

ENCUADRE IMPOSITIVO DE LA ACTIVIDAD PROFESIONAL DEL INGENIERO AGRIMENSOR

Análisis del ejercicio personal y del ejercicio profesional
desarrollado en forma de empresa

Micaela Mauri

Directora: Cra. Claudia Marcela Cerchiara

2013

ÍNDICE	Pág.
INTRODUCCIÓN.....	5
CAPITULO I – ENCUADRE IMPOSITIVO.....	7
I.1. IMPUESTOS NACIONALES.....	7
I.1.1. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	7
I.1.1.1. Introducción.....	7
I.1.1.2. Actividad profesional prestada en forma personal.....	10
I.1.1.3. Sociedad de profesionales.....	12
I.1.1.4. Venta de bienes muebles amortizables.....	18
I.1.1.5. Determinación del Impuesto.....	19
I.1.1.6. Impugnación del cómputo de deducciones.....	21
I.1.2. IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA.....	22
I.1.2.1. Objeto del impuesto.....	22
I.1.2.2. Sujeto del impuesto.....	22
I.1.2.3. Base imponible. Alícuota.....	22
I.1.2.4. Impuesto a las Ganancias. Cómputo como pago a cuenta.....	23
I.1.3. IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES.....	24
I.1.3.1. Introducción.....	24
I.1.3.2. Objeto del impuesto.....	24
I.1.3.3. Sujeto del impuesto.....	25
I.1.3.4. Base imponible. Alícuotas.....	25
I.1.4. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	29
I.1.4.1. Objeto del impuesto.....	29
I.1.4.2. Sujeto del impuesto.....	31
I.1.4.3. Perfeccionamiento del hecho imponible.....	33

I.1.4.4. Base imponible. Débito fiscal. Crédito fiscal.....	35
I.1.5. RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES.....	36
I.1.5.1. Sujetos.....	36
I.1.5.2. Declaración jurada informativa cuatrimestral – RG (AFIP) 2888/10.....	37
I.1.5.3. Recategorización.....	37
I.1.5.4. Fecha y forma de pago.....	38
I.1.5.5. Exclusión del Régimen.....	39
I.1.5.6. Compatibilidades e incompatibilidades del Régimen.....	39
I.1.5.7. Límites para los adquirentes en el Impuesto a las Ganancias.....	40
I.1.6. IMPUESTO SOBRE LOS CRÉDITOS Y DÉBITOS BANCARIOS.....	41
I.1.6.1. Objeto del impuesto.....	41
I.1.6.2. Pago a cuenta.....	41
I.2. IMPUESTOS LOCALES.....	42
I.2.1. IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.	42
I.2.1.1. Introducción.....	42
I.2.1.2. Contribuyente local de la Provincia de Buenos Aires.....	43
I.2.1.3. Contribuyente local de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.....	46
I.2.1.4. Contribuyente de Convenio Multilateral.....	47
I.2.2. TASAS MUNICIPALES.....	49
I.2.2.1. Tasa por Servicios Urbanos Municipales.....	49
I.2.2.2. Derechos de Habilitación, Autorización o Permiso.....	49
I.2.2.3. Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.....	49
I.2.2.4. Derechos de Publicidad y Propaganda.....	51
I.3. REGÍMENES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN.....	51
I.3.1. INTRODUCCIÓN.....	51
I.3.2. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	52
I.3.3. IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.....	53
I.3.4. BENEFICIARIO DEL EXTERIOR.....	54

I.3.4.1. Doble Imposición Internacional.....	56
I.4. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.....	57
I.4.1. PRESTACIÓN DE SERVICIOS A SUJETOS RESIDENTES EN EL EXTERIOR.....	57
I.4.2. IMPORTACIÓN DE EQUIPOS.....	61
CAPITULO II – SISTEMA DE LA SEGURIDAD SOCIAL.....	65
II.1. INTRODUCCIÓN.....	65
II.2. APORTES AL RÉGIMEN GENERAL DE AUTÓNOMOS.....	67
II.3. PROFESIONAL ADHERIDO AL MONOTRIBUTO.....	68
II.4. APORTES A LA CAJA DE PROFESIONALES.....	70
CAPITULO III – ASPECTOS FORMALES.....	72
III.1. RÉGIMEN DE FACTURACIÓN Y REGISTRACIÓN.....	72
III.1.1. INTRODUCCIÓN.....	72
III.1.2. RÉGIMEN DE FACTURA ELECTRÓNICA.....	73
III.1.3. EMISIÓN DE COMPROBANTES.....	73
III.1.4. REGISTRACIÓN DE OPERACIONES.....	75
III.2. RÉGIMEN DE INFORMACIÓN.....	76
III.3. OBLIGACIONES FORMALES.....	77
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	78
BIBLIOGRAFÍA.....	81

