de una norma expresa que así lo consagre que para el caso de los subsidios al transporte de personas no existe.

La Corte en el fallo “De La Rosa Vallejos, Ramón” del 10/03/1983 estableció que;

[...tampoco puede suponerse la ignorancia o torpeza del legislador que no previó la merma en el subsidio que implica gravarlo...].

Al respecto, Luis O. Fernández en "Los Subsidios y la Teoría del Balance" ¹³, señala que;

[...la gravabilidad en cabeza del contribuyente receptor no solo por aplicación de la teoría del balance, sino porque son ingresos de la propia actividad gravada, más allá de que se los proporcione el Estado y no la tarifa que perciben...].

Continúa el autor;

[...que, si bien gravar estos subsidios implicaría una reducción de estos, advierte que cuando el legislador quiso que estos beneficios no estuvieran alcanzados por el tributo, lo dijo expresamente mediante una exención y, agrega que más allá de no tratarse de un precio, luce inapropiado no gravarlo, mientras sí se admite la deducción de todos los costos, parte de los cuales se subvencionan con dicho auxilio...].

Asimismo, expresa;

[...que el hecho de que los subsidios formen parte de las políticas públicas orientadas a conseguir el interés general y a cumplir el mandato constitucional, no acarrea que aquellos se encuentren fuera del ámbito tributario cuando estén comprendidos dentro de los hechos imposables del impuesto...].

La sala B, del Tribunal Fiscal de la Nación con fecha 05/06/2014 en el fallo “Ricciardi, Ramón E.; Ricciardi, Ramón A.; Ricciardi, Jorgelina E.; Ricciardi, Eloísa y Arrospide, María Rita s/ apelación – ganancias, se pronunció sobre los

¹³ FERNANDEZ, Luis O, “Los Subsidios y la Teoría del Balance”. *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) Tomo XXXIV (octubre 2013).*

subsidios que perciben los establecimientos educacionales en la provincia de Buenos Aires para el pago del 80% de los sueldos del personal docente, tomando como antecedentes doctrinarios los señalados por Luis O. Fernández en el párrafo precedente para rechazar los agravios de la recurrente y confirmar el criterio fiscal.

También es importante señalar la opinión de Humberto J. Bertazza¹⁴ que al tratar este tema expresó:

[...las compensaciones tarifarias se encuentran dentro del objeto del impuesto a las ganancias, al ser definido por el artículo 2 de la ley respectiva, sin que exista ninguna exclusión de objeto, o exención que resulte aplicable...].

En resumen, como señala gran parte de la jurisprudencia y la doctrina, al no existir exención específica sobre los subsidios y por ser recibidos por sujetos de la tercera categoría-empresa de transporte de pasajeros-, estos ingresos constituyen un hecho imponible y se encuentran gravados de acuerdo por el art. 2, inc. 2), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, conocido como “Teoría del Balance”.

2.1.2. SUJETOS (SOCIEDADES REGULARMENTE CONSTITUIDAS, SOCIEDADES SIMPLES Y SOCIEDADES DE COMPONENTES).

a) Sociedades Regularmente Constituidas y Sociedades Simples

El Decreto N° 656/94 que establece el marco normativo para el otorgamiento de permisos de explotación del servicio público de pasajeros en jurisdicción Nacional, determina en su artículo 11 que los;

“[...] Los operadores de los Servicios Públicos deben constituirse bajo alguno de los tipos societarios establecidos en la legislación, ya sea como sociedad de personas de capital o cooperativas. El contrato

¹⁴ BERTAZZA Humberto J. - Tratamiento fiscal de las compensaciones tarifarias otorgadas a empresas de transporte - *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) TOMO/BOLETÍN: X- Julio 2004.*

constitutivo o el estatuto societario deberá incluir como objeto social principal la explotación del transporte por automotor en general, o bien la mención de la prestación específica que corresponda, referida al transporte de personas [...]”.

Queda claro entonces, que por dispensa de normas específicas que regulan la actividad del transporte público de pasajeros los operadores que explotan éstos Servicios Públicos en jurisdicción Nacional se corresponden con sociedades de personas o capital que adoptan los tipos previstos en el Capítulo II de la actual Ley N° 26.994 General de Sociedades y con las cooperativas.

Mientras que en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires la Ley Orgánica del Transporte de Pasajeros, en varios de sus artículos habla de empresas prestadoras de estos servicios, pudiendo asumir cualquier tipo legal, incluso ser una empresa unipersonal o sociedad de hecho.

Es importante señalar, que la reforma de la Ley General de Sociedades consagra en su Sección IV un nuevo tipo societario que la doctrina ha dado en llamar “*sociedades simples*”, en el que se incluyen todas aquellas sociedades que no se encuentren tipificadas en el Capítulo II de la Ley, como son las empresas unipersonales o sociedades de hecho.

Antes de adentrarnos en el análisis del tratamiento impositivo que corresponde darles a los operadores de servicios que se dedican al transporte público de pasajeros debemos manifestar que tanto la Ley de Impuesto a las Ganancias como su reglamentación no dan una definición del concepto empresa.

Ante esta falta de definición legal, la Administración intentó establecer su alcance mediante pronunciamientos y/u opiniones técnicas.

La opinión del Fisco en la Circular (D.G.I.) N° 1080 (5/9/1979)¹⁵, consideró que:

“[...] empresario es la persona física, o sucesión indivisa, titular de un capital que, a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica, asume, con intención de lucro, la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales, y organiza, dirige y

¹⁵ *Aplicable al impuesto sobre los capitales*

solventa con ese fin, el trabajo remunerado y especializado de otras personas [...]”.

Con el Dictamen D.A.T. 7/80, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) sostuvo que la expresión del término empresa se podría definir como;

“[...]una organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla [...]”.

Diez, Humberto Pedro, sostiene;¹⁶

“[...] que una primera definición de empresa se integra a partir de los conceptos de capital y trabajo intercambiable de sus miembros como factores de producción. Los elementos que caracterizan a la tipología de empresa son la producción de bienes intercambiables entre sus integrantes, donde cualquiera de estos últimos puede satisfacer, en nombre de la unidad económica, la petición del consumidor [...]”.

Sobre este punto, podríamos agregar que conforma una empresa toda persona de existencia visible que desarrolle una actividad que requiera de un patrimonio y un espacio físico para llevarla a cabo, la cual posee una personalidad fiscal diferente a la de su dueño¹⁷.

Entonces al analizar el tratamiento impositivo de los sujetos que operan la explotación del servicio de transporte público de pasajeros con las normas de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias, podemos hacer la siguiente clasificación;

¹⁶ Diez, Humberto Pedro, “Las prestaciones profesionales en el ámbito tributario”. - 1a ed. - La Plata: EDULP, 2013.

¹⁷ Martín, Julián Alberto, “Impuesto a las Ganancias- Análisis integral Técnico y Práctico-” Editorial Tributaria, 1995.

- a) sujetos que se encuentran comprendidos en el artículo 69 inciso a) como las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, constituidas en el país,
- b) sujetos que están comprendidos en el artículo 49 inciso b) como las sociedades colectivas, sociedades de hecho y las empresas unipersonales, y
- c) las cooperativas.

Las sociedades de capital comprendidas en el artículo 69, inciso a) son sujetos pasivos del impuesto y responsables de la obligación tributaria, son sujetos de derecho y están sujetas a la alícuota del 35% sobre sus ganancias imponibles, mientras que las sociedades de personas previstas en el artículo 49, inciso b) son sujetos pasivos del impuesto, pero no de la obligación tributaria. Tales sujetos determinan el resultado impositivo, pero el impuesto que resulte aplicable sobre el mismo, será finalmente abonado por los socios o dueño en el caso de empresas unipersonales.

La Sociedad Anónima Unipersonal

Por último, merece una consideración especial la reformulación del artículo 1 de la Ley General de Sociedades que creó un nuevo tipo societario que es la sociedad anónima unipersonal, quedando el mismo redactado de la siguiente forma; *“Habrá sociedad si una o más personas en forma organizada conforme a uno de los tipos previstos en esta ley, se obligan a realizar aportes para aplicarlos a la producción de bienes o servicios, participando de los beneficios y soportando las pérdidas.”*

Entendemos que, los nuevos operadores del servicio de transporte público de pasajeros pueden adoptar este tipo de organización, siendo necesaria una urgente inmediata adaptación de la Ley de Impuesto a las Ganancias al nuevo tipo societario, ya que difiere la liquidación y pago según se trate de una sociedad anónima o de una empresa unipersonal¹⁸.

¹⁸ Folco, Carlos M., *Breves Consideraciones en Torno a las Sociedades Unipersonales y sus Efectos Tributarios. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) – Tomo/Boletín XXXVI – Septiembre de 2015.*

Si se trata de ésta última, el artículo 50 de la ley del gravamen se encarga de definir que el resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales se considerará íntegramente asignado al dueño, debiendo abonar el gravamen sobre las ganancias netas sujetas a impuesto de acuerdo a la escala prevista en el artículo 90, Ley N° 20.628.

Caso contrario, si la consideramos como una sociedad de capital, deberán abonar el 35% por sus ganancias netas imponibles, de acuerdo a lo previsto en el artículo 69 inciso a) punto 1).

Por otra parte, también quedaran alcanzados de acuerdo a lo previsto en el último párrafo del artículo 90 de la ley del gravamen, los dividendos y utilidades distribuidas, aplicándose una alícuota especial del 10% que tendrá el carácter de pago único y definitivo, sin perjuicio de la retención del treinta y cinco por ciento (35%), que establece el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 69 (impuesto de igualación), si correspondiere cuando se verifiquen ciertos requisitos legales.

Ahora bien y en merito a su propia naturaleza, creemos que las Sociedades Anónimas Unipersonales tributaran conforme al régimen de las sociedades de capital, pero ello debe estar definido por la normal legal.

b) Sociedades de Componentes

La sociedad de componentes es utilizada casi con exclusividad, en el transporte público de pasajeros y es aquella que;

“[...] pudiendo asumir cualquier tipo legal, funcionan mediante un convenio por el cual el socio, aunque organizado colectivamente, conserva una total independencia de capitales y resultados. La sociedad, en su relación patrimonial y operativa con sus componentes, no tiene ingresos, sino que solo actúa como receptora de fondos para atender a las obligaciones comunes, actuando en calidad de simple mandataria de los socios y administradora de recursos que no le son propios, sino que pertenecen a los componentes. Esa administración se realiza mediante una cuenta de explotación para cada uno de los componentes, donde se vuelcan la recaudación y los gastos que les corresponden, por lo que la

sociedad carece de resultados: si en un ejercicio recibió más de lo que gastó, la diferencia es una deuda a favor de los componentes, mientras que en la situación inversa (más gastos que importes recibidos) será titular de un crédito [...]”¹⁹.

“[...]La sociedad de componentes, reconoce su origen en la historia del auto-transporte, administra la cuenta de explotación de cada uno de sus integrantes y en algunos casos, centraliza la recaudación, liquida sueldos del personal y redistribuye el excedente entre los componentes, en otros centraliza la compra de insumos y repuestos e incluso unidades, beneficiándose con bonificaciones, descuentos o financiaciones por la compra conjunta [...]”²⁰.

Principales características de las sociedades de componentes:

- Constituyen un sistema de organización empresarial, que pueden adoptar cualquier tipo societario (por lo general se realiza bajo las formas de SA o SRL) para la explotación de los servicios público de transporte de personas.
- Para la explotación de la línea de transporte se celebran contratos de explotación entre la sociedad y el socio componente, donde éstos últimos aportan dinero o unidades de material rodante, y reciben a cambio título de acciones o cuotas sociales dependiendo si se trata de una SA o una SRL.
- Estos contratos de explotación representan una relación jurídica para societaria y no son oponibles a terceros²¹.
- La sociedad de componentes no explota la línea de transporte que se le ha asignado al operador de servicios (por ejemplo: una SA o SRL), y no recibe utilidades por la explotación de esos servicios, en la medida que ingresan en

¹⁹Fernández, Luis O., “Sociedad de Componentes”. Consultor Tributario ERREPAR. Octubre 2014.

²⁰TFN- 11/08/2004 - Sala D. “Empresa de Transporte Mariano Moreno SA”.

²¹Nissen, Ricardo A., “Nuevamente sobre las sociedades de componentes”. LL – 1996 – B – 369.

forma directa al patrimonio de los socios componentes, solo una parte de esa recaudación va a la sociedad para cubrir los gastos de administración.

- Las sociedades tienen que ser la titular de las unidades de material rodante que han aportado los socios componentes, quienes a cambio de aquellas reciben participaciones en el capital de la Sociedad.
- La sociedad de componentes asigna a cada socio componente la unidad de material rodante aportada, la que es explotada personalmente por éste, quien asume los riesgos y participa de sus resultados.

En base a las definiciones que se expusieron precedentemente correspondería preguntarnos cuál es el tratamiento que corresponde dispensar a una empresa organizada como sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada, cuya actividad consiste en la prestación de servicios de transporte público de pasajeros a través de la explotación de concesiones, licencias o permisos otorgados por los poderes públicos, subcontratando la explotación de los colectivos a terceros que ingresan como accionistas a la sociedad, aportando los mismos rodados que afectan a la prestación.

Corresponde que estas empresas tributen el Impuesto a las Ganancias como sociedades de capital respetando su estructura societaria a pesar que no tienen ingresos ni egresos propios y que solo se dedican a administrar bienes de terceros, más allá que posean la titularidad de dominio.

La situación descrita ha dado lugar a sendos pronunciamientos por parte de la Asesoría Legal (Dictamen N° 45/97) y de la Asesoría Técnica (Dictamen N° 23/98) de la Administración Fiscal, señalando que más allá de las estructuras jurídicas adoptadas por los operadores de servicio de transporte público de pasajeros, la realidad económica indica que las unidades pertenecen a los socios componentes que las han aportado, siendo explotaciones individuales que generan egresos e ingresos propios en función a las pautas de retribución establecidas con la empresa que se fija a través de un contrato de explotación. Corresponde entonces que los socios componentes deban afrontar personalmente el Impuesto a las Ganancias, el que será determinado en función de los montos que les corresponda como ingresos de conformidad a la distribución llevada a cabo por la sociedad, considerando todos los costos

directos e indirectos, producidos por cada una de las unidades de material rodante aportado²².

La opinión del Fisco coincidió con la que fuera mencionada por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa “Empresa San Vicente S.A.”, del 11 de noviembre de 1997, de cuya doctrina se desprende lo siguiente:

- *Ese aspecto jurídico que adoptan las empresas de auto-transporte de pasajeros y cargas no es más que un ropaje formal al que deben acudir por exigencias de la autoridad oficial de contralor de la actividad que realizan pero que, en la realidad fáctica, se trata de unidades económicas unipersonales o pluripersonales, denominadas “componentes”, encontrándose únicamente en cabeza de estas últimas la responsabilidad de liquidar y pagar los impuestos inherentes a la explotación.*
- *El sistema de “componentes” no es más que una modalidad de la explotación del negocio, y el mismo se puede insertar en cualquiera de las formas societarias legales, y aun de las irregulares, ya que no habría, en principio, impedimento alguno en que los “componentes” operen a través de una sociedad de hecho, no obstante, lo cual lo corriente es que lo hagan apelando a cooperativas o a sociedades de responsabilidad limitada, en comandita por acciones o anónimas, como es el caso de autos.*
- *Admitido este criterio, se derivan de él una serie de consecuencias, entre las cuales la más importante para dilucidar esta causa es que la sociedad que agrupa a los “componentes”, en su relación operativa y patrimonial con ellos, no tiene ingresos, sino que es mera receptora de fondos para atender erogaciones comunes, actuando en calidad de simple mandataria y administradora de fondos que no son propios, sino que pertenecen a terceros (“los componentes”).*
- *Por igual razón, carece de resultados. Su gestión no puede generar utilidades ni pérdidas para el ente social. Si en un ejercicio recibió más de lo*

²²Crivella, Alejandro. “Jurisprudencia Administrativa y Consultas Impositivas” Dictamen N° 86/2002 (D.A.T.) – Transporte de Pasajeros. Sociedades de componentes. Principio de la realidad económica. Boletín N° 70 (A.F.I.P./D.G.I.). Mayo 2003.

que gastó, la diferencia es una deuda a favor de los “componentes”, pero de ningún modo una “ganancia”. En el caso inverso, de tener más gastos que los importes recibidos, será titular de un crédito, pero no por ello habrá tenido una “pérdida”. Y ese estado debe así constar contablemente, en forma ineludible.

- *Esta situación se visualiza con más claridad al observarse que el saldo total de la cuenta que refleja la situación de los componentes ostenta partidas acreedoras y deudoras simultáneamente, porque habrá componentes que aportaron menos de lo que por ellos se gastó y componentes que entregaron de más. Los primeros serán deudores de la sociedad y los segundos, acreedores. Por el juego de las compensaciones periódicas entre recepción de aportes y erogaciones se van saldando las diferencias.*

En síntesis, el tratamiento impositivo de estas sociedades operadoras de servicios de transporte público de pasajeros, en relación con los socios componentes debe realizarse teniendo presente el principio de realidad económica, esto significa no considerar la estructura societaria del operador de la línea de transporte, ya que este no tiene ingresos ni genera utilidades, siendo su función la de administrar –en calidad de mandataria– fondos que no son propios.

Entonces, a los fines del Impuesto a las Ganancias cada uno de los socios componentes deberá considerar como una explotación unipersonal a la unidad del material rodante que le pertenezca, computando como ingresos a las sumas que le sean asignadas por recaudación conforme al parámetro de distribución que se haya acordado, y deducirá como gasto todos los conceptos que se relacionen con el funcionamiento de la unidad;

Otra situación se produce cuando la sociedad operadora de la línea de transporte público de pasajeros obtenga resultados por otras actividades distintas, en ese caso la sociedad deberá tributar el impuesto de acuerdo al tratamiento que le dispensa la legislación pertinente, por ejemplo, si se tratara de una sociedad de capital (SA o SRL) será sujeto pasivo del impuesto y de la obligación tributaria la sociedad y tributara el 35% del resultado impositivo.

2.1.3. IMPUTACIÓN DE LOS RESULTADOS AL AÑO FISCAL

Los operadores de servicios de una línea de transporte público de pasajeros imputan el resultado de un ejercicio de acuerdo a las previsiones dispuestas en el artículo 18, Ley N° 20.628 del Impuesto a las Ganancias.

En primer lugar, este marco normativo establece que las ganancias de tercera categoría indicadas en el artículo 49 se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se hayan devengado.

En segundo término, debemos distinguir si se trata de una sociedad de personas o una sociedad de capital. Si son sujetos que se encuentran dentro de las previsiones del artículo 49 inciso b) de la ley de gravamen (por ejemplo: sociedades colectivas, explotaciones unipersonales y sociedades de hecho). Para este caso, como no son sujetos pasivos de la obligación tributaria y el impuesto recae en cabeza de los socios, estos imputarán sus resultados impositivos provenientes de la sociedad de personas dentro del año calendario, en la proporción que corresponda de acuerdo a su participación en dichas sociedades. Si estamos en presencia de sociedades de capital, incluidas en los artículos 69 inciso a) y 49 inciso a) de la ley de Impuesto a las Ganancias, el ejercicio fiscal coincide con el ejercicio comercial.