INTRODUCCIÓN

Resulta de vital importancia delimitar las tierras y para esto es imprescindible la participación de un sujeto idóneo en la materia. Así el campo de ejercicio del Ingeniero Agrimensor fue creciendo con los años y, actualmente, su participación es fundamental para la elaboración y ejecución de la mayoría de los proyectos de obras civiles y urbanísticas que la sociedad demanda cada día, al aportar toda la información topográfica básica para los mismos y, posteriormente, realizar los replanteos correspondientes.

Este profesional, además, es el encargado de determinar, preservar y mejorar los límites de la propiedad privada y de las distintas divisiones políticas; ofrecer asesoramiento y datos para los sistemas de información geográfica a través de la actualización de mapas, trabajos estadísticos, labores docentes, etc.; brindar asesoramiento técnico en las litis surgidas entre diversos propietarios de tierras; coadyuvar tanto en la elaboración como en la ejecución de proyectos de ingeniería, brindando la información topográfica requerida; incidir en la planificación del territorio nacional, participando en proyectos de catastros urbanos y rurales¹.

En cuanto a los principios básicos de esta milenaria profesión, podríamos afirmar que no han sufrido cambios significativos a lo largo de los siglos; sin embargo, los instrumentos utilizados por el profesional han evolucionado enormemente. Esto implica que no solo debe conocer las leyes que regulan los catastros, la propiedad y los contratos, sino que, concomitantemente, debe ser capaz de utilizar los

¹ Cfr. Consejo Profesional de Agrimensura de la Provincia de Buenos Aires (<http://www.cpa.org.ar>)

delicados instrumentos con exactitud y precisión, de modo que éstos puedan contribuir con una información fiable para fines de registros inmobiliarios y de ingeniería². De la misma manera, el hecho de trabajar en entornos difíciles, como pueden ser las ciudades con edificios de gran altitud o zonas que cubren un vasto territorio, hacen que el profesional tenga que contar con el equipamiento adecuado, a los efectos de mejorar su productividad.

El objetivo de este trabajo de investigación consiste en el análisis de las diferentes formas de llevar a cabo el ejercicio de la profesión, haciendo hincapié en las implicancias de cada alternativa elegida, sea en forma personal u organizado en forma de empresa, para comparar sus efectos y así poder arribar a un esquema que permita la elección de la mejor opción a adoptar en cada caso particular, buscando siempre la optimización de la tributación. Esto permitirá ofrecer el adecuado encuadre fiscal y la planificación estratégica de las oportunidades y beneficios fiscales que brindan los ordenamientos legales tanto en el ámbito nacional como internacional. No se analizarán los servicios prestados en relación de dependencia.

Asimismo, se aborda el encuadre impositivo de la importación de los equipos necesarios para llevar a cabo la actividad, los cuales deben operarse con software especial.

En síntesis, existen numerosas cuestiones impositivas referidas a esta profesión que no han sido analizadas por la doctrina con la profundidad que requiere. El presente trabajo busca realizar un aporte doctrinario que pueda ser de utilidad para aquellos asesores impositivos de este tipo de actividad.

² Colaboradores de Wikipedia. Agrimensura [en línea]. Wikipedia, La enciclopedia libre, 2013 [fecha de consulta: 12 de agosto del 2013]. Disponible en <<http://es.wikipedia.org/w/index.php?title=Agrimensura&oldid=69584659>>.

CAPITULO I

ENCUADRE IMPOSITIVO Y PREVISIONAL

I.1. IMPUESTOS NACIONALES

I.1.1. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

I.1.1.1. Introducción

El Impuesto a las Ganancias, en términos generales, grava la obtención de rentas por parte del Ingeniero Agrimensor (residente en el país) en la República Argentina y en el extranjero, durante un período fiscal³, sin tener en cuenta su nacionalidad ni su domicilio, ni el lugar de celebración de los contratos [Ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias⁴, artículo 1].