Por último, debemos considerar si los prestatarios de los servicios de transporte de pasajeros llevan contabilidad de sus operaciones o no. Si llevan libros el año fiscal coincide con el ejercicio comercial, caso contrario, sino se contabilizan las operaciones (por ejemplo; explotaciones unipersonales y sociedades de hecho), el año fiscal coincide con el año calendario.

Creemos que más allá de las críticas que se han dado sobre las normas de la Ley N° 20.628²³, tanto el texto legal como su reglamento son claros a la hora de determinar que las ganancias obtenidas por los sujetos empresa se deban imputar por lo devengado. No obstante, ello merece un capítulo especial

²³El artículo 18 de la ley señala: “Se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en el mismo” más omite la definición del concepto de devengado, por ello es común que los contribuyentes recurran a la doctrina y la jurisprudencia, además de utilizar el análisis contable. No obstante, este hecho debe ser tomado en cuenta en futuras reformas a la ley, para poder medir en forma correcta la capacidad contributiva que implica la renta.

considerar el tratamiento impositivo que las empresas del sector le dan a la imputación a los resultados de las compensaciones tarifarias.

Imputación de las Compensaciones Tarifarias por lo Percibido

El mecanismo para efectivizar las transferencias de las compensaciones tarifarias desde la Secretaría de Transporte a las empresas de colectivos, se produce a través de un fideicomiso firmado entre éstas últimas con el Banco Nación de Argentina (BNA). El Estado a través de la Secretaría de Transporte y en base a determinadas estadísticas de producción (recaudación por línea, cantidad de pasajeros transportados, kilómetros recorridos, cantidad de personal empleado, combustible consumido, unidades de material rodante en uso, etc.) define los coeficientes de distribución para asignar mensualmente a los operadores de servicios del sector, los importes correspondientes a las compensaciones tarifarias.

La Secretaría de Transporte transfiere el importe de las compensaciones a una cuenta del fideicomiso del BNA y de ahí se acreditan los importes a las cuentas corrientes declaradas por las empresas.

Como existe un importante desfasaje entre las cifras publicadas por la Secretaría en materia de compensaciones tarifarias y las acreditaciones pertinentes, las empresas de colectivos, en la mayoría de los casos declaran las compensaciones tarifarias por lo percibido cuando correspondería hacerlo por lo devengado.

Los empresarios argumentan que el transporte es un servicio necesario para garantizar el bienestar de las personas porque provee movilidad para el acceso a derechos esenciales de las personas como la salud, el empleo y la educación. Si no existieran los subsidios al transporte, las empresas prestarían los servicios a cambio de una tarifa que les permitiría cubrir los costos de operación e inversión y además de obtener un margen de ganancia.

En ese contexto, los consumidores que no pueden pagar esa tarifa quedarían, por definición, excluidos del consumo del servicio público de transporte de personas. El Estado como *considera que* el transporte está vinculado a

cuestiones de equidad social, congela la tarifa y otorga a las empresas compensaciones tarifarias para que puedan cubrir sus costos de operación.

Ahora bien, si las compensaciones tarifarias no se ingresan regularmente y las mismas presentan atrasos en su acreditación, en este contexto se agravan los problemas financieros de las empresas del sector ya que no podrían cubrirse los costos de operación y se vería afectado su capital de trabajo para pagar sueldos, cargas sociales, combustibles, repuestos, neumáticos, impuestos, deudas por compra de material rodante, etc.

A la situación descrita, si le sumamos que los operadores de transporte deberían declarar las compensaciones tarifarias por lo devengado, tenemos un agravamiento de la situación financiera ya que a los resultados del ejercicio habría que agregar las compensaciones tarifarias devengadas no percibidas.

Es decir, tendríamos un mayor hecho imponible y, por ende, un mayor impuesto determinado, por eso los operadores del sector sostienen que si el Estado, por un lado, compensa con el otorgamiento de subsidios el congelamiento de las tarifas porque considera al transporte público de personas un bien social, no resulta razonable que, por otra parte, aumente la base imponible al tomar el criterio de lo devengado para declarar esa renta dentro del ejercicio fiscal que se produce.

Ajustes - Teoría de las Correcciones Simétricas

Analicemos la situación descrita precedentemente con un ejemplo práctico.

Supongamos que la empresa XX S.A, tiene como fecha de cierre del ejercicio el 31 de diciembre de cada año y que la misma se encuentra bajo verificación fiscal. En el ejercicio 2014, declara como ganancias \$100 millones de compensaciones tarifarias percibidas cuando en realidad en ese período se habían devengado \$110 millones, mientras que en el ejercicio 2015, declara \$150 millones de compensaciones tarifarias, cuando la Secretaría de Transporte le había asignado para ese ejercicio \$155 millones.

| Ejercicio 2014 | | | |
|-----------------------|------------|--------------|--------|
| | Percibidas | Devengadas | Ajuste |
| Compensaciones | | | |
| Tarifarias | 100,00 | 110,00 | |
| Alícuota | 0,35 | 0,35 | |
| Impuesto Determinado | 35,00 | 38,50 | 3,50 |

| Ejercicio 2015 | | | |
|-----------------------|------------|--------------|--------|
| | Percibidas | Devengadas | Ajuste |
| Compensaciones | | | |
| Tarifarias # | 160,00 | 155,00 | |
| Alícuota | 0,35 | 0,35 | |
| Impuesto Determinado | 56,00 | 54,25 | -1,75 |

Corresponde a las compensaciones tarifarias percibidas en 2015 (\$150 millones)

y a las correspondientes al ejercicio 2014 percibidas en el 2015 (\$10 millones).

En los dos cuadros anteriores, tenemos que la empresa determino para el ejercicio 2014 impuesto a las ganancias por \$ 35,0 millones cuando en realidad por la incorporación a los resultados de las compensaciones tarifarias devengadas no percibidas, debió incrementar la base imponible y calcular el impuesto por los \$ 110 millones devengados. De esta forma, el impuesto pasa

a ser de \$ 38,5 millones en lugar de los \$ 35 millones declarados, dando lugar a un ajuste impositivo a favor del fisco por \$ 3,5 millones.

En el año 2015, la empresa determina impuesto por \$ 56,0 millones producto de sumar a los subsidios devengados y cobrados en el 2015, las compensaciones tarifarias devengadas en el 2014 y cobradas en el 2015. Ahora bien, la Ley de Impuesto a las Ganancias establece en su artículo 18 inciso a), que las rentas de tercera categoría deben imputarse por lo devengado, entonces los subsidios devengados en el 2015 fueron por \$ 155,0 millones, generando un impuesto de \$ 54,25 millones y una diferencia a favor del contribuyente de \$ 1,75 millones.

Como producto de la verificación fiscal tenemos un ajuste que determina un saldo a favor del Fisco (\$ 3,5 millones) y en el otro período fiscal se genera el crédito a favor del contribuyente (por 1,75 millones).

Estas diferencias dan lugar a lo que jurisprudencialmente se denomina “doctrina de las correcciones simétricas”, que intenta equipar las posiciones del fisco y el contribuyente, cuando, a raíz de una verificación fiscal se llegan a tener saldos a favor recíprocos.

La Ley Nº 11.683 de Procedimiento Tributario recepta ésta doctrina en el artículo 81, diciendo;

“[...Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación...]”

Es importante destacar, el largo camino que había que recorrer para llegar a entender qué representaba la frase, “.../a AFIP compensará”. La Administración –en un primer momento- interpretó que “compensará” era una opción.

La jurisprudencia aclaró el concepto y dispuso qué, en la corrección simétrica, no hay ninguna opción por parte del Fisco, es una disposición imperativa, no

facultativa. El caso “La Biznaga S.A.” Corte Suprema de Justicia de la Nación, en su sentencia del 31/03/1987, fue uno de los casos pioneros que hubo en esta materia, y dice que la Administración está obligada a realizarlas en la búsqueda de la verdad material de la situación fiscal verificada:

“[...La verdad material también le compete al Fisco, no es solamente para la Justicia. El Fisco no está obligado solamente a recaudar. El Fisco también está obligado a hacer una tarea para llegar a determinar cuál es la exacta cuantía de la obligación tributaria, lo que denota un tratamiento igualitario en la relación Estado – contribuyente, subyacente en la obligación tributaria...]”

Esta jurisprudencia también señala: *“[...siendo innecesaria la petición de compensar por parte del sujeto pasivo de la obligación...]”*. Para esta forma de compensación, no se requiere que sea pedida por él contribuyente.

Volviendo a nuestro ejemplo, en donde los operadores de servicio de transporte público de pasajeros declaran las compensaciones tarifarias por lo percibido en lugar de lo devengado, existiría una compensación con créditos que se generan con posterioridad a la determinación del ajuste. O sea, primero tendríamos el ajuste que determina un saldo a favor de la Administración y en el otro ejercicio fiscal se produciría el crédito a favor del contribuyente²⁴.

Acá no hay omisión de impuesto, la empresa tiene que pagar intereses resarcitorios porque ingresó en el 2014 un impuesto inferior al que correspondía y tampoco correspondería aplicar la multa por omisión.

2.1.4. AJUSTE POR INFLACIÓN

Los operadores de servicio de colectivos vienen soportando una mayor carga fiscal al tener que calcular el Impuesto a las Ganancias sobre "utilidades ficticias", dada la imposibilidad de practicar el ajuste por inflación impositivo. Por esta razón, las empresas terminan abonando una tasa real mayor a la alícuota nominal del impuesto fijada en el treinta y cinco por ciento (35%).

²⁴CNCAF - 29/03/2007 - Sala III. “Cemento Avellaneda S.A.” que posteriormente fue confirmado por la Corte.

Esto se debió a que con la sanción de la Ley N° 24.073, en su artículo 39²⁵, el Fisco Nacional objetó la aplicación del ajuste por inflación sobre el resultado impositivo en la liquidación del impuesto a las ganancias.

Por esta razón, las empresas de transporte que cuentan con activos fijos por valores significativos se ven muy afectadas en un contexto económico de alta inflación como el actual y con un marco impositivo que desconoce los efectos de la suba de precios, ya que, durante la tenencia de los mismos, su amortización queda desfasada en relación con los ingresos que generan durante toda su vida útil.

Vale decir, que el monto que se deduce de los bienes de uso en concepto de amortización impositiva se realiza en moneda licuada por la inflación, al haberse realizado la compra a precios muy inferiores a los actuales precios de mercado.

También es importante considerar, los efectos de como la falta de ajuste por inflación perjudica a las empresas cuando éstas venden sus bienes de uso, en especial el material rodante. Es muy común, que los operadores de servicios del sector vendan unidades de colectivos, ya que por disposiciones especiales se requiere que la flota de material rodante sea renovada (en Provincia de Buenos Aires, cada 10 años). Para la determinación del resultado impositivo de esta venta deben comparar el precio de venta en pesos con el costo de adquisición, o el valor residual, también en pesos, y esta situación lleva a reconocer una ganancia nominal muy importante.

Por ejemplo; supongamos que una empresa de colectivos compró en el año 2001²⁶, una unidad de material rodante en u\$s 200.000 y ese colectivo es vendido en la actualidad en u\$s 200.000, por esta operación no existiría utilidad económica alguna.

²⁵“...A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para ser aplicadas a partir del 1º de abril de 1992 deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive...”

...El PODER EJECUTIVO NACIONAL en oportunidad de proceder al ordenamiento de las citadas disposiciones deberá efectuar las adecuaciones de texto pertinentes en virtud de lo establecido en el párrafo anterior...”.

²⁶ Tipo de cambio oficial, 1\$ = 1 u\$s.

No obstante, para la liquidación del impuesto a las ganancias el precio de venta sería de \$ 2.820.000 (u\$s 200.000 x 14,10²⁷) y el

costo computable \$ 200.000, con lo cual se estaría determinando un resultado impositivo de \$ 2.620.000 que a la tasa del 35% genera un impuesto a las ganancias a pagar de \$ 917.000, pese a que no existe utilidad económica. En relación a la venta de dichos bienes, otra circunstancia más cercana a la realidad

económica se daría, si pudiéramos adecuar el costo de adquisición de estos bienes, a los efectos de su comparación con el precio de venta, ya sea considerando como costo computable el valor recuperable del bien al momento de la venta, o convirtiendo el costo de adquisición en moneda extranjera al tipo de cambio vigente a la fecha de baja del bien.

También para completar el análisis tenemos que decir que, si las empresas se endeudan para comprar material rodante con tasas de interés que fueron negativas en pesos, la empresa obtiene una ganancia derivada de la licuación de deudas que no es reflejada en la declaración jurada del impuesto a las ganancias.

En el mismo sentido, si las empresas de transporte obligadas por el ingreso irregular de los subsidios, en el aumento de salarios, repuestos y combustibles deciden financiarse con los proveedores, bancos o los organismos de recaudación y tienen deudas comerciales, financieras, impositivas, etc...., mayores a sus activos monetarios (Caja, Bancos, Valores a Depositar, etc....) se ven beneficiadas por la inflación y estas ganancias tampoco se verían declaradas en el tributo.

El impuesto a las ganancias es un tributo que se ve incidido por la falta de ajuste por inflación y si la contabilidad no contempla una variable tan importante como ésta, deja de ser real no permitiendo cumplir su función primaria que es la producir información útil para la toma de decisiones.

²⁷ Tipo de cambio oficial, BNA \$14,10 por u\$s.

En materia tributaria, esa información contable se encuentra distorsionada a la hora de configurar el hecho imponible, pudiendo ocurrir que el impuesto determinado calculado sin considerar el ajuste por inflación, absorba una parte sustancial de la ganancia impositiva definida aplicando dicho ajuste.

En la actualidad la circunstancia descrita se corresponde con la mayoría de las empresas del sector – excepto aquellas compañías que se encuentren comprometidas financieramente - por eso el único camino posible para contrarrestar los efectos de la inflación en la determinación del impuesto a las ganancias, es que las empresas recurran a la Justicia.

En este sentido, existe una frondosa jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señalando en varios de sus fallos²⁸ que el no reconocimiento del efecto de la inflación sobre el impuesto a las ganancias puede simbolizar un abuso a los derechos de propiedad e igualdad que consagra y protege nuestra Constitución.

La Corte opino en el caso, CSJN - 3/7/2009 - "Candy SA", que:

“... el Estado, vía el impuesto a las ganancias sin ajuste, insume una parte sustancial de las rentas obtenidas por el actor que excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad...”.

Los fundamentos de esta sentencia se basan en que la Constitución resguarda a los administrados de una retención excesiva de las ganancias que ha obtenido por el ejercicio lícito de una actividad determinada.

También el Tribunal Fiscal de la Nación dictaminó en “Lartex SA” (TFN – 28/12/2011 - Sala A) que cuando no se contempla el ajuste por inflación en la determinación del impuesto a las ganancias se terminan;

²⁸Candy SA, DuganTrocello SRL, Ernesto Genesio Razzini y otros., Banco Bradesco Argentina SA., Swaco de Argentina SA., BBVA Consolidar Seguros S.A.

[...se estarían gravando ganancias ficticias o inexistentes, situación ésta que resulta violatoria del principio de no confiscatoriedad de los tributos...][...Ello por cuanto no puede admitirse que un impuesto sobre los réditos o rentas recaiga sobre rentas ficticias que constituyan su base imponible, entendiéndose que dicha situación conllevaría a la aniquilación del patrimonio del contribuyente, desvirtuando por ello los principios de equidad y de capacidad contributiva...].

La falta de reconocimiento del ajuste por inflación impositivo no solo vulnera el derecho a la propiedad, sino que también afecta otro principio constitucional que es el de igualdad, el artículo 16 CN considera; "...La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas...", es decir, a todos los contribuyentes corresponde darle el mismo tratamiento en igualdad de condiciones.

Es decir, la ley impositiva puede disponer que exista una escala progresiva para contribuyentes que tengan una determinada capacidad contributiva basada en sus bienes e ingresos, pero lo que no se puede hacer es que esa diferenciación se haga en forma arbitraria o injustificada.

Si todos los sujetos incluidos en el inciso a) del artículo 69 de la ley de gravamen, tributan la tasa del 35% sobre la utilidad impositiva, es injustificado que a las empresas de transporte público de pasajeros (la mayoría SA o SRL) se les exija que paguen más de ese 35% de impuesto a las ganancias por el solo hecho de que la composición de sus activos se encuentre más afectada por la inflación, obviamente se trata de un quebrantamiento del principio de la igualdad.

Recientemente, la Inspección General de Justicia en Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), a través de la Resolución General 09/2016 resolvió modificar las normas contables sobre revalúo técnico adecuándose a las normas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE).

Con fecha 28/07/2016 los Consejos Profesionales que integran la FACPCE, han votado afirmativamente para comenzar a practicar el ajuste por inflación a partir de los ejercicios cerrados a partir del 31/12/2016, dado que se ha

alcanzado el parámetro cuantitativo del 100% de inflación acumulada en tres años que se había establecido en la Resolución 39, de la FACPCE.

2.1.5. CASOS ESPECIALES

Amortización de los Revalúo Técnicos

La aparición en escena del flagelo inflacionario desde el año 2008, ha hecho que la valuación contable de los activos fijos, haya quedado desactualizado respecto de la realidad.

Por tal motivo, a finales de noviembre del 2011 la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) dicto la Resolución Técnica N° 31 que incorpora como principio contable, la valuación técnica de los bienes de uso (excepto los activos biológicos) a valores razonables²⁹ de mercado.

En la misma sintonía, la Resolución General N° 4/15 de la Inspección General de Justicia (IGJ) habilita a que las empresas contabilicen en su patrimonio neto revalúo técnicos de bienes de uso o de naturaleza similar³⁰, y establece los plazos y requisitos de cumplimiento, señalando que la revaluación técnica puede ser aplicada a los estados contables correspondientes a los ejercicios económicos iniciados a partir del 1° de enero de 2012.

Desde el punto de vista impositivo, la Ley de Ganancias no admite resultado alguno por la revaluación de los bienes de uso, mientras que las normas técnicas habilitan la posibilidad que contablemente se reflejen patrimonios netos más ajustados a la realidad utilizando el método en cuestión.

Las disposiciones vigentes – en materia contable - establecen que el saldo resultante de las diferencias entre los valores de costo de los activos fijos y sus

²⁹ *La expresión valor razonable, se refiere a aquel valor al cual partes interesadas e informadas están dispuestas a realizar una transacción de contado en condiciones de independencia mutua.*

³⁰ *La norma, que alcanza a todas las sociedades accionarias, SRL con capital superior a 10 millones de pesos, entidades civiles y sociedades extranjeras.*

importes revaluados se acredite en una cuenta que integrará el patrimonio neto, como ser;

Material Rodante Revalúo Técnico (A)+

a Reserva Revalúo Técnico (PN)+

Si bien no existe una incidencia directa en los resultados por la actualización de los valores de costo de los bienes muebles e inmuebles de la empresa, existe una afectación indirecta que afecta las utilidades del ejercicio vía el cálculo contable de la nueva cuota de amortización.

El nuevo valor incrementado del bien de uso por la aplicación del revalúo técnico, produce que la amortización contable sea superior a la impositiva y, en consecuencia, al tener registradas amortizaciones en exceso corresponde ajustar el resultado contable que surge de los estados contables de la empresa.

Porque, la ley de gravamen, prevé en el artículo 82 inciso f), como deducción especial de las cuatro categorías de ganancias que se pueden deducir: "...las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes...", y en los artículos 83 y 84 de la ley, se fijan las reglas para calcular las cuotas de amortización de los bienes de uso.

En el artículo 83 de la Ley de Impuesto a las Ganancias se establecen los mecanismos precisos y concretos para considerar la depreciación de los bienes inmuebles, mientras que en el artículo 84 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, se define el marco normativo general, para realizar el cálculo de la amortización de los bienes muebles afectados como bienes de uso.

Grafiquemos con un ejemplo lo señalado en este punto;

| Conceptos | Valor | Valor | Ajuste |
|---------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Costo Origen | 1.000.000,00 | 1.000.000,00 | |
| Revalúo Técnico | 200.000,00 | - | |
| Costo Ajustado | 1.200.000,00 | 1.000.000,00 | |
| Amortización Anual | 240.000,00 | 200.000,00 | -40.000,00 |
| Valor Residual | 960.000,00 | 800.000,00 | |

En este ejemplo, se ve claramente como al ajustar los bienes de uso producto de la revaluación tengo una amortización contable mayor a la que impositivamente corresponde considerar por eso esa diferencia (200.000-240.000= 40.000) se debe devolver al resultado generando un ajuste positivo que incrementa la ganancia impositiva.

También es importante considerar que la revaluación de bienes de uso tiene un efecto sobre el monto a deducir de los honorarios de directores y socios gerentes, porque la definición de uno de los topes se determina sobre los resultados contables del ejercicio.

Disposición de Fondos a Favor de Terceros

Toda disposición de fondos que realice una sociedad de capital que no puede considerarse en interés de la empresa debe considerarse sujeto a imposición.

El artículo 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 49 de la misma (sociedades de capital enumeradas en el artículo 69), y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, la existencia de una renta gravada por tales operaciones.

Se presume que dicha renta gravada es equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales o una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor nivel general, con más el interés del ocho por ciento (8%) anual, el importe que resulte mayor.

A continuación, analizaremos la jurisprudencia vinculada³¹ al tratamiento impositivo que corresponde proporcionar a los operadores del servicio de transporte público de pasajeros cuando adelantan fondos en concepto de

³¹Diez, Gustavo E., “Jurisprudencia Disposición de Fondos o Bienes a Favor de Terceros” UBA Facultad de Ciencias Económicas - Catedra de Teoría y Técnica Impositiva I.

anticipo de honorarios a socios gerentes, directores, síndicos, miembros de consejos de vigilancia, y componentes.

Anticipo de Retribución Socios Gerentes

No hay disposición de fondos a favor de terceros en los casos de anticipos de fondos que entreguen a sus socios las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditado de las sociedades en comandita por acciones.

Esta dispensa surge del segundo párrafo del artículo 73 de la Ley del gravamen “...*Las disposiciones precedentes no se aplicarán a las entregas que efectúen a sus socios las sociedades comprendidas en el apartado 2. del inciso a) del artículo 69...*”.

Esta exclusión le otorga una ventaja relativa a estos tipos societarios respecto de los anticipos de honorarios de directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, que no tiene un sentido válido, ya que el tratamiento tributario que se les dispensa a los socios gerentes es igual al que correspondería brindarles a los accionistas de las sociedades anónimas.

Anticipo de Honorarios Directores, Síndicos y Miembros de Consejos de Vigilancia

A su vez, el Decreto Reglamentario N° 1344/98 del Impuesto a las Ganancias en el artículo 103 aclara que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, en concepto de honorarios, en la medida que;

- ✓ no excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron, y
- ✓ siempre que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente.

Vale decir, que toda vez que se exceda el importe del anticipo a las sumas fijadas en la asamblea de accionistas, esas diferencias se consideraran una disposición de fondos a favor de terceros.

Al respecto, resulta muy clarificadora la opinión del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Servando Pedrido S.A.I.C.”³² en cuanto a que, “...Los anticipos de honorarios cuyo importe no supere el acordado para todo ejercicio por la asamblea general respectiva, se los tendrá por efectuados "en interés de la sociedad" y por lo tanto no alcanzados por la presunción prevista por el art. 73 de la ley de Impuesto a las Ganancias, la que será aplicable solamente en la hipótesis de existir excedentes que superen los valores acordados y únicamente con relación a estos últimos..”.

En este fallo el Tribunal también entendió *en cuanto a la conformación familiar de la sociedad y el hecho de que los directores perceptores de los anticipos, son al mismo tiempo los únicos accionistas de la sociedad, lo que caracterizaría como dividendos a las sumas anticipadas, las mismas ceden ante la contundencia de las disposiciones legales y reglamentarias, que no prevén ninguna excepción basada en esa calidad.*

Resulta razonable, ante la ausencia de normas concretas, aplicar la presunción prevista por el art. 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias desde el momento en que los importes superan el monto fijado por la asamblea, dado que es recién entonces cuando se produce la no utilización de los fondos o bienes "en interés de la sociedad" y por todo el tiempo que ella se mantenga.

Anteriormente la Sala D del Tribunal en la causa “Muscarriello Hnos. SA”³³, se había pronunciado considerando que,

“[...correspondía practicar la deducción a partir del saldo inicial de cada cuenta en particular y no desde que se producen los retiros que exceden los montos dispuestos por la asamblea ni desde la asignación de los honorarios,

³² TFN - 28/12/2000 – Sala D. “Servando Pedrido S.A.I.C. s/ Recurso de Apelación”.

³³ TFN - 22/02/2000 – Sala D. “Muscarriello Hnos. S.A. s/ Recurso de Apelación”.

que son dos de las alternativas posibles de aplicar, ya que la normativa guarda silencio sobre este aspecto...]”.

Este criterio para efectuar el ajuste resulta ser más ventajoso para el contribuyente, toda vez que al acreditarse los honorarios al comienzo del ejercicio por el cual se anticipan, se reduce el tiempo expuesto al devengamiento de intereses presuntos

Sociedades de Componentes

La administración ha pretendido aplicar el artículo 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, a los movimientos de los saldos deudores y acreedores de las cuentas particulares de los socios componentes, en el entendimiento que los socios componentes son "terceros" de la Sociedad y deben pagar por las ganancias que se le transfieran.

Es decir, el saldo de la cuenta contable de la Sociedad (SA o SRL) que refleja la situación de los "componentes" ostenta partidas acreedoras y deudoras simultáneamente, porque habrá "componentes" que aportaron menos de lo que por ellos se gastó y "componentes" que entregaron de más. Los primeros serán considerados deudores de la sociedad y los segundos, acreedores. Por el juego de las compensaciones periódicas entre recepción de aportes y erogaciones se van saldando esas diferencias. Para una mejor comprensión, si esa Sociedad recibió en un ejercicio más de lo que gastó, la diferencia es una deuda de la Sociedad a favor de los "componentes", pero de ningún modo una "ganancia". Si ocurre lo contrario, de tener más gastos que los importes recibidos, será titular de un crédito, pero no por ello, la Sociedad habrá tenido una "pérdida"³⁴.

Vale decir, que en la sociedad de componentes los ingresos por la recaudación del servicio de transporte público de pasajeros se acreditan en la cuenta particular del socio componente, mientras que los gastos de dicha explotación son debitados de la misma. Si de esa diferencia resulta que los ingresos son mayores a los gastos entonces la Firma tiene una deuda con el socio

³⁴ TFN – 11/11/1997- Sala D. "Empresa San Vicente SA".

componente y debe pagarle de acuerdo a lo comprometido en el contrato celebrado.

También puede ocurrir lo contrario que sean mayores los gastos que los ingresos, en ese caso la cuenta particular tendrá más débitos que créditos debiendo devolver los componentes dichos importes. Para el supuesto, que estos últimos no se devuelvan, el Fisco ha considerado que los componentes están haciendo soportar sus propias pérdidas en la sociedad administradora, al recibir fondos de la firma en su propio beneficio, entendiéndose que la disposición de fondos no responde a operaciones realizadas en interés de la empresa.

La jurisprudencia ha resuelto la controversia en varios fallos, destacando el pronunciamiento de la Sala D, del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), en la causa “Empresa de Transporte Mariano Moreno SA” donde considero que;

“...no puede dársele el carácter corresponde darle el tratamiento de disposición de fondos o bienes en favor de terceros, a las deudas que resultaran de la cuenta corriente denominada como "cuenta de explotación" dado que la sociedad recurrente no dispuso, adelantó, prestó o entregó fondos o bienes a los componentes sino que simplemente se encargó de la administración de los componentes, sin que pueda tampoco afirmarse que dichas operaciones no responden al giro comercial de la empresa y que no fueran realizadas en su interés, ni que los componentes sean considerados "terceros" como pretende equipararlos el Fisco a los referidos socios componentes...”

Vinculación Económica

En la actividad vinculada al transporte público de pasajeros, es habitual que las empresas del sector puedan explotaren forma independiente distintas líneas de transporte e integren a pesar de tener personalidad jurídica y tributaria propia, un mismo conjunto económico.

Pero el Fisco sobre este punto, ha considerado que las operaciones efectuadas entre empresas de un mismo grupo económico, como prestamos, mutuos, saldos acreedores de las cuentas de las empresas accionistas pueden llegar a configurar una disposición de fondos a favor de terceros.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación en numerosos fallos³⁵ se ha pronunciado sosteniendo que el principio de realidad económica consagrado en la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario cuando se trate de empresas vinculadas que integran un mismo conjunto económico no corresponde la caracterización de fondos a favor de terceros³⁶.

Por otra parte, la jurisprudencia³⁷ ha señalado que la reglamentación no ha definido que debe entenderse por consecuencias propias del giro habitual del negocio, sino que más bien ha expresado una serie de ejemplos, por tanto, no toda disposición de fondos entre empresas del mismo grupo debe considerarse en el tratamiento previsto en el artículo 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Además, debe considerarse los beneficios generados por las relaciones inter-empresarias llevadas a cabo por los integrantes del grupo económico. También el Tribunal ha destacado que corresponde efectuar una adecuada ponderación del elemento “*terceros*” cuando la titularidad accionaria de las empresas controlantes y controladas sea la misma.

2.2. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

2.2.1. OBJETO.

Se trata de un impuesto establecido por el título V, artículo 6 de la Ley N° 25063 (B.O.30/12/1998) que posee una estructura similar al anterior Impuesto sobre los Activos que rigiera para los ejercicios que hubieran cerrado hasta el 30 de junio de 1995.

Este gravamen tenía previsto en principio, una vigencia de 10 ejercicios económicos anuales, a partir del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de

³⁵ Diez, Gustavo E., *Jurisprudencia Disposición de Fondos o Bienes a Favor de Terceros (obra citada)*.

³⁶ TFN – 10/07/2003 – Sala D. “Lavadero Virasoro SA”.

³⁷ TFN – 30/08/2005 – Sala B - “Petroquímica Río Tercero SA”; TFN – 23/11/2004 – Sala B - “Dragados y Obras Portuarias SA”; TFN - 23/05/2005 – Sala B - “Empresa de Combustibles Zona Común SA”.

1998, luego de varias prórrogas sucesivas, su vigencia quedo marcada hasta el 30 de diciembre de 2019 inclusive, de acuerdo a lo previsto por el artículo 7 de la Ley N° 25.545.

Pero, mediante el dictado de la Ley N° 27.260 (B.O. 22/07/2016), ha quedado legislada positivamente su eliminación para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1° de enero de 2019.

En los considerandos de dicha ley, se esgrimieron los siguientes argumentos para su derogación;

“...Acerca del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, cabe mencionar los inconvenientes propios de la mecánica de determinación de ese gravamen sobre una base imponible ficticia, y los consecuentes inconvenientes que ello acarrea al presumir que activos improductivos por su mera existencia en el patrimonio de los entes sean susceptibles de generar renta. Por ello se propicia su derogación a partir del 1 de enero de 2019...”

2.2.2. SUJETOS (SOCIEDADES REGULARMENTE CONSTITUIDAS Y SOCIEDADES DE COMPONENTES DOMICILIADAS EN EL PAÍS).

Las empresas prestadoras del servicio público de transporte de pasajeros, líneas urbanas y suburbanas, son sujetos pasivos del impuesto a la ganancia mínima presunta de acuerdo a lo estipulado en el artículo 2 de la Ley N° 25.063 (parte pertinente) incisos a) y c).

“... Son sujetos pasivos del impuesto:

a) Las sociedades domiciliadas en el país.

c) Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo.

Distinción entre sujetos pasivos del impuesto y sujetos pasivos de la obligación tributaria

Los contribuyentes son los sujetos pasivos del impuesto respecto de los cuales se verifica el hecho imponible (en este caso se configura con la posesión de los activos gravados a la fecha de cierre del ejercicio), pudiendo recaer tal condición en las personas físicas, jurídicas o sucesiones indivisas y para este gravamen, estos sujetos son los que se encuentran enumerados en el artículo 2 de la Ley N° 25.063 del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Sin embargo, debe tenerse presente que la condición de sujetos pasivos del impuesto no implica necesariamente que sean los sujetos responsables de ingresar el tributo al fisco. Estos últimos, se denominan sujetos pasivos de la obligación tributaria y en virtud de una disposición legal, son los responsables de satisfacer el tributo, debiendo diferenciarse entre sujetos pasivos por deuda propia y por deuda ajena.

- El responsable por deuda propia: es el sujeto respecto de quien se ha verificado el hecho imponible y que, a su vez, debe ingresar el impuesto al fisco, mientras que;
- El responsable por deuda ajena (o responsable sustituto): es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, que, sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones que recayó en cabeza del sujeto pasivo del impuesto.

Distinción entre sujetos que confeccionan balance en forma comercial de los que no lo hacen

En cuanto al período fiscal, el momento correspondiente para que las empresas de transporte público de pasajeros, sujetos pasivos del impuesto determinen que activos se encuentran sujetos a imposición, debemos considerar;

- si se trata de sujetos obligados a llevar formalmente balance en forma comercial, como las sociedades regularmente constituidas (SA, SRL, SCA, SCS, etc...), la base imponible se determinará al momento del cierre de sus respectivos ejercicios económico (el año fiscal coincide con la fecha de cierre del ejercicio fijados en los estatutos), en cambio,

- si se trata de sujetos que no están obligados a llevar formalmente balance en forma comercial, como las explotaciones o empresas unipersonales, las sociedades de hecho o sociedades simples, se tomará como base para el cálculo del impuesto los activos que estos sujetos tengan al 31 de diciembre de cada año (el año fiscal coincide con el fin del año calendario- último párrafo del artículo 1 del Decreto Reglamentario).

Sociedades domiciliadas en el país

Las sociedades dedicadas a la explotación de transporte público de pasajeros domiciliadas en el país son sujetos pasivos del impuesto desde la fecha del acta fundacional o de la celebración del respectivo contrato, según lo establecido en el inciso a) del artículo 2) de la Ley del gravamen.

Por otra parte, la reglamentación establece que son sujetos pasivos hasta el ejercicio inmediato anterior al que se liquida y se verifique la distribución final de los bienes de la sociedad.

El artículo 5) del Decreto Reglamentario dispone que *“...las empresas en disolución continuaran sujetas al pago del gravamen hasta al cierre del ejercicio anual anterior a aquel en que se verifique la distribución final de todos sus bienes...”*.

La norma en este inciso considera a las sociedades en general, incluyendo no solo a las sociedades comerciales sino también a las sociedades no comerciales.

Por eso, la amplitud del elemento subjetivo presente en este inciso, puede traer dificultades para interpretar la norma especialmente cuando se analicen casos como, por ejemplo: los condominios, los consorcios y otros agrupamientos que pueden presentar algunos interrogantes si reúnen o no las características que tipifican a las sociedades y una cuestión adicional sobre este punto, si fueran sociedades deberíamos analizar si están sujetas al gravamen o no.

Es importante, en virtud del alcance que puede tener el concepto de sociedades en general, que definamos las características que definen al sujeto como “sociedades”.

Para ello, ni la Ley N° 25.063 del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, ni la reglamentación definen que debe entenderse por sociedad por eso debemos recurrir a los códigos de fondo. La Ley de Sociedades Comerciales (Ley N° 19.550, art.1) establece que "...habrá sociedad cuando dos o más personas en forma organizada, conforme a algunos de los tipos previstos por la ley, se obliguen a realizar aportes para aplicarlos a la producción de bienes y servicios, participando de los beneficios y soportando las pérdidas...".

Quedan entonces comprendidas en el inciso a) del artículo 2) de la Ley N° 25.063 todas las sociedades de transporte público de pasajeros previstas en la Ley N° 26.994³⁸. Los tipos societarios más utilizados por los operadores de transporte de personas son las Sociedades Anónima (SA) y las Sociedades de Responsabilidad Limitada (SRL) pudiendo organizarse también en;

- ✓ Sociedad en Comandita por Acciones,
- ✓ Sociedad en Comandita Simple, y
- ✓ Sociedad Colectiva

Ahora bien, como señaláramos precedentemente la norma considera como sujetos a las sociedades domiciliadas en el país pudiendo su alcance comprender una generalidad de casos que incluyen tanto a las sociedades comerciales como a las no comerciales y que corresponden ser evaluados. En las empresas de transporte público de pasajeros podemos encontrar;

- ✓ Sociedades de Hecho
- ✓ Cooperativas
- ✓ Sociedad de Componentes
- ✓ Agrupaciones de Colaboración Empresaria y Uniones Transitorias de Empresas (UTE)
- ✓ Sociedades en Proceso de Quiebra y Liquidación
- ✓ Sociedades con Bienes Incautados por la Justicia

³⁸ En virtud de la Ley N° 26.994 (nuevo Código Civil y Comercial de la Nación), se modifica la Ley N°19.550 de sociedades comerciales, sustituyendo su denominación por la de ley general de sociedades.

Sociedades de Hecho

Aunque no es muy común, pero existen Sociedades de Hecho que se dedican a la explotación de líneas de transporte urbano de pasajeros y son sujeto pasivo del impuesto conforme lo señalado en el inciso a) del artículo 2) de la Ley N° 25.063.

Dicha norma alcanza a todas las sociedades domiciliadas en el país no distinguiendo entre sociedades legalmente constituidas de las sociedades irregulares.

Un punto importante al analizar a la sociedad de hecho es considerar si la misma reviste el carácter de responsable de ingresar la obligación tributaria. En el Impuesto a las Ganancias se efectúa una distinción entre los sujetos empresa comprendidos en el artículo 69 de la Ley del gravamen (que incluía a las sociedades de capital regularmente constituidas y los establecimientos estables del país pertenecientes a sujetos del exterior), del resto de los sujetos empresa (que comprendían; a las explotaciones, empresas unipersonales, sociedades de hecho, sociedad colectiva y sociedades accidentales e irregulares) previstos en el inciso b) del artículo 49 de la citada ley. Porque en dicho gravamen, las sociedades de capital eran sujetos pasivos del impuesto y de la obligación tributaria, el impuesto caía en cabeza de la sociedad, mientras que en las sociedades de hecho no. Esa responsabilidad les cabía a los socios, la sociedad de hecho no era sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino que la misma recaía en cabeza de los socios.

En el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, las sociedades de hecho tienen el doble rol de ser los sujetos que determinan el impuesto y también quienes deben ingresarlo, son sujetos pasivos del impuesto y de la obligación tributaria.

Otra cuestión interesante para destacar es analizar qué pasa cuando las empresas de transporte público de pasajeros son sujetos pasivos de la obligación tributaria en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta pero no lo son del Impuesto a las Ganancias, tal como ocurre con las sociedades de hecho. Correspondería preguntarnos, si se puede computar como pago a

cuenta el Impuesto a las Ganancias, debida cuenta que en dicho gravamen los sujetos pasivos de la obligación tributaria son los socios.