Para definir el objeto del impuesto primero debemos analizar quién es el sujeto, con el fin de verificar si corresponde la tributación a través de la teoría de la fuente o de la teoría del balance.

La *teoría de la fuente o del rédito-producto* determina el concepto de ganancia para las personas físicas o sucesiones indivisas y la define como los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación [artículo 2, apartado 1].

Al respecto, en referencia a la habitualidad de las operaciones, merece destacarse la causa Brave⁵, en donde la Corte Suprema sostuvo que los términos "profesión

³ Año calendario o ejercicio comercial; en este último caso, de tratarse de un contribuyente de la tercera categoría que lleve registros contables que le permitan confeccionar balances.

⁴ Ley 20.628 (B.O. 06/08/97), t.o. 1997 y modif.

⁵ BRAVE, RAFAEL. C.S.J.N. 11/10/47.

habitual o comercio" empleados por la ley, deben entenderse con el alcance de actividad regular del contribuyente con el propósito de obtener beneficio, siendo indicios de tal actividad la continuidad de las operaciones, su importancia con relación al giro del contribuyente y el fin de lucro. En ese sentido, entendió que excluye de ordinario a las operaciones aisladas, pero que no es incompatible con la práctica de otra ocupación o negocio.

Para los contribuyentes que obtengan rentas de los incisos e) y f) del artículo 79 de la ley (se incluyen aquí a las profesiones liberales), el Decreto Reglamentario⁶ prevé una extensión del objeto. Al respecto, dispone que toda aquella ganancia que sea una consecuencia indirecta de la actividad del sujeto se considera gravada siempre que esté expresamente mencionada en la ley o en el mentado Decreto. En ese sentido, el propio Decreto contempla que los beneficios obtenidos por la transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos originados en la actividad en cuestión constituyen ganancias generadas indirectamente por el ejercicio de la misma, siempre que entre la fecha de la adquisición y la de la transferencia no hayan transcurrido más de dos años. Sin embargo, advertimos que dicha extensión al ser realizada mediante un decreto y no a través de una ley, podría ser tildada de inconstitucional, por resultar contraria al principio de legalidad.

Un claro ejemplo sería el caso de un Ingeniero Agrimensor que realiza la mensura para una subdivisión de lotes, habiendo pactado el pago con la entrega de un lote de terreno. El profesional decide venderlo a los seis meses, con lo cual el resultado por la venta se encontrará alcanzado por el gravamen, por tratarse de

⁶ Dto. Reglamentario del Imp. a las Gcias., según Anexo del D. 1344/98 (B.O. 25/11/98), t.o. 1998 y modif. Arts. 8 y 114.

una consecuencia indirecta del ejercicio de su actividad. Esto así, aunque el mismo no estuviera afectado a la obtención de ganancias gravadas. Para una persona física (no organizada en forma de empresa) que desarrolle esta profesión y no sea habitualista en la compra-venta de inmuebles, este es el único caso en el cual la venta de inmuebles se encuentra dentro del ámbito del gravamen⁷.

La *teoría del balance* –también conocida como *teoría del rédito-incremento patrimonial o del rédito-ingreso*–, por su parte, aplica para las sociedades y los llamados “sujetos empresa”. Para estos sujetos las rentas se encuentran gravadas aunque no se obtengan periódicamente, se relacionen o no con su actividad principal y hagan o no a la profesión habitual, salvo el caso en el que resulte aplicable alguna exención. Esta teoría grava todo incremento patrimonial del contribuyente [artículo 2, apartado 2].

Para el caso de las explotaciones unipersonales (y sociedades de personas) que desarrollen una actividad profesional, se prevé la gravabilidad según la teoría del balance, solo cuando tal actividad se encuentre complementada con una explotación comercial, caso que analizaremos más adelante.

Respecto de esta última aseveración, debemos tener presente que no es lo mismo una organización empresaria que una actividad profesional complementada con una explotación comercial. También tendremos que tener especial consideración a la hora de determinar si estamos ante una sociedad comercial o una civil.

La ley no distingue el hecho de que el profesional realice su actividad en forma individual o adoptando alguna forma societaria que no esté incluida en el artículo

⁷ Siempre que no se trate de una de las excepciones mencionadas expresamente en la Ley de Impuesto a las Ganancias (loteo con fines de urbanización, edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal).

69⁸ de la ley; solo requiere la citada complementariedad con una explotación comercial para la aplicación de la teoría del balance.