La respuesta a este interrogante es si, podrá tomar como pago a cuenta el 35% de la utilidad impositiva de la sociedad de hecho conforme se señala en el tercer párrafo del artículo 13 de la Ley N° 25.063.

Cooperativas

Las cooperativas dedicadas al transporte público de pasajeros no son sujetos del impuesto, no se encuentran dentro de los sujetos enunciados en el artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Estos entes son sujetos de la contribución especial prevista por la Ley N° 23.427 para el “Fondo de Educación y Promoción Cooperativa”. Esta contribución especial se determina sobre el capital de las cooperativas inscriptas en el registro de la Secretaria de Estado de Acción Cooperativa.

Además, el inciso c) del artículo 3) de la Ley declara exento los bienes pertenecientes a estas entidades.

Sociedad de Componentes

Esta figura jurídica se la vincula con la actividad económica que pueden adoptar las empresas de transporte público de pasajeros.

El fisco en el Dictamen (DATJ) DGI 43/84 del 27/09/1984 señaló que la sociedad de componentes carecía de affectio societatis requisito básico por la doctrina y nuestra jurisprudencia para corroborar la existencia de una sociedad comercial. La Administración interpreto que se trataba de distintos sujetos (componentes) que se organizaban colectivamente para prestar el servicio de transporte público de pasajeros, entonces la sociedad de componentes, no es sujeto pasivo del impuesto en los términos del inciso a) artículo 2) de la ley, pero si lo van a ser cada componente que integran esa sociedad, que serán considerados como sujetos empresa.

En el mismo sentido, tenemos el Dictamen (DAT) DGI 37/99 del 26/05/1999 donde el Fisco sostuvo que como en el impuesto a la ganancia mínima presunta el hecho imponible se determina sobre la base de los activos y que atendiendo al principio de realidad económica el material rodante en las empresas de componentes es propiedad de cada componente, por ende, son estos sujetos sobre los que corresponde tributar el impuesto y no la sociedad.

Los componentes serán considerados como una explotación o empresa unipersonal y son sujetos del gravamen en los términos del inciso c) artículo 2) de la ley, pudiéndose deducir del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta el Impuesto a las Ganancias que surja de sus respectivas declaraciones juradas.

En el mismo sentido el Dictamen DI ATEC N° 37/1999 de fecha 30/06/1999, sostuvo que;

“... Atendiendo a que en el impuesto a la ganancia mínima presunta el hecho imponible se determina sobre la base de los activos y que como se expresara, a partir del principio de la realidad económica, a los fines fiscales se atribuye la propiedad real de las unidades a cada uno de los componentes, es sobre estos sujetos que recaerá el citado gravamen, por conservar una total independencia de capital y resultados; por lo tanto cada componente asume la calidad de sujeto pasivo del tributo en virtud de lo dispuesto por el artículo 2, inciso c) de la ley de la materia..”.

“...En consecuencia, a fin de determinar tanto el impuesto a las ganancias como el impuesto a la ganancia mínima presunta debe considerarse que el sujeto pasivo es el componente, de manera tal que el computo previsto por el artículo 13 de la ley del último gravamen citado se efectuará, de corresponder, en función de las obligaciones emergentes de las respectivas liquidaciones...”.

Agrupaciones de Colaboración Empresaria y Uniones Transitorias de Empresas (UTE)

La antigua Ley N° 19.550 de sociedades comerciales impedía en su artículo 30) la formación de Uniones Transitorias de Empresas. Con las modificaciones introducidas por la Ley N° 22.903 fueron incorporados en los artículos 367 a

383 estos contratos de asociación a la Ley de Sociedades reconociendo dos modalidades; las agrupaciones de colaboración empresaria y las Uniones Transitorias de Empresas (UTE).

Con respecto a las agrupaciones de colaboración el artículo 367) de la citada norma define que las sociedades y los empresarios domiciliados en Argentina pueden establecer una organización común con la finalidad de facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial, de sus miembros o de perfeccionar o incrementar el resultado de tales actividades.

En cuanto a las uniones transitorias de empresas el Art. 377) de la Ley de Sociedades Comerciales determina que las sociedades y los empresarios domiciliados en Argentina podrán, mediante un contrato de “unión transitoria de empresas”, reunirse para el desarrollo o ejercicio de una obra, servicio o suministro concreto, dentro o fuera del país.

En ambos casos la ley señala expresamente que ambas modalidades asociativas no constituyen sociedades ni son sujetos de derecho.

Desde el punto de vista tributario, debemos hacer una distinción entre las uniones transitorias y agrupaciones de colaboración empresaria pertenecientes a titulares domiciliados en el país de los que se encuentran en el exterior.

- Si la UTE pertenece a personas humanas o jurídicas domiciliadas en el país, la misma no se encuentra comprendida como sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias ya que los resultados de su actividad en común deben ser atribuidos a sus miembros en función de su participación contractual y estos socios son los sujetos responsables de la obligación tributaria en forma individual. Entonces si la UTE no es sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias tampoco pueden serlo del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, dada la complementariedad existente del primero respecto de este último gravamen. Ahora bien, que no tenga personalidad fiscal a los fines del impuesto a la ganancia mínima presunta no implica que los socios no deban incluir dentro de sus activos gravados los bienes afectados a dicha actividad.
- Si la UTE organizada en el país como establecimiento estable pertenece a personas humanas o jurídicas domiciliadas en el exterior tal como se indica en el anteúltimo párrafo del artículo 2) de la Ley del Impuesto a la Ganancia

Mínima Presunta, el responsable sustituto de este agrupamiento será el representante a que alude el artículo 379) de Ley de Sociedades Comerciales.

Por último, si bien no encuadran en las figuras tipificadas por la Ley de Sociedades como agrupaciones de colaboración y las uniones transitorias de empresas (UTE), corresponde darles el mismo tratamiento a otras formas de colaboración empresarial como son los Consorcios Empresarios o Joint Ventures.

Sociedades de transporte de público de personas en Proceso de Quiebra y Liquidación

Lo primero que debemos plantear siguiendo los reciente fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en las causas Hermitage y Editorial Perfil, y la Instrucción 9/1999 de la AFIP, que una empresa en quiebra o liquidación nunca vuelve a ser la empresa de origen, es decir si la empresa está en proceso de liquidación la empresa va a desaparecer y por lo tanto nunca va a tener ganancias a futuro. Si no va a tener ganancias en el futuro entonces no correspondería tributar impuesto a la ganancia mínima presunta.

La Instrucción 9/1999 de la AFIP señala que corresponde interpretar que el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta resulta complementario del Impuesto a las Ganancias y la jurisprudencia citada en Hermitage y Editorial Perfil sostiene que el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta es un pago mínimo a cuenta del Impuesto a la Ganancia, por lo tanto como una empresa fallida no va a tener ganancia a futuro no debería tributar el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

El fisco en el Dictamen de la AFIP 78/1992 opinó que como, no se encuentran exentas y tampoco excluidas del objeto la ley en el inciso a) del artículo 2) habla de sociedades domiciliadas en el país en general por lo que no ve motivos para que las sociedades en proceso de quiebra o liquidación no deban ser sujetos del impuesto y que son contribuyentes hasta el momento que se produzca la distribución final de bienes.

Ese criterio fue convalidado años más tarde con el Dictamen de la AFIP 4/2004 que señaló que la obligación tributaria surge del mandato de la norma y nace cuando se perfeccionamiento del hecho imponible.

En los fallos del Tribunal Fiscal de la Nación en las causas “Zanella Mare” de la Sala D, del 29/11/2001 y Electro Córdoba SA de la Sala A, del 5/12/2003, se reforzó la opinión del fisco. En efecto, se dijo que el hecho imponible del Impuesto a la Ganancia Mínima presunta es la existencia de activos, por lo que la efectiva generación de ganancias o la existencia de quebrantos resulta irrelevante cuando la actora posee activos alcanzados por el tributo. En este sentido, la falta de capacidad contributiva que se alega fundándose en los resultados de la declaración jurada correspondiente al Impuesto a las Ganancias no puede ser tenida en cuenta en atención a la condición de gravamen autónomo que ostenta el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, que tiene un ámbito de imposición perfectamente diferenciado y posee normativa, vigencia, conceptos y regulaciones propias, aun cuando admita como pago a cuenta, el cómputo del importe pagado por el otro tributo.

Lo destacable de estos fallos consistió en el hecho que tampoco se acogió el Tribunal al planteo relacionado con la falta de capacidad contributiva por encontrarse la actora en concurso de acreedores, toda vez que dicha circunstancia no se encontraba contemplada en la Ley N° 25.063.

Pero en la causa “Autotransporte Benjamín Matienzo” en un fallo ejemplar de la Sala I de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza del 11/7/2003, el alto Tribunal de la provincia donde concluyo que *“...debe admitirse en forma condicional el crédito insinuado por la AFIP respecto al impuesto a la ganancia mínima presunta en el concurso preventivo de un contribuyente, pues si bien la ley puede presumir la capacidad contributiva derivándola de los activos para liquidar el impuesto, esa presunción no puede ser iure et de iure en situaciones concursales...”*.

Compatibiliza lo que señala el texto normativo con el principio de capacidad contributiva y ante su inexistencia para el caso de las sociedades en proceso de quiebra o liquidación, declara la inaplicabilidad del tributo.

Hoy en día la AFIP no ha cambiado de criterio, pero tenemos como antecedentes a favor para no gravar con este impuesto a las empresas de transporte en quiebra, dada la inexistencia de capacidad contributiva nada más ni nada menos que los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en las causas Hermitage y Editorial Perfil. En función de estos fallos las sociedades mencionadas precedentemente deberían quedar fuera del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Sociedades dedicadas al transporte público de pasajeros con Bienes Incautados por la Justicia

El Fisco a través del Dictamen de la DGI - AFIP 27/2006, opino sobre una empresa que a pesar de encontrarse la sociedad desapoderada de los bienes entendió "*... que por tratarse el impuesto a la ganancia mínima presunta de un impuesto que grava la renta potencial o presunta de los activos que posee el contribuyente al cierre del ejercicio, su obligación tributaria subsiste no obstante la situación que el mismo plantea...*". Concluyendo, que en virtud de las previsiones del inciso e) del artículo 6, de la Ley N° 11683, t.o. 1998 y sus modificatorias., "*... los administradores judiciales son responsables del cumplimiento de la deuda ajena...*".

Hasta acá la opinión del fisco, pero si nosotros tenemos una sociedad dedicada al transporte público de pasajeros cuyos bienes están incautados por la justicia deberíamos considerar si ese desapoderamiento es de carácter temporal o definitivo.

- Si la incautación es definitiva, no podemos pensar que los bienes incautados generen renta futura, por lo tanto, en ese caso no sería sujeto pasivo del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.
- Por lo contrario, si el desapoderamiento tiene temporalidad, es decir que los bienes incautados pueden volver al patrimonio de la sociedad y generar ganancia en el futuro, entonces la sociedad debe ser sujeto pasivo del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

2.2.3. CASOS ESPECIALES DE VALUACIÓN – JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL³⁹

a) Revalúo Técnicos

“[...] En la valuación de bienes de uso elaborados por el propio contribuyente no resulta computable el mayor valor derivado de la realización de un revalúo técnico, por cuanto la diferencia entre éste y los costos incurridos constituyen ganancias no realizadas. El valor asignado a los efectos de la determinación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta será el costo de elaboración, fabricación o construcción del bien considerado. En cuanto a la cuota de amortización anual la norma legal indica que la misma surge de dividir el costo citado por el número de años de vida útil probable del bien. Es decir, no está contemplada la posibilidad de adicionar valor por revaluaciones técnicas o contables que equiparan el valor del bien al posible precio corriente en plaza, resultando la diferencia una ganancia no realizada que se efectivizará con la enajenación del bien. A los efectos de considerar el valor computable del activo consultado en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, el mismo resulta igual al señalado respecto del impuesto a las ganancias. Es decir, está conformado por el total de las sumas invertidas en su construcción hasta la habilitación del mismo...””

Esta argumentación esta prevista en el Dictamen 72/99 (D.A.T.) y fue utilizado para desechar el agravio de la recurrente en la causa “Gipsy Traslados Marinos SRL” - TFN – Sala B – 24/05/2005.

En el caso que las empresas de colectivos revaluaran sus bienes muebles amortizables, a los efectos de su valuación se tomaran los valores de costo menos la amortización anual, sin considerar los ajustes por la revaluación técnica. Vale decir, que el mayor valor derivado en el revalúo técnico de los bienes de uso no debe considerarse como activo gravado.

³⁹ Freire, Oscar. “Impuestos Patrimoniales: Definiciones, Características y Jurisprudencia Judicial y Administrativa”.

b) Saldos Técnicos en el IVA

Respecto a los saldos técnicos del primer párrafo del artículo 24 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado el Dictamen (DAT) 87/2006 establece que;

“...No corresponde incluir el saldo técnico del IVA dentro de la base de cálculo del impuesto a la ganancia mínima presunta, dado que dicho concepto no representa un verdadero crédito cuya satisfacción se pueda requerir al Organismo recaudador, sino que se trata de un importe que se utilizará a los efectos de la determinación del Impuesto al Valor Agregado que corresponda ingresar al contribuyente...”

Se trata de un activo en expectativa y va a ser activo en la medida que yo lo pueda cancelar con operaciones futuras de débito fiscal, en el mismo sentido la AFIP saca el Dictamen DAT 59/2007.

El saldo a favor en el IVA de libre disponibilidad si es un activo computable porque lo puedo usar para cancelar otras obligaciones tributarias.

c) El propio Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta como Pago a Cuenta del Impuesto a las Ganancias

El Artículo 13 de la Ley del gravamen, marca que sí;

“... como consecuencia de resultar insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del presente gravamen, procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto de esta ley, se admitirá, siempre que se verifique en cualesquiera de los DIEZ (10) ejercicios siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente...”

El IGMP ingresado -que contablemente es activado-, no es un crédito con entidad jurídica porque su titular no puede reclamar al Fisco los importes incluidos como tales. Si la firma no tiene ganancias futuras para poder imputar lo que pago del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, va a perder ese

derecho, por ende, no es correcto que la empresa considere como computable ese activo porque está sujeto a condición de que tenga renta futura para poder aplicarlo.

La doctrina⁴⁰ ha sostenido que:

“...el impuesto sobre la ganancia mínima presunta pagado no constituye una disminución patrimonial cierta para el contribuyente en el mismo ejercicio en que se produce su pago, ya que el responsable posee un derecho a su computo contra obligaciones impositivas futuras. Consecuentemente, no revestirá el carácter de gasto deducible en el impuesto a las ganancias, sino que constituye un derecho en expectativa que posee el sujeto pasivo del tributo, esto es un derecho cuyo ejercicio queda subordinado a la existencia de impuesto a las ganancias en los 10 años siguientes...”

Por su parte, la Administración en el Dictamen DAT 74/2005, entiende que la activación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta no absorbido por el Impuesto a las Ganancias es un derecho en expectativa que está sujeto a condición de que yo en los próximos diez años obtenga un excedente del Impuesto a las Ganancias respecto del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta en los términos del artículo 13 de la Ley del gravamen. Por esta razón no corresponde gravarlo en la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Si el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta pagado en el ejercicio en lugar de contablemente activarlo como un crédito lo cargamos al resultado del ejercicio, la AFIP en el Dictamen (DAT) 11/2001 afirma que indirectamente se estaría admitiendo la deducción del propio Impuesto a las Ganancias, circunstancia que es rechazada en virtud de lo establecido en el inciso d) del artículo 88 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, se trataría de una deducción no admitida.

⁴⁰ Celdeiro, Ernesto C., “Colección Impuestos Comentados ERREPAR – Ganancia Mínima Presunta. Versión 1.2”.

d) Contabilización del Impuesto a las Ganancias por el Método del Impuesto Diferido,

El Fisco en el Dictamen (DAT) 64/2004 afirma que los créditos derivados de la contabilización del Impuesto a las Ganancias por el método del impuesto diferido, no debe considerarse como crédito integrante del activo computable a los fines de la liquidación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, ya que se trata de una herramienta contable, no es un activo capaz de generar ganancias a futuro.

e) Valor Llave

En el Dictamen DI ATEC 61/2000, la AFIP es consultada sobre el tratamiento que corresponde darle en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta al valor llave originado en la compra de acciones de una sociedad.

La doctrina ha definido que el concepto de valor llave se corresponde con “el valor actual de las superutilidades futuras esperadas”⁴¹, y representa el mayor precio de compra de las acciones sobre la determinación del valor patrimonial proporcional. A través de este Dictamen, la AFIP opina que el valor llave debe computarse como parte del costo de compra de las acciones que lo generan correspondiéndole la exención del inciso e) del artículo 3 de la normativa legal de este tributo.

Sobre este punto es interesante analizar el fallo de la Sala V de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo del 13/12/2004, en la causa “Inversora Nihules SA”. La firma en cuestión compro acciones pagando un mayor valor equivalente al 5%, por encima de la par, de su valor patrimonial proporcional, registrando esa compra como un intangible, siendo esa exposición en la contabilidad la que lleva a la empresa a pagar el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por ese 5% registrado como intangible. Si en la contabilidad de la firma ese valor llave no está expresado como un mayor costo por la compra de la acción y está expuesto como un bien inmaterial, corresponde

⁴¹ Biondi, Mario. “Manual de Contabilidad Superior – Técnicas de Valuación”. Ediciones Machi.

valuar este último, conforme a lo prescripto en el inciso i) del artículo 4 de la ley de la materia.

f) Gastos de Organización o Pre-operativos

En este punto, trataremos de dilucidar el tratamiento impositivo que corresponde darles a ciertos gastos que aparecen activados según la técnica contable. Estos conceptos activados se corresponden con gastos organizacionales o pre-operativos y que, dado el vacío legal existente, corresponde analizar las posturas doctrinarias y los pronunciamientos de la justicia para fijar el tratamiento impositivo correspondiente en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

En el caso “Industrias Plásticas D’accord SRL”, fallo de la Sala A del 17/12/1997, el TFN dictaminó que, los balances en forma comercial son los que surgen de la contabilidad llevada por la sociedad que cumplan con los requisitos esenciales impuestos por el Código de Comercio y cuyos asientos estén respaldados por la documentación probatoria correspondiente. No existe una total autonomía en la contabilidad fiscal, ya que para las liquidaciones impositivas debe partirse del resultado del balance comercial, al que se le agregaran los obtenidos por los ajustes impositivos impuestos por la normativa de este orden (cfr.TFN 14/09/1997 Huelva SA).

En la actividad hidrocarburífera se permitió la activación, a los efectos impositivos, de los gastos incurridos en el estudio, descubrimiento y/o explotación de yacimientos, y en el mismo sentido la activación de los gastos de investigación y desarrollo en la industria farmacéutica. La justicia también avaló la activación de ciertos gastos preoperativos y amortizarse en un plazo de vida útil razonable en “Altos Paraná SA” –TFN – Sala A – 03/11/1999.

Todo este razonamiento, tiene una directa influencia en la forma que estos gastos pueden ser considerados en el Impuesto a las Ganancias, debiendo considerar si es activación contable da lugar a bienes intangibles en los términos de la Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

La Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación en la ya citada causa “Gipsy Traslados Marinos SRL del 24/05/2005, sostuvo;

“...Que no puede dejar de observarse también que el impuesto encuentra andamiaje legal y constitucional a partir de la presunción que consiste en que el activo gravado es susceptible de generar ingresos aun potenciales...”.

“...Constituye un verdadero despropósito que una pérdida transitoria activada, en lugar de provocar solo una deducción impositiva diferida en el Impuesto a las Ganancias, genere una nueva obligación fiscal en el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta...”.

“Que al respecto, es el propio organismo quien ha señalado en el Dictamen N° 16/00 (D.A.T.) del 29/02/2000 que al sancionarse el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se determinó como hecho imponible el conjunto de bienes mismo recae esencialmente sobre activos capaces de generar una renta futura. En consecuencia, cabe analizar si las sumas que conforman el activo de la consultante son capaces de generar una renta potencial y por ello quedar sujetas a tributación...”.

“...Que así, el rubro gravado está integrado en el caso por verdaderos gastos transitoriamente activados, por lo que, en rigor de verdad, no entran verdaderamente en el concepto de bienes inmateriales previstos en el inciso i) del artículo 4, y 9 del decreto reglamentario de la ley de la materia...”.

EL fallo concluye que se trata de una verdadera exclusión del objeto del gravamen.

2.2.4. ACTIVOS NO COMPUTABLES

El artículo 12 de la Ley N° 25.063 establece que a los efectos de la liquidación del gravamen no serán computables:

“... a) El valor correspondiente a los bienes muebles amortizables, de primer uso, excepto automotores, en el ejercicio de adquisición o de inversión y en el siguiente...”;

En el Impuesto a los Activos se excluía la posibilidad de considerar como no computable a los "automóviles", mientras que en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se excluía de la dispensa a los "automotores". Ahora bien, "automotor" es todo vehículo de más de dos ruedas que tiene motor y tracción propia, mientras que "automóvil" es el automotor para el transporte de personas de hasta ocho plazas, excluido el conductor, con cuatro o más ruedas y los de tres ruedas que excedan los mil kilogramos de peso⁴².

Por lo tanto, de acuerdo al texto legal eran consideradas computables, las inversiones en camiones, camionetas y ómnibus. Este criterio fue convalidado por la Dirección de Asesoramiento Técnico de la AFIP, a raíz de una consulta, emitiendo el Dictamen 7/99. No obstante el mismo pronunciamiento anticipaba que para la consideración como no computable se requerían modificaciones legislativas para su viabilidad.

A través, del Decreto N° 681/99 (B.O. 25/6/1999) se modificó el texto del artículo 13 del Decreto N° 1533/98 reglamentario del gravamen, agregando un párrafo que señala que a los efectos de esta ley se entenderá por "automotor" al vehículo comprendido en el inciso a) del artículo 5 de la Ley de Tránsito (24.449).

Por consiguiente, a través de la vía reglamentaria se contempló la situación de aquellas empresas con inversiones en ómnibus y utilitarios, para que pudieran incorporar estos bienes como no computables a los efectos de la liquidación del gravamen en el ejercicio de adquisición y en el siguiente.

También el citado artículo 12 considera como no computable;

“... b) El valor de las inversiones en la construcción de nuevos edificios o mejoras, comprendidos en el inciso b) del artículo 4º, en el ejercicio en que se efectúen las inversiones totales o, en su caso, parciales, y en el siguiente...”

Las empresas de transporte de colectivos pueden tener dentro de sus activos inmuebles que destinan a administración, talleres propios, playas de estacionamiento, venta de boletos, depósitos de repuestos, etc.

⁴² Ley N°24.449, art.5, inc. a).

Las inversiones realizadas en mejoras o construcción de nuevos edificios que tengan los destinos señalados precedentemente (excepto los destinados a alquiler o inexplorados, texto según Ley N° 25.239) y que no revisten el carácter de bienes de cambio, no se consideraran como computables a los efectos de la determinación del impuesto en el ejercicio en que se efectúen total o parcialmente dichas inversiones, y en el ejercicio siguiente.

Tampoco serán computables según el artículo 6 de la Ley N° 25.063;

“...Los dividendos, en efectivo o en especie, excluida acciones liberadas, percibidos o no a la fecha de cierre del ejercicio, correspondientes a ejercicios de la sociedad emisora que hayan cerrado durante el transcurso del ejercicio por el cual se liquida el tributo, cualquiera fuera el ejercicio en el que se hayan generado las utilidades...”; “...Las utilidades acreditadas o percibidas por las participaciones en el capital de otros sujetos pasivos del impuesto, correspondientes a ejercicios comerciales de los mismos cerrados durante el transcurso del ejercicio por el cual se liquida el tributo, salvo que formen parte del valor de dichas participaciones al cierre de este último...”;

La Administración opinó por a través del Dictamen (DAT) N° 16/2000 que;

“...resultarán computables los dividendos anticipados a cuenta de la distribución que pueda disponerse al cierre del ejercicio una vez aprobado el balance...”.

2.3. Impuesto a los Bienes Personales Acciones y Participaciones Sociales

El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley N°19.550, cuyos titulares sean personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la Ley

Nº 19.550. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.

Atento a ello, es que no deben ingresarse anticipos a cuenta del tributo⁴³.

El Dictamen (DAT) Nº 60/03 establece que la liquidación de dicho tributo deberá determinarse sobre la base del balance elaborado de acuerdo a las normas contables profesionales vigentes.

Analizaremos a continuación la liquidación del tributo de acuerdo a los tipos societarios adoptados por las empresas de transporte;

- Sociedades domiciliadas en el país regularmente constituidas.

El citado gravamen se liquidará considerando el importe que surja de la diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad de colectivos correspondiente al 31 de diciembre del año respectivo, y aplicando la alícuota del 0,50% sobre el monto resultante atribuible a las acciones y participaciones cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero y/o sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación, domiciliado, radicado o ubicado en el exterior. Mediante la Ley Nº 27.260 – De Sinceramiento Fiscal - B.O.: 27/06/2016, se modifica la alícuota aplicable desde el ejercicio fiscal 2016 en 0,25%

Si la fecha de cierre del ejercicio comercial no coincide con el 31 de diciembre del año respectivo, se deberán sumar y/o restar al patrimonio neto, los aumentos y disminuciones de capital. Los aumentos de capital son aquellos originados en la integración de acciones o aportes de capital. Por su parte las disminuciones de capital son las originadas a raíz de dividendos y utilidades distribuidas por la sociedad de colectivos.

- Empresas o explotaciones unipersonales

⁴³ID 216207 – ABC - Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas. A.F.I.P.

La valuación de la titularidad en empresas o explotaciones unipersonales dedicadas al servicio de transporte de público de pasajeros, se determinará en función del capital de las mismas que surja de la diferencia entre el activo y el pasivo al 31 de diciembre del año respectivo.

- Sociedad de Componentes⁴⁴

En atención a sus particulares características, una sociedad anónima de componentes, atribuye los ingresos y gastos a sus miembros (propietarios del material rodante), los que incorporaran dicha participación en sus respectivas declaraciones juradas individuales.

En el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, de igual modo, los componentes deberían ser sujetos pasivos del tributo en función a la titularidad de las unidades. En cambio, una sociedad anónima domiciliada en el país, sería sujeto del tributo exclusivamente por los bienes que se incorporan a su patrimonio, excluido el material rodante.

A su vez, en el Impuesto a los Bienes Personales debería ser declarado por cada uno de los componentes, no correspondiendo actuar la sociedad anónima como responsable del pago único y definitivo por las participaciones accionarias, salvo en lo que respecta a la proporción del patrimonio neto excluidas las unidades.

De esta manera y con esta interpretación se sigue la línea argumental que, con carácter pacífico ha mantenido la AFIP.

- UTE

Las Uniones Transitorias de Empresas, no se encuentran obligadas a liquidar e ingresar este impuesto, ya que debe ser ingresado por las empresas integrantes, en razón de que no están tipificadas como una sociedad comercial en la Ley N° 19.550⁴⁵.

Otras Particularidades del Gravamen

⁴⁴ Grupo de Enlace AFIP – CPCECABA – Acta de Reunión del 16/07/03.

⁴⁵ID 215420 - Fuente: Art. 25.1 Ley N° 23.966 – Dictamen (D.A.T.) 60/2003– AFIP – ABC Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas

- La AFIP en el Dictamen (DAT) N° 67/2003, señaló que:
“...El instituto de compensación de saldos no resulta admisible para cancelar el Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades comprendidas en la Ley N° 19.550 en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda...”.

No se puede compensar Bienes Personales Acciones y Participaciones Societarias dado que dicho tributo tiene carácter de pago único y definitivo para la sociedad, quien actúa como responsable por deuda ajena⁴⁶.

- Plan de Pagos RG N° 984: Los contribuyentes podrán optar por adherirse al plan de pagos de 3 cuotas, que serán iguales, mensuales y consecutivas. La segunda y tercera devengarán un interés de financiamiento del 1% sobre saldos El importe de cada una no podrá ser inferior a \$ 250. La primera cuota se ingresará junto con la presentación de la declaración jurada. Las cuotas restantes se cancelarán hasta el día 22 de cada mes, a partir del inmediato siguiente a aquél en que se produzca la presentación de la declaración jurada o el vencimiento general, lo que fuera posterior.
- No es aplicable la exención prevista en el inciso i) del artículo 21 de la Ley N° 23.966 y sus modificatorias. Las sociedades comerciales en su carácter de responsables sustitutos, deberán liquidar e ingresar por sus socios o accionistas aplicando el procedimiento dispuesto por el artículo agregado a continuación del artículo 25 de la Ley N° 23.966 (la alícuota a aplicar será del 0,50 % sobre el valor determinado de acuerdo a lo establecido por el inc. h) del art. 22)⁴⁷.
- En el caso de una sociedad que se ha constituido en el curso del año, y que por ende al 31 de diciembre del mismo año no cerró su ejercicio fiscal, no existen elementos técnicos que impidan cumplir con las obligaciones formales y materiales en la determinación del gravamen, debiendo partir, a tales efectos,

⁴⁶ID 213856– AFIP – ABC Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas

⁴⁷ID 732876 – AFIP – ABC Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas.

del balance de inicio y de los datos correspondientes al capital social y aportes consignados en el instrumento de constitución de la sociedad⁴⁸.

2.4. Impuesto al Valor Agregado

2.4.1. OBJETO, SUJETO Y NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE.

Objeto - Recaudación Pasajes

La recaudación por la venta de boletos de la actividad transporte público de pasajeros se encuentra alcanzada en el impuesto al valor agregado de acuerdo a las prescripciones señaladas en el apartado 21) inciso e) del artículo 3) de la Ley del gravamen, luego de la sanción de la reforma impositiva prevista en la Ley N° 25.239 que eliminó la exención que tenían el transporte público de pasajeros realizados en el país, cuando el recorrido no superara los CIEN (100) kilómetros.

Efectuando un análisis de la Ley del impuesto al Valor Agregado, tenemos que en el inciso b) del artículo 1º se establece que se aplicará un impuesto en todo el territorio de la Nación- entre otras manifestaciones de hechos imponibles - sobre;

“...Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3º, realizadas en el territorio de la Nación...”

En el artículo 3º mencionado precedente, quedan definidas las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios alcanzadas por este impuesto; incluyendo) dentro del objeto, en su inciso e) a las;

“... locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes...”

Del apartado 1 al apartado 20) se señalan taxativamente las locaciones y prestaciones de servicios gravadas por el Impuesto al Valor Agregado IVA, mientras que en el apartado 21) recepta la generalización del Impuesto al Valor

⁴⁸ID 1188772 – AFIP – ABC Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas

Agregado para el resto de las locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina.

Con anterioridad a la sanción de la Ley N° 25.239 los ingresos por recaudación de la actividad bajo análisis se encontraban exentos por el artículo 7 inciso h) apartado 12 de la ley del referido impuesto (sustituido por el artículo 2 inciso d) de la Ley N° 25.239), que decía:

“...Artículo 7º - Estarán exentas del impuesto establecido por la ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3º y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en este artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo: ...”.

“...h) Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3º...”.

“...Apartado 12. Los servicios de taxímetros, remises con chofer, y todos los demás servicios de transporte de pasajeros, terrestres urbanos y suburbanos de jurisdicción nacional, provincial o municipal, acuáticos o aéreos, realizados en el país, en todos los casos siempre que el recorrido no supere los CIEN (100) kilómetros...”.

Pero a partir del 30/12/1999 con la sanción de la Ley N° 25.239, se eliminó en el presente la frase subrayada en el párrafo precedente quedando redactado el 12 apartado del inciso h) del artículo 7) de la siguiente forma;

“...Los servicios de taxímetros y remises con chofer, realizados en el país, siempre que el recorrido no supere los CIEN KILOMETROS (100 km.) ...”.

De esta forma al eliminarse la exención que recaía sobre el transporte público de personas la recaudación por venta de boletos paso a estar gravada en el Impuesto al Valor Agregado.

Objeto -Compensaciones Tarifarias

Como señaláramos en este Informe, ante la situación de emergencia en la que se encontraba el sistema de transporte público de pasajeros, el gobierno argentino considero necesario compensar los desfasajes tarifarios ocasionados por el impacto de la devaluación del peso en la estructura de costos de las empresas transportistas.

Humberto Bertazza⁴⁹ sostiene que;

“...Habiéndose concluido en cuanto al carácter de subsidio de tales conceptos, debe señalarse que las acreencias correspondientes a los beneficiarios del Sistema de Transporte Automotor, en concepto de compensaciones tarifarias, se encuentran marginadas del ámbito de aplicación del tributo, razón por la cual no están sometidas al gravamen...”

La Dirección Nacional de Impuestos, a través del Memorando 589/2002 considero ante una consulta efectuada por la Secretaría de Transporte del Ministerio de la Producción que;

“...los importes percibidos por los beneficiarios del fideicomiso revisten el carácter de una compensación indemnizatoria destinada, ante la imposibilidad de generar un aumento tarifario en la actual coyuntura económica, al mantenimiento de las condiciones operativas de las empresas prestadoras del servicio público de transporte de pasajeros, lo que la asimilaría a un subsidio recibido por tales empresas, del que resultarían beneficiarios finales los usuarios del servicio...”

2.4.2. DÉBITO FISCAL (ALÍCUOTA)

Según Humberto Diez⁵⁰,

⁴⁹Bertazza, Humberto J., “Tratamiento fiscal de las compensaciones tarifarias otorgadas a empresas de transporte”. *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) TOMO/BOLETÍN: X- Julio 2004.*

⁵⁰Diez, Humberto P., “Impuesto al Valor Agregado” ERREPAR – Agosto 1994 – Pag.190.

“...El débito fiscal es el importe que resulta de aplicar la alícuota vigente a los precios netos de las ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravados imputables al período fiscal que se liquida...”

“...La alícuota a aplicar es la vigente al momento del perfeccionamiento del hecho imponible...”

“...El cálculo del débito fiscal surge de aplicar la alícuota vigente sobre el precio neto de la operación alcanzada...”

Siguiendo con la obra citada precedentemente el autor sostiene que;

“...El precio neto de las operaciones gravadas se encuentra definido en el artículo 9º de la ley bajo la incorrecta denominación de base imponible, habida cuenta de que por la modalidad determinativa el impuesto al valor agregado no surge de aplicar una alícuota sobre un valor sujeto a imposición, sino por la diferencia de crédito y débito fiscal...”

“...Lo que el artículo mencionado está precisando es el precio neto atribuible a un hecho imponible, es decir, la base para el cálculo del débito fiscal...”

La prestación del servicio público de transporte de pasajeros por su difundido y masivo uso, es una de aquellas actividades que mayor incidencia tiene en la calidad de vida diaria de los ciudadanos. Por eso, la percepción de la tarifa aplicada a los servicios públicos de transporte de pasajeros por automotor, de corta, media y larga distancia, urbanos y suburbanos, se efectúa, mediante el empleo de equipos automáticos que aceptan el pago del importe exacto en monedas de curso legal, con la utilización de la tarjeta SUBE.

El precio que se fija por la recaudación de pasajes es el precio total de la percepción de la tarifa, sin discriminar el Impuesto al Valor Agregado, porque este impuesto no integra el precio neto de la prestación sujeta a gravamen en nuestro caso, el servicio público de transporte de pasajeros.

Por ejemplo;

- Precio Total Recaudación 1.105,00
- Para obtener la Recaudación Neta se debe aplicar la siguiente fórmula;

$$\text{Recaudación Neta} = \frac{\text{Precio Total Recaudación}}{(1 + \text{Alícuota Vigente})} = \frac{1.105,00}{(1 + 10.5\%)} = 1000,00$$

Con relación a la alícuota a aplicar para los hechos imponible incorporados a través de la Reforma antes mencionada, el Artículo 2 inc. h) de la Ley N° 25.239 incorpora al Artículo 28 de la ley del gravamen el inciso h), el cual establece lo siguiente:

“...La alícuota del impuesto será del veintiuno por ciento (21%)...”

“...Estarán alcanzados por un alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en el primer párrafo.

h) los servicios de taxímetros, remises con chofer y todos los demás servicios de transporte de pasajeros, terrestres, acuáticos o aéreos, realizados en el país, no alcanzados por la exención dispuesta por el punto 12 del inciso h) del artículo 7°...”

2.4.3. CRÉDITO FISCAL – PRORRATEO DEL CRÉDITO FISCAL

Las empresas de colectivos podrán computar como crédito fiscal, el Impuesto al Valor Agregado que, en el período fiscal correspondiente a la liquidación, le facturen los proveedores de dichos sujetos por la adquisición de bienes, locaciones y prestaciones de servicios recibidas, siempre que se vinculen con operaciones gravadas.

Lo señalado precedentemente, se encuentra receptado en el artículo 12 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado que comienza diciendo, que del débito fiscal determinado conforme a las normas de este impuesto los responsables (empresas de colectivos) detraerán el crédito fiscal correspondiente y a continuación en el Inciso a) se precisa que debe entenderse por crédito fiscal, señalando que;

“...a) El gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios —incluido el proveniente de inversiones en

bienes de uso— y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad.

Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación...”.

En este inciso se establece una limitación del crédito fiscal, porque si bien priva el criterio de impuesto facturado, existe un tope ya que éste no puede superar al que resultaría de aplicar al precio neto de la compra la alícuota correspondiente.

Primer Caso:

| | |
|----------------------------|-----------|
| • Precio neto de la compra | 10.000,00 |
| Crédito Fiscal facturado | 2.100,00 |

En este caso no hay limitación porque el crédito fiscal facturado está perfectamente determinado.

Segundo Caso:

| | |
|----------------------------|-----------|
| • Precio neto de la compra | 10.000,00 |
| Crédito Fiscal facturado | 2.000,00 |

El adquirente (la empresa de colectivos) solo puede tomar el crédito fiscal que surge de la factura o documento equivalente, debiendo ser imputado en el período fiscal en que estos documentos fueron emitidos. Vale decir, que puede tomar solamente 2.000,00 que es lo que el proveedor efectivamente le facturo.

La jurisprudencia de la Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativo – Sala IV – del 17/03/81 en la causa “Héctor Isnardi SA” reconoce este criterio.

Tercer Caso:

| | |
|----------------------------|-----------|
| • Precio neto de la compra | 10.000,00 |
| Crédito Fiscal facturado | 2.800,00 |

En este ejemplo es donde se impone la limitación porque el impuesto facturado resulta superior al que corresponde la alícuota sobre el precio neto de la compra que origina el crédito fiscal. El operador de transporte de colectivos solo podrá tomar 2.100,00 de crédito fiscal y los 700,00 de diferencia formaran parte de su costo.