A continuación, procederemos a analizar cada situación en particular con su respectivo encuadre impositivo.

I.1.1.2. Actividad profesional prestada en forma personal

Los servicios profesionales prestados por el Ingeniero Agrimensor en forma personal encuadran dentro de la cuarta categoría, conforme al artículo 79, inciso f) de la ley, correspondiendo su imputación por el criterio de lo percibido [artículo 18, inc. b)].

Analizaremos a continuación qué sucede con un profesional que puede ser considerado como organizado en forma de empresa unipersonal, ya que, podría plantearse la duda, en dicho caso, acerca de si las rentas encuadran dentro de la tercera o de la cuarta categoría.

Es positivo a esta altura encontrar en la jurisprudencia que se intentó poner límite al criterio fiscal de encuadrar dentro de la tercera categoría a toda actividad que conjugara capital y mano de obra.

Entre la abundante jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación que abordó el tema, encontramos como las más destacadas las causas Fernández Valdivielso⁹, Ramos¹⁰ y Paracha¹¹, donde se da prevalencia al intelecto sobre el capital.

⁸ La Ley de Impuesto a las Ganancias en su artículo 69 hace referencia a las sociedades de capital, alcanzadas por la alícuota proporcional del 35%, siendo las formas jurídicas más adoptadas la S.A. y la S.R.L.

⁹ FERNÁNDEZ VALDIVIELSO, HÉCTOR s/apelación - IVA - Imp. Ganancias - Imp. Bs. Personales. T.F.N. Sala B. 15/11/01.

¹⁰ RAMOS, JAIME FRANCISCO s/recurso de apelación - Imp. Ganancias. T.F.N. Sala D. 07/02/03.

¹¹ PARACHA, JORGE DANIEL s/apelación. T.F.N. Sala B. 04/12/09.

La postura del Tribunal Fiscal en el fallo Paracha ratifica la línea marcada por la sentencia de Cámara en la causa Ramos¹², en cuanto al tratamiento que debe darse en el Impuesto a las Ganancias a los ingresos derivados de actividades profesionales cuando estas se estructuran empresarialmente. El Tribunal concluye que, aun cuando dichas actividades se desarrollen bajo la forma de empresa¹³, solo encuadrarán en la tercera categoría cuando el ejercicio profesional esté complementado con una explotación comercial.

En la causa Ramos, el Tribunal Fiscal ya se había expedido sobre el tema, afirmando que el hecho de que el ejercicio de la profesión implique la afectación a la misma de un patrimonio, una organización, costos fijos en recursos humanos y materiales para desarrollar la actividad con habitualidad (como podría ser la inversión en equipos) y un cierto riesgo empresario, no permite, aunque de una primera lectura pareciera lo contrario, concluir que se está ante una actividad comercial que complementa la profesional, pues *la organización aludida está ínsita en el ejercicio de la profesión*.

La postura adoptada por el Tribunal en la causa Paracha¹⁴ fue confirmada por la Cámara Nacional de Apelaciones, haciendo hincapié en que el criterio fiscal de considerar la existencia de una explotación comercial por el hecho de contar con una organización empresarial, no es suficiente para demostrar el desarrollo de una actividad *diferente a la profesional*. Ante el planteo del recurso extraordinario

¹² RAMOS, JAIME FRANCISCO. Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala I. 06/06/06.

¹³ Unipersonal, para el caso que estamos analizando en el presente apartado, aunque las conclusiones son válidas también para los profesionales organizados como sociedades de personas, situación que se verificó en la citada causa Paracha.

¹⁴ PARACHA, JORGE DANIEL. Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala IV. 29/11/11.

efectuado por el Fisco, la Corte, siguiendo el mismo orden de ideas, confirmó la sentencia apelada¹⁵.

I.1.1.3. Sociedad de profesionales

Cuando nos encontramos ante una sociedad de profesionales, a los fines de determinar si se halla encuadrada dentro de las disposiciones de la Ley de Sociedades Comerciales¹⁶, debemos analizar, a priori, si se ha adoptado alguno de los tipos allí previstos y, en su defecto, se analizará su objeto: de tratarse de uno comercial, encuadrará en dicha ley; en caso contrario, será civil y se regirá por las normas del Código Civil¹⁷.