En el mismo sentido Humberto P. Diez⁵¹, señala;

“...En este supuesto lo abonado de más se convierte para el contribuyente en un mayor costo de la materia prima, del insumo, del material o de la mercadería adquirida, al no generar la posibilidad de computar crédito fiscal. Este costo para el contribuyente no se traduce en un beneficio fiscal, sino que quien verdaderamente obtiene una ganancia es el vendedor del bien, ya que al determinar su débito fiscal partiendo del precio neto computable éste es inferior al impuesto que ha facturado al adquirente...”.

Prorrateo de Crédito Fiscal Artículo 13 de la Ley

El artículo 13 de la Ley de gravamen dispone que;

“...Cuando las compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicios que den lugar al crédito fiscal, se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas o no gravadas y su apropiación a unas u otras no fuera posible, el cómputo respectivo sólo procederá respecto de la proporción correspondiente a

⁵¹ Diez, Humberto P., “Impuesto al Valor Agregado”. ERREPAR – Agosto 1994 – Pag. 193.

las primeras, la que deberá ser estimada por el responsable aplicando las normas del artículo anterior...”

Corresponde entonces preguntarse, si está bien, si es correcto, que en una empresa de transporte público de pasajeros no se aplique el prorrateo del Crédito Fiscal previsto en el artículo 13 de la Ley del gravamen, cuando en los ingresos que se generan coexiste la recaudación por corte de boleto gravada en el Impuesto al Valor Agregado con los subsidios que perciben los operadores del sector, atento a encontrarse los mismos fuera del objeto del impuesto, debido a que por sus características tienen la naturaleza de monto compensatorio de la tarifa, sin que por ellos se efectúe contraprestación alguna.

Existe sobre el particular, un criterio aceptado en general, que el subsidio no es un ingreso, o concepto similar que debiera ser considerado para el prorrateo del impuesto.

En este sentido, el Dictamen (DAT) N° 32/2000 expreso en un caso asimilable (tarifa de energía eléctrica subsidiada) que;

“...Resulta inaplicable el prorrateo del crédito fiscal que estatuye el artículo 13 de la ley del tributo, a los fines de la liquidación del crédito fiscal pertinente, debido a que los ingresos no gravados que obtiene la empresa en cuestión consisten en subsidios que tienen naturaleza de monto compensatorio del precio, sin que por los mismos se efectúe contraprestación alguna...”

Por todo lo expuesto, se entiende que no corresponde practicar prorrateo de créditos fiscales según el art. 13, Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Saldo a Favor Técnico (Primer Párrafo del Artículo 24 de la Ley)

El saldo a favor técnico se genera por un exceso del crédito fiscal respecto del débito fiscal por operaciones de compra de bienes o prestaciones de servicios realizadas en el mercado interno, en un determinado período fiscal.

La mayoría de las empresas que operan en el sector de transporte público de pasajeros evidencian un crecimiento exponencial de los saldos a favor técnicos

en el Impuesto al Valor Agregado, producto del exceso de crédito fiscal sobre el débito fiscal, ya que la compra de insumos y servicios necesarios para llevar adelante la explotación tienen una tasa de Impuesto al Valor Agregado del 21,0% mientras que la recaudación por la venta de pasajes está gravada a una tasa equivalente al 50,0% de la tasa general o sea a una tasa del 10,5%.

Como señaláramos en el punto anterior, en cuanto a la no aplicabilidad del prorrateo previsto en el artículo 13 de la Ley, y la poca probabilidad que en el corto plazo se incremente la tasa del impuesto para esta explotación económica, es que afirmamos el concepto en cuanto a que los saldos a favor técnicos en el Impuesto al Valor Agregado tienden a incrementarse en el futuro para este tipo de actividad.

De esta forma, las empresas de colectivos presentaran estados contables donde aparezcan reflejados dentro de sus activos estos créditos fiscales contemplados en el primer párrafo del artículo 24 de la Ley, constituyendo los mismos derechos en expectativa sujetos a condición de que se generen débitos fiscales futuros para su computo.

Como ya expresáramos, el transporte público de pasajeros es una actividad subsidiada por el Estado, que tiene por finalidad favorecer a los usuarios con el precio de los servicios, porque esta actividad es considerada una de las que más influye en la calidad de vida diaria de los ciudadanos.

Por eso, resultaría ilógico que el Estado por un lado este subsidiando la actividad y por otro esté pensando en aumentar la recaudación vía una suba de alícuota. Esta situación es la que explica porque en las empresas que se dedican a la prestación del servicio público de transporte de pasajeros los saldos técnicos en el Impuesto al Valor Agregado se trasladan de un período a otro con un único resultado posible su incremento exponencial.

Pero existe además una consecuencia indirecta de este crecimiento de los saldos técnicos en el Impuesto al Valor Agregado, al registrarse estos dentro del activo, las compras de insumos y servicios se cargan al resultado neto de Impuesto al Valor Agregado, situación que provoca un menor costo y una mayor ganancia para la empresa. Vale decir, que las empresas de transporte de pasajeros no solo, no pueden descargar el saldo a favor técnico de Impuesto al

Valor Agregado, sino que sobre esa suma acumulada se ha determinado y se va a determinar impuesto a una tasa del 35,0% correspondiente al Impuesto a las Ganancias.

La realidad económica enunciada, pone en evidencia una situación que perjudica a las empresas del sector mientras se mantenga la actual estructura impositiva ya que la contrapartida de los créditos impositivos generados por los saldos técnicos a favor en el Impuesto al Valor Agregado (primer párrafo del artículo 24 de la ley) no generan ganancias en el futuro, encontrándose las mismas a pesar de ello obligadas a tributar el Impuesto a las Ganancias.

2.5. Pagos a Cuenta

2.5.1. IMPUESTO SOBRE LOS COMBUSTIBLES LÍQUIDOS Y GAS NATURAL

Cómputo del Impuesto sobre Gasoil como Pago a Cuenta del Impuesto a las Ganancias y Ganancia Mínima Presunta

Las empresas de transporte de pasajeros por ómnibus concesionarias o permisionarias de la jurisdicción Nacional, Provincial o Municipal podrán computar como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias y sus correspondientes anticipos, atribuibles a dichas prestaciones el 100% del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos contenidos en las compras de: *gas licuado uso automotor y/o GNC*, efectuadas en el respectivo período fiscal, que se utilicen como combustible de las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios⁵².

De la consulta efectuada a la AFIP se desprende que solamente podrán computar las empresas de transporte de colectivos el impuesto a los combustibles líquidos por las compras de gas licuado afectado a los colectivos que utilizan ese combustible, no correspondiéndole computar como pago a

⁵²ID 5712782 – AFIP – ABC Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas. - Decreto 1396/01 y Decreto 1029/01.

cuenta del Impuesto a las Ganancias, el impuesto sobre los combustibles líquidos contenidos en las compras de gasoil.

Este se pudo computar hasta el 31/12/2001 pero después quedó sin efecto el pago a cuenta en el Impuesto a las Ganancias y Ganancias Mínima Presunta del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos para las empresas de transporte de carga y pasajeros.

Cómputo del Impuesto sobre Gasoil como Pago a Cuenta de IVA

Está vigente el pago a cuenta en el Impuesto al Valor Agregado del 100% del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos contenido en las compras de gas oil efectuadas en el respectivo período fiscal, tanto para los productores agropecuarios como para las empresas de transporte terrestre, fluvial o marítimo de carga o pasajeros.

El pago a cuenta contra el Impuesto al Valor Agregado funciona en forma alternativa al pago a cuenta del impuesto a las ganancias, por lo cual el contribuyente puede optar utilizarlo contra uno u otro impuesto.

Como las compañías de colectivos no pueden computar el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos contenido en las compras de gas oil como pago a cuenta en el Impuesto a las Ganancias, pueden afectar, como pago a cuenta del Impuesto al Valor Agregado el 100% del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos, contenido en las compras de gas oil que se efectúen en el período fiscal respectivo, y que se utilicen como combustible en los colectivos afectados a la explotación.

Cómputo del Impuesto sobre Gasoil como Pago a Cuenta de Contribuciones Patronales

Las empresas de transporte de pasajeros por ómnibus, concesionarias o permisionarias de la jurisdicción Nacional, Provincial o Municipal, de acuerdo a lo establecido por el Decreto N° 1029/2001 podrán computar como pago a cuenta de las contribuciones patronales, \$ 0,08 por litro de gasoil adquirido y

utilizado como combustible en las unidades de material rodante afectadas al servicio de transporte público en colectivos.

La AFIP a través de la Resolución General (AFIP) N° 1088, reglamento dicho cómputo de pago a cuenta.

Posteriormente, la Administración por medio de la Resolución General (AFIP) N° 2477 del 11/08/2008 modificó el procedimiento para hacerse efectivo de este cómputo como pago a cuenta de las contribuciones patronales, se abandona la imputación manual para efectuar una imputación informática.

Este nuevo proceso tiene vigencia a partir de 09/2008, y se efectúa a través de la página Web de la AFIP, en el servicio “*F. 333/A, imputación de crédito Combustibles Líquidos*”. Realizada la presentación electrónica, el sistema permite imprimir el formulario 333/A, que servirá como acuse de recibo de la presentación realizada.

2.5.2. PAGO A CUENTA PROVENIENTE DEL IMPUESTO A LOS DÉBITOS Y CRÉDITOS BANCARIOS

Cómputo como Pago a Cuenta del Impuesto a las Ganancias y Ganancia Mínima Presunta

Las empresas de transporte de colectivos titulares de cuentas bancarias que se encuentran alcanzados por la tasa general del seis por mil (6 0/00) del impuesto a los débitos y créditos bancarios, podrán computar como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias y Ganancia Mínima Presunta o, de corresponder, sus respectivos anticipos, el 34% de los importes liquidados y percibidos por el agente de percepción en concepto de este impuesto, originados en las sumas acreditadas en dichas cuentas.

Asimismo, si dichos sujetos están alcanzados por la tasa general del doce por mil (12 0/00), entonces podrán computar como crédito de esos impuestos, el 17% de los importes ingresados por cuenta propia o, en su caso, liquidados y

percibidos por el agente de percepción en concepto del impuesto a los débitos y créditos bancarios⁵³.

El artículo 30 RG (AFIP) N° 2111/06 establece el procedimiento para el caso en que se proceda a computar el impuesto a los débitos y créditos bancarios contra la cancelación de un saldo de declaración jurada fijando que;

“...El crédito de impuesto -acumulado hasta el último día del mes inmediato anterior al del vencimiento para la presentación de la declaración jurada correspondiente-, no imputado contra los anticipos de los impuestos a las ganancias y/o a la ganancia mínima presunta podrá computarse en la respectiva declaración jurada anual y de existir un remanente no imputado, podrá trasladarse hasta su agotamiento a otros ejercicios fiscales posteriores...”.

El remanente no compensado no podrá ser objeto, bajo ninguna circunstancia, de compensación con otros gravámenes a cargo del contribuyente o de solicitudes de reintegro o transferencia a favor de terceros, pudiendo trasladarse, hasta su agotamiento, a otros períodos fiscales de los citados tributos⁵⁴.

En ningún caso podrá generarse saldo de libre disponibilidad, que tenga origen en anticipos del Impuesto a las Ganancias cancelados a través del cómputo del pago a cuenta proveniente del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios, y la suma de dichos anticipos exceda el valor del saldo de impuesto a ingresar.

En dicho supuesto, la parte del saldo a favor del contribuyente que tenga origen en la imputación del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios, sólo podrá utilizarse para la cancelación de próximas declaraciones juradas o nuevos anticipos del mismo contribuyente, que correspondan a los Impuestos a las Ganancias o Ganancia Mínima Presunta, ..., únicamente...”.

“...Finalmente se informa que, en general, el orden que se aplica para la imputación contra el impuesto determinado es el siguiente:

⁵³Artículo 13° del Decreto N° 380/01 – Artículo 26 RG (AFIP) N° 2111/06.

⁵⁴ID 275922 – AFIP – ABC Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas...

✓ *Impuesto Determinado*

menos,

✓ *Anticipos cancelados mediante Impuesto a los créditos y débitos (*)*

menos,

✓ *Anticipos cancelados mediante otras formas (**)*

menos,

✓ *Pagos a cuenta, Retenciones y Percepciones (que son considerados ingresos directos) (**).*

(*): Si luego de esta imputación se genera saldo a favor del contribuyente, el mismo no resulta ser de libre disponibilidad (no es transferible y sólo puede imputarse contra el impuesto a las ganancias o ganancia mínima presunta (saldo de la declaración jurada o sus anticipos). (**): El saldo a favor del contribuyente que surja de estos conceptos es de libre disponibilidad⁵⁵.

“...En todos los casos, cuando se trate de crédito de impuesto a las ganancias correspondiente a los sujetos que no revistan la calidad de sociedades anónimas, en comandita por acciones, de responsabilidad limitada, y demás sociedades no comprendidos en el artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias, el pago a cuenta se atribuirá a cada uno de los socios, asociados o partícipes, en la misma proporción en que participan de los resultados impositivos de aquéllos. Esto es válido tanto para las sociedades de hecho como para las sociedades de componentes.

La mencionada imputación sólo procederá, hasta el importe del incremento de la obligación fiscal producida por la incorporación en la declaración jurada individual de las ganancias de la entidad que origina el crédito⁵⁶...”

2.6. Régimen de Seguridad Social

⁵⁵ID 4555834 – AFIP – ABC Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas.

⁵⁶ID 278517 – AFIP – ABC Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas. Artículo 13 Decreto N° 380/01 y Art. 6 Ley N° 27.264.

2.6.1. CONVENCION COLECTIVA DE TRABAJO N° 460/73

El régimen laboral de los empleados de las empresas de transporte de media y larga distancia, se rige por la Convención Colectiva de Trabajo N° 460/73, siendo de aplicación en la Capital Federal, Provincia de Buenos Aires y en las empresas sujetas al régimen de la Ley N° 12.346 con asiento en las zonas de Rosario y Santa Fe, y/o empresas de Media y Larga Distancia asociadas a las entidades empresarias integrantes de la Comisión Paritaria.

Comprende las siguientes categorías laborales⁵⁷:

- Conductores de Corta, Media y Larga Distancia.
- Inspectores de Primera, Segunda y Tercera.
- Auxiliar de Abordo.
- Personal Administrativo.
- Personal de Talleres.

En cuanto al Personal Administrativo se divide en:

✓ *Auxiliares de Primera:*

- Encargado de agencia,
- Encargado de sección,
- Liquidador de sueldos y jornales,
- Operador de máquinas de contabilidad
- Tenedor de libros,
- Cajeros con pagos a terceros y personal,
- Despachante de almacén y pañol de herramientas.

✓ *Auxiliar de Segunda:*

- Empleados de contaduría,
- Cajero,
- Recaudador,

⁵⁷ Artículo 4º CCT N°460/73

- Auxiliar de tercera.
- ✓ *Auxiliar de Tercera:*
- Expendedor de pasajes,
- Empleados de estadísticas,
- Taquidactilógrafa,
- Control de recaudación,
- Seguros.
- ✓ *Auxiliar de cuarta,*
- Telefonistas,
- Planilleros,
- Ventanilleros,
- Dactilógrafa,
- Cadetes menores de dieciocho años.

En el artículo 6, CCT N° 460/73 se especifican las tareas del personal de técnica y la clasificación de las ramas que componen los talleres de las empresas de auto-transporte de pasajeros.

Este personal técnico se clasifica de acuerdo a las siguientes tareas en;

- ✓ Oficial mecánico:
- ✓ Medio oficial mecánico:
- ✓ Aprendiz:
- ✓ Oficial tornero:
- ✓ Oficial electricista:
- ✓ Medio oficial electricista:
- ✓ Oficial soldador:
- ✓ Oficial elástico:

- ✓ Medio oficial elastiquero:
- ✓ Oficial tapicero:
- ✓ Oficial pintor:
- ✓ Oficial carroceros:
- ✓ Oficial radiadorista:
- ✓ Oficial gomero:
- ✓ Gomero:
- ✓ Oficial chapista:
- ✓ Medio oficial chapista:
- ✓ Engrasador:
- ✓ Lavador:
- ✓ Despachante gasoil:
- ✓ Maniobrista:
- ✓ Conductor grúa de auxilio:

Los talleres se reagrupan de acuerdo a las siguientes ramas;

- Mecánica
- Tornería y/o rectificación e inyección
- Electricidad
- Chapa y pintura
- Soldadura
- Gomería
- Tapicería
- Elastiquero

También el Convenio prevé la división por categorías:

- ✓ Categoría "A": *Oficial*: (será considerado en esta categoría, el operario que reúna la capacidad para efectuar eficientemente todo trabajo inherente a su rama).
- ✓ Categoría "B": *Medio oficial*: (se entiende por medio oficial, a aquel que efectúa sus trabajos bajo asesoramiento de oficial, jefe de taller, capataces, subcapataces, o personal superior).
- ✓ Categoría "C": Aprendiz o ayudante de taller:

El artículo 7 del citado convenio, define como personal de maestranza a los;

- ✓ Serenos,
- ✓ Lavadores y
- ✓ Peones.

2.6.2. CONCEPTOS QUE INTEGRAN LA REMUNERACIÓN DEL PERSONAL DE LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE PÚBLICO DE PASAJEROS

Conceptos Remunerativos

El 10/05/2016 se firmó un "PROTOCOLO DE ENTENDIMIENTO" entre el Ministerio de Trabajo, el Sindicato Unión Tranviarios Automotor (UTA) y las Cámaras Empresarias del sector, donde se definen los incrementos salariales que tienen una vigencia que va desde el 01/04/2016 al 31/03/2017.

Los conceptos que se definen a continuación integran la retribución sujeta a aportes de los empleados de las empresas de colectivos:

- ✓ *Sueldo Básico*

Se fijan los valores de la liquidación correspondiente al sueldo básico de los Conductores (puntos 1, 2, y 3) y para el resto de las categorías el básico conformado (punto 4) se establecen en las planillas adjuntas, Protocolo de Entendimiento.

✓ *Premio Asistencia*

Se establecen importes fijos en las planillas adjuntas al presente protocolo. (El premio asistencia se cobra 100% si no existen faltas en el mes, si el trabajador falta un día pierde el 10%, si falta 2 días el 30%, si falta 3 días el 70% y si se ausenta 4 días pierde el 100% de este premio por asistencia).

✓ *Atención SUBE*

Reemplaza el concepto Atención Boletería y se trata de una suma fija prevista en las planillas adjuntas al presente protocolo.

✓ *Remuneración por Antigüedad*

A partir del primer año de ingresos a la empresa los empleados cobran una bonificación por antigüedad, esto está previsto en el artículo 8 del CCT N° 460/73 que dice;

“...Las empresas abonarán al personal de corta, media y larga distancia, la suma de ... mensuales, por cada año de antigüedad en la empresa, a partir del momento que cumpla el primer año de ingreso a la misma...”.*

✓ *Cantidad de Horas Extras*

El artículo 10 del CCT 460/73 define la jornada de trabajo para el personal que presta servicios en las empresas de corta distancia, señalando;

“... a) El régimen de trabajo para el personal de conductores de corta distancia se ajustará a lo siguiente: la jornada se cumplirá conforme a la Ley 11.544 y leyes o decretos reglamentarios o complementarios de la misma...”.

“... b) La duración de la jornada diaria será de ocho horas. Toda hora trabajada en exceso será liquidada con el cincuenta por ciento (50%) de recargo según la forma de cálculo establecido en el art. 3 del Laudo del 9/3/73...”.

“...c) Cálculo del valor hora: a los efectos del pago de las horas trabajadas...se procede de la siguiente forma: la remuneración mensual del trabajador –sueldo básico y bonificación por antigüedad–, se dividirá

por doscientas horas y al valor hora resultante, se le adicionarán los incrementos que correspondan...”.

“...d) El descanso mínimo entre jornada y jornada no podrá ser inferior a diez horas...”.

✓ *Viáticos*

A través del Acta Acuerdo del 09/08/2016 se decidió aumentar el valor del viático / reintegro de gastos (art.106 de la Ley de Contrato de Trabajo) para los trabajadores encuadrado en el CCC N° 460/73, que prestan servicios en empresas de transporte de corta y media distancia en el ámbito del Área Metropolitana de Buenos aires (AMBA) en la suma de \$ 130.- (PESOS: ciento treinta) por día efectivamente trabajado a partir del 01 de julio de 2016.

Conceptos No Remunerativos

El Protocolo de Entendimiento firmado en mayo de 2016, establece una suma no remunerativa de \$ 2.000.- (PESOS: dos mil) para los Conductores, correspondiente a los meses de abril y mayo del 2016, \$ 1.500.- (PESOS: mil quinientos) para los meses de agosto, septiembre, octubre y noviembre, y para el resto de las categorías convencionales los montos que se establecen en las planillas adjuntas a dicho Protocolo.

Estas sumas no remunerativas no efectúan pago de contribución alguna a la seguridad social, pero sí tendrán el carácter de remunerativas con referencia a los aportes a cargo de los trabajadores comprendidos en la Obra Social UTA (3%), cuota sindical (1,5%) y promoción social (1%) para los afiliados a la UTA.

Además, todos los beneficiarios de este acuerdo salarial firmado en mayo/2016, deberán efectuar un aporte solidario obligatorio equivalente al 1% de las cifras que se encuentran definidas en dicho protocolo.

CAPITULO 3 – ANALISIS DE IMPUESTOS PROVINCIALES

3.1. Ingresos Brutos Provincia de Buenos Aires

3.1.1. OBJETO, SUJETO Y NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE.

Recaudación Pasajes

En los Códigos Fiscales de cada provincia se define el objeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en consonancia con los requisitos previstos en la Ley Nº 23.548 de Coparticipación Nacional, ya que esta norma en su artículo 9º, prevé, por un lado, la prohibición para que se establezcan gravámenes análogos y, por otro, va a tipificar ciertas características que debe tener el Impuesto a los Ingresos Brutos en las distintas jurisdicciones, estableciendo, que;

“...En lo que respecta a los Impuestos sobre los Ingresos Brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas:

- Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos...”

El artículo 156 del Código Fiscal estipula que estará alcanzada con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

“... El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso –lucrativo o no– cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice...”

El autor Martín R. Caranta⁵⁸, precisa las características de éste tributo provincial;

[...Se evidencia de lo expuesto la existencia de una serie de requisitos que se deberán cumplir para encontrarse alcanzado por el gravamen, a saber;

- *Deberá provenir del ejercicio de una actividad,*
- *Dicha actividad debe ser ejercida en forma habitual,*
- *El ejercicio de la actividad debe ser realizado a título oneroso (lucrativo o no)*
- *La actividad debe ser ejercida en el territorio provincial que pretende gravarla (sustento territorial) ...]*

Corresponde resaltar que el hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se concreta con el efectivo desarrollo de una actividad, para que resulte verificado el hecho generador de la obligación tributaria, no basta con tener una profesión u oficio, sino que es necesario que los mismos, sean ejercidos en forma efectiva.

El impuesto requiere que, para ser alcanzadas por el gravamen, esas actividades tienen que ser “habituales”, esto es referidas al giro normal del negocio y medio de vida normal del sujeto que las realiza. Por otra parte, esto implica depurar actos que aparecen aislados, excepcionales, impropios de la actividad del sujeto y que son no habituales⁵⁹.

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires define en el artículo 157 el concepto de Habitualidad;

“.... A los efectos de determinar la habitualidad a que se refiere el artículo anterior, se tendrá en cuenta especialmente la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica.

⁵⁸ Caranta, Martín R., “Impuesto sobre Ingresos Brutos” – ERREPAR – Práctica Integral Buenos Aires (PIBA) – Tomo IV – Abril 2012.

⁵⁹ Sastre, Agustín. “Impuesto sobre Ingresos Brutos”. Trabajo de Integración Final. Especialización en Tributación - Facultad de Ciencia Económicas (UNLP).

Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos y operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades.

La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua...”.

Como se expresara precedentemente, cuando la Ley de coparticipación define las características del Impuesto, hace referencia a que quedan dentro del ámbito de imposición las actividades realizadas con fines de lucro.

Según el Dr. Caranta,⁶⁰*[...la conceptualización del ingreso alcanzado como precio o retribución de la actividad ejercida está íntimamente ligado a lo que la legislación ha definido como capacidad contributiva...].*

El sustento territorial implica que serán alcanzadas por el impuesto a los ingresos brutos las actividades ejercidas con habitualidad dentro del ámbito de la Provincia.

La actividad habitual desarrollada en la provincia de Buenos Aires por los permisionarios del servicio de transporte público de pasajeros, constituye una actividad alcanzada por el Impuesto a los Ingresos Brutos, conforme a lo establecido Título II del Código Fiscal – Ley N° 10.397 (Texto ordenado 2011) y modificatorias.

Con la publicación de la Ley N° 14.808 (B.O.: 22/1/16), la Provincia de Buenos Aires estableció los montos para el año 2016 que la provincia cobrará por los gravámenes que administra y recauda, correspondiéndole al transporte urbano de pasajeros la alícuota diferencial fijada en el artículo 22 del uno con cinco por ciento (1,5%) aplicable sobre la recaudación por la venta de pasajes neta de Impuesto al valor agregado⁶¹.

⁶⁰ *Obra citada en pag.53*

⁶¹ *Artículo 162 inciso a) del Código Fiscal fija que no integran la Base Imponible los Importes correspondientes al, impuesto al Valor Agregado -débito fiscal-, en la medida en que corresponda a las operaciones de la actividad sujeta a impuesto realizadas en el período fiscal que se liquida.*

Tratamiento de las Compensaciones Tarifarias en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Las autoridades fiscales de la provincia de Buenos Aires han pretendido gravar con este tributo a los ingresos provenientes de las compensaciones tarifarias, dispuestas por el decreto 652/2002, pero la Doctrina en numerosos trabajos ha coincidido en dejar fuera del ámbito de imposición este tipo de ingresos.

En primer lugar, el artículo 162 inciso d) del Código Fiscal excluye de la base imponible a; *“...Los subsidios y subvenciones que otorgue el Estado nacional, las provincias y las municipalidades, incluidas las sumas de dinero que destinen a evitar o atenuar incrementos en las tarifas de servicios públicos...”*.

El Código Fiscal en el artículo 161 expresa que; *“...Salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada...”*.

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

En este sentido, como regla general del gravamen se considera ingreso bruto gravado a aquel que constituya una contraprestación o retribución por el ejercicio de la actividad sujeta a impuesto.

Bertazza⁶² sostiene que; *[...las compensaciones tarifarias percibidas no forman parte del concepto "ingreso bruto gravado", ya que no es el precio percibido por la prestación realizada, sino un subsidio por mayores costos...]*. Por consiguiente, un concepto que debe excluirse de la base imponible, tal cual lo expresado en el artículo 162 inciso d) del Código Fiscal, ya comentado. El fisco avaló este razonamiento doctrinario en la causa "Internar SA"⁶³ –fallo del

⁶² Obra citada en pag. 18.

⁶³ Internar SA” – Tribunal Fiscal Apelaciones Buenos Aires – del 12/10/1993-, En esta causa la Administración pretendió alcanzar con el gravamen a la "tasa postal" percibida por el permisionario, el cual, por lo dispuesto por la ley 22005, se encontraba obligado a ingresarlas a Encotel.

Tribunal Fiscal Apelaciones Buenos Aires, del 12/10/1993, sosteniendo que, *“...siendo el espíritu del impuesto sobre los ingresos brutos gravar los ingresos remunerativos y no los percibidos por cuenta ajena a título precario, en concepto de tributos y en cumplimiento de una obligación legal, no se debe considerar dicha tasa incluida en la base imponible del impuesto...”*.

En el mismo sentido, en el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no integran la base imponible “...los subsidios y subvenciones que otorgue el Estado Nacional y el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires...”.

Sujetos

El artículo 176 del Código Fiscal precisa que: “...Son contribuyentes del impuesto las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y demás entes que realicen las actividades gravadas...”. Las empresas concesionarias del servicio de transporte público de pasajeros son contribuyentes directos del impuesto sobre los ingresos brutos por la actividad que desarrollan. También son contribuyentes del impuesto las uniones transitorias de empresas y cualquier otra modalidad de asociación o vínculo entre empresas que verifiquen el hecho imponible. Las empresas de colectivos son sujeto pasivo *“por deuda propia”*, ya que son éstas quienes generan el hecho imponible, y a quienes se le atribuye capacidad contributiva. Pero el Código Fiscal determina la existencia de otros sujetos vinculados con la obligación tributaria mediante relaciones de naturaleza diferente, que también resultan obligados al pago del tributo siendo responsables *“por deuda ajena”*. *[...Para asegurar la recaudación, suele incorporarse a la relación jurídica tributaria a otros sujetos pasivos, cuya obligación no deriva de la realización del hecho imponible (contribuyente), sino de una especial carga legal⁶⁴...]*. De esta forma el artículo 177 del citado Código señala que la autoridad de aplicación podrá designar a los contribuyentes por deuda propia como agentes de percepción de sus compradores de bienes y/o servicios, en la forma y condiciones que la misma establezca, operando estas percepciones a cuenta

⁶⁴ Sastre, Agustín. *“Impuesto sobre Ingresos Brutos”*. Trabajo de Integración Final - Especialización en Tributación. Facultad de Ciencia Económicas (UNLP).

del impuesto que en definitiva corresponda abonar al sujeto objeto de las mismas.

Vale decir entonces, que les corresponde a las empresas concesionarias del servicio público de transporte de pasajeros actuar como agentes de retención, percepción, recaudación e información, en la oportunidad, casos, formas y condiciones que establezca la Dirección Provincial de Rentas, sin perjuicio del impuesto que les correspondiere por cuenta propia.

3.1.2. RÉGIMEN GENERAL DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN

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

Aspectos Comunes al Régimen General de Retención y/o Percepción

Las empresas de colectivos son sujetos obligados a actuar como agentes de retención y/o percepción cuando en el año calendario inmediato anterior hubieran obtenido ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a \$ 10.000.000[...sujetos obligados como agentes, Artículo 320 DN B01/04...].

Tales empresas cuando adquieran bienes o servicios a terceros estarán obligadas como "agente de retención" de practicar la misma, cuando paguen a dichos proveedores y serán sujetos pasivos obligados a proceder como "agente de percepción" cuando les cobren a sus clientes los créditos originados por la venta de bienes o la prestación de locaciones o servicios brindados a terceros.

Se encuentran excluidos como sujetos pasibles de percepción y de retención [...sujetos pasivos. exclusiones, Artículo 322 DN B01/04...]:

- El Estado nacional, provincial y municipal.
- Los sujetos exentos, desgravados, o no alcanzados por el gravamen.

- Los que desarrollen las actividades comprendidas en los artículos 151 incisos b), c) y d), 152, 153, 155 y 175 del Código Fiscal.
- Los que hubieren obtenido un certificado de exclusión total del presente régimen.

Un tema importante a considerar, que le da sustento territorial a este tributo es que las concesionarias de transporte público de pasajeros deberán actuar como agentes de recaudación respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la medida en que los ingresos fueren atribuibles a la jurisdicción provincial. La condición de territorialidad se cumple con independencia del domicilio principal, real o legal que tengan las empresas de colectivos y deberán cumplir con esta Disposición Normativa quienes posean en la Provincia de Buenos Aires sucursales, agencias, representaciones, oficinas, locales y todo otro tipo de establecimiento, explotación, edificio, obra, depósito, talleres, playas de estacionamiento y similares [... territorialidad, Artículo 318 DN B01/04...].

Por otra parte, las retenciones y/o percepciones deberán efectuarse en el momento del pago, entendiéndose por pago el abono en efectivo o en especie, la compensación y, con la autorización o conformidad expresa o tácita del contratante, la reinversión o disposición de los fondos en cualquier forma.

En caso de pago parcial o en cuotas, la retención o percepción se efectuará íntegramente sobre el importe del primer ingreso [...recaudación, oportunidad, Artículo 326 DN B01/04...].

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

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

Si no se hubieren realizado operaciones en algún período, deberá dejarse constancia de ello en los formularios previstos para el ingreso de las recaudaciones consignando, según el caso, la leyenda "sin actividad" o cero

("0") como importe depositado, con la intervención de la entidad bancaria correspondiente [...ingreso, plazo, Artículo 327 DN B01/04...].

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 anticipo correspondiente al mes en que se produjo la misma. [...imputación, Artículo 328 DN B01/04...].

Cuando los importes percibidos o retenidos no alcancen a cubrir el monto del anticipo del contribuyente en el lapso al que fueran imputables los ingresos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior, el contribuyente deberá ingresar la diferencia resultante dentro del plazo general fijado para el pago del anticipo correspondiente a dicho lapso [...saldo de impuesto, Artículo 329 DN B01/04...].

Cuando las percepciones o las retenciones sufridas originen saldo a favor del contribuyente, su imputación podrá ser trasladada por éste a la liquidación del o de los anticipos siguientes, aun excediendo el período fiscal [...saldo a favor, Artículo 330 DN B01/04...].

Régimen General de Retención

Se encuentran alcanzadas por el presente régimen las operaciones en las cuales se verifiquen las siguientes circunstancias [...operaciones alcanzadas Artículo 407 DN B01/04...];

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

Quedan excluidas las operaciones de adquisición de cosa mueble cuando la misma haya revestido el carácter de bien de uso para el vendedor. Dicha circunstancia se presumirá siempre que se trate de bienes usados y el vendedor no haga habitualidad en la venta de tales bienes. [...exclusión en razón del objeto; Artículo 408 DN B01/04...].

La retención deberá practicarse sobre el monto del pago, correspondiendo detraer los conceptos que no integran la base imponible del Impuesto a los Ingresos Brutos y que están previstos en el artículo 148 inciso a) del Código Fiscal. [...*Monto sujeto a retención, Artículo 409DN B01/04...*].

A tales efectos, el importe determinado en concepto de retención deberá ser igual o superior al monto \$400 [...*monto mínimo; Artículo 410 DN B01/04...*].

Las Dirección Provincial de Rentas a través de las disposiciones normativas “B” 70/2007 y sus modificatorias modificó los artículos que definían las alícuotas a aplicar para el cálculo de retenciones y percepciones y fijo los porcentajes a aplicar a través de un procedimiento que requiere la consulta por internet - vía web de ARBA -, para determinar el monto a retener y a percibir

La citada norma entro en vigencia a partir del 01 de diciembre de 2007, y a partir de ese momento las empresas del sector deben con su CUIT y CIT (clave de identificación tributaria) consultar el padrón de contribuyentes del impuesto a los ingresos brutos a efectos de definir el porcentaje de retención.

Vale decir, que a los efectos de liquidar la retención, se debe aplicar la alícuota que, con relación a cada contribuyente en particular, se consignará en el padrón de contribuyentes que la Autoridad de Aplicación publicara en la página Web (www.rentas.gba.gov.ar), y al que deberán acceder las empresas de transporte de colectivo para cumplir con la obligación como agentes de recaudación.

El padrón incluirá a la totalidad de los contribuyentes, aún aquellos que se encuentran eximidos de retención (ya sea por desgravaciones, eximición u otras razones), en cuyo caso la tasa de retención será igual a 0%.

En el caso que las empresas del sector realicen operaciones con sujetos que no figuran en el padrón, la tasa de retención será del 3%⁶⁵ y para el caso que no se pudiera acceder al padrón por desperfectos técnicos, por no hallarse en funcionamiento durante toda la jornada la página web de ARBA, la tasa de retención será del 1,75%.

⁶⁵ Resolución Normativa (ARBA) 101/08 – Vigencia a partir del 06/11/2008.

Régimen General de Percepción

Se encuentran alcanzadas las operaciones de venta de cosas muebles, locaciones (obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicios. A diferencia con el régimen general de retención, para que proceda la percepción en la venta de cosa mueble, no necesariamente la mercadería debe entregarse en la provincia de Buenos Aires.

Las empresas de transporte de colectivo además de las exclusiones previstas por el artículo 322 *DN B01/04*, deberán tener presente que no serán pasibles de percepción:

- Los que desarrollen actividades íntegramente fuera de la jurisdicción provincial.
- Los contribuyentes alcanzados por las normas del Convenio Multilateral cuyo coeficiente, atribuible a la Provincia de Buenos Aires, resulte inferior a mil diez milésimos (0,1000) [*...sujetos percibidos, exclusiones Artículo 339 DN B01/04...*].

También las operaciones con consumidores finales resultan excluidas del régimen de percepción [*...exclusión, Artículo 341 DN B01/04...*].

Cuando las cosas muebles, locaciones, prestaciones de servicios, tengan para el adquirente, locatario o prestatario el carácter de bienes de uso o representen para los mismos insumos destinados a la fabricación o construcción de tal tipo de bienes, no corresponderá practicar la percepción. El destino deberá ser declarado por el adquirente, locatario o prestatario al momento de concertarse la operación y deberá ser consignado por el vendedor, locador o prestador en la factura o documento equivalente [*...exclusiones en razón del objeto, Artículo 340 DN B01/04...*].

La percepción debe calcularse aplicando la alícuota correspondiente sobre el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente, pudiendo detraerse, según corresponda, los siguientes conceptos,

- ✓ Impuestos Internos.
- ✓ Impuesto al Valor Agregado.
- ✓ Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural.

- ✓ Impuesto para el Fondo de Autopistas y Tecnológico del Tabaco y los correspondientes a la Tasa sobre Gasoil y a la Tasa de Infraestructura Hídrica.
- ✓ Las percepciones que se hubieren efectuando por aplicación de otros regímenes nacionales, provinciales y municipales.
- ✓ Las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados.

A los efectos de practicar la percepción, el importe establecido de conformidad con el párrafo anterior, deberá ser igual o superior a la suma de \$ 50 [...*monto mínimo, Artículo 343.- DN B01/04...*].

Al igual que en el caso del régimen general de retención, se reemplazan las alícuotas fijadas en la DN B01/04 por una tasa de percepción correspondiente que surgirá del padrón de contribuyentes que mensualmente publicará en la Web la Dirección Provincial de Rentas

En caso de realizarse una operación con un sujeto no incluido endicho padrón, la tasa de percepción será del 6%.

Cuando no se pudiera acceder al padrón por desperfectos técnicos, por no hallarse en funcionamiento durante toda la jornada la página Web de ARBA, la tasa de percepción será del 3%⁶⁶.

CONCLUSIÓN

Los subsidios estatales constituyen una herramienta útil cuando se quiere favorecer el acceso de la población a determinados bienes y servicios, tal como ocurre con el sector de transporte público de pasajeros en la Argentina donde el Estado destina fuertes sumas de dinero para subsidiar la actividad.

Ahora bien, para que este sistema sea sostenible en el tiempo y pueda cumplir con sus objetivos, la ecuación económica de estas compensaciones tarifarias o

⁶⁶ Resolución Normativa (ARBA) 101/08 – Vigencia a partir del 06/11/2008.

subsidios tienen que responder a la realidad económica, ya que, si se dieran en defecto, los operadores del sector no cubrirían sus costos operativos y perderían rentabilidad, y si se dieran en exceso ocurriría lo contrario.

Los operadores del servicio de transporte de pasajeros en busca de una tarifa que les permita cubrir los costos operativos y posibiliten mantener una tasa de rentabilidad razonable, discuten habitualmente con los representantes del Estado, aumentos de tarifas como la única opción posible para mejorar su situación y no consideran otros temas que podrían mejorar muchísimo no sólo el estado actual de las empresas de colectivos sino también el sistema de transporte público de pasajeros.

Es decir, tanto el estado como las cámaras empresarias deberían discutir por ejemplo; que cambios realizar en la forma de asignación o distribución de las compensaciones tarifarias, o discutir los efectos no deseados sobre el sector que genera el marco impositivo vigente.

En el presente trabajo, se efectuó un análisis sobre este último punto, describiendo en principio el sistema tributario argentino aplicable a la actividad económica vinculada con el Servicio Público de Transporte Automotor de Pasajeros, para después analizar situaciones concretas que inciden en la determinación de los impuestos y en la rentabilidad de las empresas del sector.

Sobre la evaluación de marco tributario podemos observar que existe un generalizado consenso sobre el tratamiento impositivo que las leyes impositivas le otorgan a las compensaciones tarifarias o subsidios a los colectivos, como así también, sobre el carácter que como sujetos pasivos del impuesto y de la obligación tributaria tienen las sociedades de componentes. Pero existen algunas cuestiones particulares en el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado que merecen un comentario final, teniendo en cuenta la finalidad señalada en los párrafos precedentes en cuanto a que tanto el estado como las cámaras empresarias deben discutir los efectos no deseados que genera el marco impositivo vigente y que afectan la estructura de costos de los operadores del sector, como también plantear las soluciones posibles.

Respecto al Impuesto a las Ganancias hemos comentado que la falta de ajuste por inflación genera que se termine tributando sobre "utilidades ficticias", la solución a esto no puede ser exclusiva del sector transporte de pasajeros sino que debería ser una reforma integral que habilitara este instituto.

Pero un tema que debe ser considerado por las Cámaras Empresariales es que debería generarse una reforma de la Ley de Impuesto a las Ganancias que habilite a las empresas subsidiadas, declarar la renta no en el momento de su devengamiento sino a partir de su cobrabilidad, es decir cuando el estado termina transfiriendo los recursos a sus cuentas bancarias, de esta manera se estaría regularizando una situación de hecho, ya que la mayoría de las empresas del sector imputan los subsidios en la medida que se van percibiendo y esto ante una fiscalización genera ajustes impositivos.

En el Impuesto al Valor Agregado es donde se presenta la mayor dificultad dada la inaplicabilidad del prorrateo del crédito fiscal que estatuye el artículo 13 de la Ley del tributo, a los fines de la liquidación del crédito fiscal pertinente, y el incremento de los excedentes de saldos a favor del primer párrafo que esta situación genera, ya que el débito fiscal generados por la venta de pasajes tributa la alícuota del 10,5% y el crédito fiscal tomo el 100% al 21,0%.

Como se señalara en el presente trabajo, además existe *"...una consecuencia indirecta de este crecimiento de los saldos técnicos en el Impuesto al Valor Agregado, al registrarse estos dentro del activo, las compras de insumos y servicios se cargan al resultado neto del Impuesto al Valor Agregado, situación que provoca un menor costo y una mayor ganancia para la empresa. Vale decir, que las empresas de transporte de pasajeros no solo, no pueden descargar el saldo a favor técnico del gravamen, sino que sobre esa suma acumulada se ha determinado y se va a determinar impuesto a una tasa del 35,0% correspondiente al Impuesto a las Ganancias..."*

"...La realidad económica enunciada, pone en evidencia una situación que perjudica a las empresas del sector mientras se mantenga la actual estructura impositiva ya que la contrapartida de los créditos impositivos generados por los saldos técnicos a favor en el Impuesto al Valor Agregado (primer párrafo del artículo 24 de la ley) no generan ganancias en el futuro, encontrándose las mismas a pesar de ello obligadas a tributar el Impuesto a las Ganancias..."

Esta situación tiene una incidencia directa en los costos de las empresas del sector y por ende en su rentabilidad, por eso el tema debería integrar la agenda de trabajo entre las cámaras empresariales y el estado para mejorar no solo el estado actual de los operadores de servicios de colectivos sino también darle sustentabilidad al el sistema de compensaciones tarifarias al trasporte público de pasajeros.

BIBLIOGRAFIA

| |
|-----------|
| NORMATIVA |
|-----------|

- Ley N° 12.346 (B.O.21/01/1937). Creación de la Comisión Nacional de Coordinación de Transportes.
- Ley N° 24.449 (B.O.10/02/1995). Ley de Tránsito y Seguridad vial.
- Decreto-Ley N° 16.378/57. Ley Orgánica del Transporte de Pasajeros en la Provincia de Buenos Aires. Decreto Reglamentario N° 6.864/58 y modif. Ley N° 7.396 (B.O. 18/06/1968).
- Ley N° 14.808 (B.O. 22/01/2016) – Provincia de Buenos Aires.
- Ley N° 20.628 (B.O. 31/12/1973) t.o. Decreto N° 649/97 y Decreto Reglamentario 1.344/98. Ley de Impuesto a las Ganancias.
- Ley N° 24.073 (B.O.13/04/1992). Modificación Impuesto a las Ganancias.
- Ley N° 25.063 (B.O. 30/12/1998). Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Título V, artículo 6.
- Ley N° 23.349 (B.O. 25/08/1986). Ley de Impuesto al Valor Agregado.
- Ley N° 23.871 (B.O. 31/10/1990). Impuesto al Valor Agregado - modificatoria.
- Ley N° 26.994 (B.O. 23/09/2015). Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.
- Ley N° 10.397 (B.O. 03/07/1986) t.o. Res. 39/11 y modificatorias. Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.
- Ley N° 19.550 (B.O. 25/04/1972). Ley de Sociedades Comerciales.
- Ley N° 23.427 (B.O. 03/12/1986). Fondo de Educación y Promoción Cooperativa.
- Ley N° 27.260 (B.O.: 22/07/2016). Ley de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados.
- Ley N° 23.548 (B.O. 26/01/1988). Ley de Coparticipación Federal.

- Ley N° 23427 (B.O. 03/12/1986). Fondo para Educación y Promoción Cooperativa.
- Ley N° 11683 (B.O. 12/01/1933), t.o. Decreto 821/98. Procedimiento Fiscal.
- Ley N° 23.966 (B.O. 20/08/1991). Impuestos. Previsión Social.
- Ley N° 25.239 (B.O. 31/12/1999). Reforma Tributaria.
- Ley N° 12.953 (B.O. 08/10/2002) – Provincia de Buenos Aires. Modificatoria Decreto – Ley N° 7.466/69. Transporte colectivo de pasajeros.
- Decreto – Ley N° 6.769/58 y modif. - Provincia de Buenos Aires. Ley Orgánica de las Municipalidades.
- Decreto N° 656/94. Marco regulatorio del autotransporte público de pasajeros de carácter urbano y suburbano de jurisdicción nacional. Permisos de explotación.
- Decreto N° 1.081/10. Creación Agencia Provincial de Transporte.
- Decreto N° 958/92. Marco regulatorio del autotransporte interurbano de pasajeros de jurisdicción nacional.
- Decreto N° 808/95. Modif. Decreto 958/92. Normas para la reglamentación del transporte interurbano de pasajeros de jurisdicción nacional.
- Decreto N° 779/95. Reglamenta la Ley de Tránsito y Seguridad vial.
- Decreto N° 84/2009. Implementación del Sistema único de Boleto Electrónico (S.U.B.E.)
- Decreto N° 1396/01 ITC
- Decreto N° 1029/01 ITC
- RG AFIP N°1.088 (B.O. 06/09/2001)
- RG AFIP N° 2.477 (B.O. 11/08/1988)
- RG AFIP N° 2.111 (B.O. 14/08/2006)

- Circular N° 1080 (B.O. DGI 05/09/1979)
- Dictamen (D.A.T.) N° 7 (B.O. AFIP 07/05/1980)
- Dictamen (D.A.T.) N° 86/2002 (B.O. AFIP 28/02/2002)
- Dictamen (D.A.T.) N° 23/98 (B.O. AFIP 08/05/1998)
- Dictamen (D.A.T.) N° 43/84 (B.O. DGI 27/09/1984)
- Dictamen (D.A.T.) N° 37/99 (B.O. DGI 26/05/1999)
- Dictamen (D.A.T.) DGI - AFIP N° 27/2006 (B.O. AFIP 27/04/2006)
- Dictamen (D.A.T.) N° 72/99 (B.O. AFIP 01/06/1999)
- Dictamen (D.A.T.) N° 59/2007 (B.O. AFIP 26/09/2007)
- Dictamen (D.A.T.) N° 74/2005 (B.O. AFIP 01/06/2006)
- Dictamen (D.A.T.) N° 11/2001 (B.O. AFIP 01/07/2001)
- Dictamen (D.A.T.) N° 64/2004 (B.O. AFIP 01/05/2005)
- Dictamen (D.A.T.) N° 67/2003 (B.O. AFIP 01/06/2004)
- Dictamen (D.A.T.) N° 32/2000 (B.O. AFIP 01/12/2000)
- Dictamen (D.A.T.) N° 7/1999 (B.O. AFIP 01/10/1999)
- Dictamen (D.A.T.) N° 16/2000 (B.O. AFIP 01/09/2000)
- Dictamen (D.A.T.) N° 60/2003 (B.O. AFIP 01/02/2004)
- Dictamen (D.A.T.) N° 87/2006 (B.O. AFIP 09/01/2007)
- Dictamen (D.A.L.) N° 4/2004 (B.O. AFIP 01/07/2004)
- Dictamen (D.A.L.) N° 45/97 (B.O. AFIP 07/02/1998)
- Dictamen DI ATEC N° 61/2000 (B.O. 01/05/2001)
- Dictamen DI ATEC N° 37/1999 (B.O. 01/12/1999)
- Instrucción 9/1999 de la AFIP
-

- TFN - Sala A - 06/12/2012. "Bus del Oeste SA s/Recurso de Apelación - Impuesto a las Ganancias".
- TFN – Sala C - 15/11/2005. "Aries Cinematográfica Argentina S.A".
- TFN – Sala B - 05/06/2014. "Ricciardi, Ramón E.; Ricciardi, Ramón A.; Ricciardi Jorgelina E.; Ricciardi, Eloísa y Arrospide, María Rita s/apelación ganancias".
- TFN - Sala D – 11/11/1997. "Empresa San Vicente S.A.".
- TFN - Sala A – 28/12/2011. "Lartex S.A.".
- TFN - Sala D – 22/02/2000. "Muscarriello Hnos. S.A. s/ recurso de apelación".
- TFN – Sala D – 28/12/2000. "Servando Pedrido S.A.I.C. s/ recurso de apelación".
- TFN – Sala D – 11/08/2004. "Empresa de Transporte Mariano Moreno S.A.".
- TFN – Sala D – 10/07/2003. "Lavadero Virasoro S.A.".
- TFN – Sala B – 23/11/2004. "Dragados y Obras Portuarias S.A.".
- TFN – Sala B – 23/05/2005. "Empresa de Combustibles Zona Común S.A.".
- TFN – Sala B – 30/08/2005. "Petroquímica Río Tercero S.A.".
- TFN – Sala B – 10/12/2013. "Fideicomiso San Gabriel s/apelación Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta".
- TFN – Sala A – 28/09/2010. "Jockey Club A.C.".
- TFN – Sala B – 03/04/2014. "Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos s/apelación Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta".
- TFN – Sala A – 26/05/2014. "Eidico SA s/apelación".

- TFN – Sala A – 17/12/1997. “Industrias Plásticas D’Accord SRL” confirmado por la CNACAF Sala II del 06/07/2000. Antes Huelva SA, TFN del 14/09/72
- TFN – Sala D – 22/11/2005. “Naindo S.A.”.
- TFN – Sala D – 29/11/2001. “Zanella Mare”.
- TFN – Sala A – 05/12/2003. “Electro Córdoba S.A.”.
- TFN – Sala B – 24/05/2005. “Gipsy Traslados Marinos SRL”.
- TFN – Sala A – 03/11/1999. “Altos Paraná S.A.”.
- CNCAF – Sala III - 07/08/2007. “Gas Natural Ban SA”.
- CNCAF - Sala II – 28/11/2013. “Bus del Oeste S.A (TF 33.381-1) c/ DGI s/ Recurso directo de Organismo Externo”.
- CNCAF – Sala V – 13/12/2004. “Inversora Nihuiles S.A. c/DGI”.
- CNCAF – Sala IV – 17/03/81 Héctor Isnardi SA - Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativo – Sala IV – del 17/03/81
- CNCAF – Sala III – 29/03/2007. “Cemento Avellaneda S.A.”.
- CSJN – 10/03/1983. “De La Rosa Vallejos, Ramón”.
- CSJN – 31/03/1987. “La Biznaga S.A.”.
- CNJN – 03/07/2009. “Candy S.A.”.
- CSJN – 30/06/2005. “Dugan, Trocello SRL”.
- CSJN – 23/10/2012. “Razzini, Ernesto Genesio y otros c/ E.N.A. - A.F.I.P. s/ acción declarativa de certeza”.
- CSJN – 04/08/2012. “Banco Bradesco Argentina S.A. c/ EN AFIP-DGI-Res. Nº 48/07 s/ Dirección General Impositiva”.
- CSJN – 14/02/2012. “Swaco de Argentina S.A.”.
- CSJN – 22/05/2013. “BBVA Consolidar Seguros S.A.”.
- CSJN – 02/10/2012. “Estancias Argentina El Hornero S.A.”.
- CSJN – 15/06/2010. “Hermitage S.A. c/Poder ejecutivo Nacional – Ministerio de Obras y Servicios Públicos”.

- CSJN – 11/02/2014. “Diario Perfil S.A. c/AFIP-DGI”.
- CSJN - “Larralde, Lorenzo y otro” - Fallos: 243:98
- CSJN “Productiva SA Ind. y Fin. s/recursos de apelación” - CSJN - 30/9/1974 .
- Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza – Sala I - 11/7/2003. “Autotransporte Benjamín Matienzo”.

| |
|----------|
| DOCTRINA |
|----------|

Bertazza, Humberto J. (2004). *Tratamiento Fiscal de las Compensaciones Tarifarias otorgadas a Empresas de Transporte*. Práctica y Actualidad Tributaria. Tomo X, julio 2004. Buenos Aires: Errepar.

Biondi, Mario (1980). *Manual de Contabilidad Superior – Técnicas de Valuación*. (3ra. Ed.). Buenos Aires: Ediciones Machi.

Caceres Alberto, I. (2006). *Modificaciones al Objeto del Impuesto a las Ganancias*. IMP 2006-5 (marzo) 691. Buenos Aires: La Ley.

Caranta, Martín R. (2012). *Impuesto sobre Ingresos Brutos*. Práctica Integral Buenos Aires (PIBA), Tomo IV – abril 2012. Buenos Aires: Errepar.

Casal, N. Horacio (1971). *Historias del Colectivo*. La Historia Popular, Fascículo N°21. Buenos Aires: Centro Editor América Latina S.A.,

Catinot, Silvia Guadalupe (1998). *Disposición de Fondos a Favor de Terceros. Análisis de la norma. Aplicabilidad*. Técnica Impositiva – Revista de Casos Prácticos N° 76, febrero 1998. Buenos Aires: Aplicaciones Tributarias S.A.

Celdeiro, Ernesto C. (2016) “Colección Impuestos Comentados ERREPAR – Ganancia Mínima Presunta. Versión 1.2”.

Crivella, Alejandro (2003). *Transporte de Pasajeros. Sociedades de Componentes. Principio de la Realidad Económica. Dictamen N° 86/2002*

(D.A.T.). Jurisprudencia Administrativa y Consultas Impositivas. Boletín N° 70 (A.F.I.P./D.G.I.), mayo 2003. Buenos Aires.

Diez, Gustavo E. (2011). *Impuesto a las Ganancias*. (7ma. Ed. Actualizada y Ampliada). Buenos Aires: La Ley.

Diez, Humberto P. (1994). *Impuesto al Valor Agregado*. Agosto 1994. Buenos Aires: Errepar.

Diez, Humberto P. (2013). *Las Prestaciones Profesionales en el Ámbito Tributario*. (1ra. Ed.). La Plata: EDULP.

Fernández, Luis O. (2013). *Los Subsidios y la Teoría del Balance*. Doctrina Tributaria. Tomo XXXIV, octubre 2013. Buenos Aires: Errepar.

Fernández, Luis O. (2014). *Sociedad de Componentes*. Consultor Tributario (octubre 2014). Buenos Aires: Errepar.

Folco, Carlos M. (2015). *Breves Consideraciones en Torno a las Sociedades Unipersonales y sus Efectos Tributarios*. Doctrina Tributaria. Tomo XXXVI, septiembre de 2015. Buenos Aires: Errepar.

Freire, Oscar– *Impuestos Patrimoniales: Definiciones, Características y Jurisprudencia Judicial y Administrativa*.

Gebhardt, Jorge (2013). *Impuesto Ganancia Mínima Presunta*. (2da. Ed. Ampliada y actualizada). Colección Biblioteca Profesional y Empresaria. Buenos Aires: Errepar.

Martín, Julián A. (1995). *Impuesto a las Ganancias. Análisis Integral Técnico y Práctico*. Buenos Aires: Editorial Tributaria.

Nissen, Ricardo A. (1996). *Nuevamente sobre las sociedades de componente*. B, 369, mayo 1996. Buenos Aires: La Ley.

Reig, Enrique J. (2001). *Impuesto a las ganancias*. (10ma. Ed.). Buenos Aires: Editorial Macchi.

Sastre, Agustín (2014). *Impuesto sobre Ingresos Brutos*. Trabajo Integrador Final. Especialización en Tributación. (4ta. Cohorte). Facultad de Ciencia Económicas. Universidad Nacional de La Plata.

REFERENCIAS INTERNET

iProfessional - Impuestos (27/12/2013). *Ganancias ficticias: Como reducir el problema de la falta de ajuste por inflación*. Recuperado el 18/10/2016, de <http://www.iprofesional.com/notas/175923-Ganancias-ficticias-cmo-reducir-el-problema-de-la-falta-de-ajuste-por-inflacion>.

AFIP - ABC Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas (02/0/2007). ID 5712782 *¿Cuál es el tratamiento para las empresas de transporte de pasajeros por ómnibus concesionarias o permisionarias de la jurisdicción Nacional, Provincial o Municipal?* Recuperado el 18/10/2016, de https://www.afip.gob.ar/genéricos/guiavirtual/consultas_detalle.aspx?id=5712782.

Diez, Gustavo E. (2012). *Jurisprudencia de Disposición de Fondos*. Cátedra de Teoría y Técnica Impositiva I. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires. Recuperado el 18/10/2016, http://www.estudiodiez.com/facultadcursoty/2do2012/Disposicion_de_fondos_o_bienes_a_favor_de_terceros.pdf