La cuestión a dilucidar consiste en determinar si los ingresos derivados de una sociedad de profesionales (no comprendida en el artículo 69 de la Ley del Impuesto a las Ganancias) encuadran en la tercera categoría, bastando para ello que se adopte una estructura empresaria en la que se utilice trabajo especializado de terceros y capital aportado por los socios o si además, resulta necesario, para dejar de considerarlos incluidos en la cuarta categoría, que la actividad profesional se complemente con una explotación comercial.

Coincidimos con el criterio adoptado por el doctrinario Roca¹⁸, al considerar que el hecho de que dos o más personas desarrollen el ejercicio de una actividad

¹⁵ PARACHA, JORGE DANIEL c/DGI s/recurso. C.S.J.N. 02/09/14. La Corte concluyó que las ganancias provenientes de los servicios prestados por estudios profesionales organizados como empresas o sociedades –siempre que no se trate de sociedades de capital– encuadran en la cuarta categoría de la Ley del Impuesto a las Ganancias, excepto el caso en que la actividad profesional se complemente con una explotación comercial.

¹⁶ Ley 19.550 (B.O. 25/04/72), t.o. por el Anexo del Decreto N° 841/84 (B.O. 30/03/84) y modif.

¹⁷ No se abordan las disposiciones del Nuevo Código Civil y Comercial Unificado, ya que el tratamiento en el impuesto a las ganancias de las sociedades de profesionales (no incluidas en el art. 69 de la ley gravamen) no cambiaría, en principio, con la vigencia del citado Código (el cual no contempla a las sociedades civiles).

¹⁸ ROCA, Carlos. Rentas de profesionales. Tratamiento en el impuesto a las ganancias. D.T.E., Dic. 2009, T. XXX, p. 1180.

profesional, en donde la prestación requiera como principal requisito a la idoneidad profesional, y que se unan en "sociedad" (sin constituir ningún tipo de los regidos por la Ley 19.550), *al solo efecto de compartir recursos y gastos*, no debe llevarnos a atribuir sus rentas dentro de las previsiones de la teoría del balance.

Rentas pertenecientes a la cuarta categoría

El ejercicio de la profesión liberal es una actividad de carácter civil, no encuadrando en la definición de acto de comercio y, por lo tanto, una sociedad de profesionales que se agrupan con el fin de ejercer la profesión en forma conjunta, está realizando una actividad de tal carácter y conformando lo que se denomina una "sociedad civil de hecho", ya sea que la misma no conste de instrumento constitutivo alguno, o que exista tal instrumento pero el mismo no sea elevado a escritura pública. La misma no encuadra en la definición de sociedad comercial irregular o de hecho, ya que no lleva a cabo una actividad mercantil ni adopta un tipo previsto en la Ley 19.550 con algún defecto formal¹⁹.

Teniendo en cuenta esto último, si los profesionales adoptaran una figura societaria de la Ley 19.550 (encuadrada en el artículo 69 de la Ley del Impuesto a las Ganancias), dado que la comercialidad de tales sociedades se presume por su tipicidad, incuestionablemente estaríamos frente a una ganancia de tercera categoría.

La sociedad civil es la figura societaria habitualmente adoptada por los profesionales que trabajan asociándose, dada la naturaleza de la actividad que desarrollan. En este tipo de sociedades son de suma importancia las cualidades

¹⁹ CRISTIANI, Fernando O. La sociedad de profesionales. Un análisis integral de su naturaleza y las consecuencias tributarias de la misma. D.T.E., Octubre 2008, T. XIX, p. 886.

personales de cada uno de los socios, siendo el intelecto y el trabajo personal el elemento fundamental y característico de ellas.

En mi opinión, la renta obtenida por una sociedad civil de profesionales pertenece a la cuarta categoría, debiendo tributar por la teoría de la fuente. Por ende, a los fines de determinar la materia imponible, los resultados obtenidos se imputan por el criterio de lo percibido.

Al respecto, el prestigioso tributarista Aurelio Cid²⁰ sostiene que *“la ley admite la posibilidad de que ‘sociedades y empresas o explotaciones’ que desarrollen actividades profesionales [artículo 79, inc. f) de la ley] estén comprendidas en la cuarta categoría, a condición de que no la complementen con una explotación comercial”*.

Cabe destacar que respecto del tratamiento de la sociedad civil de profesionales, el Fisco sostuvo en la causa Grotz²¹ que tratándose de “una sociedad de personas”²², no resulta ser sujeto del impuesto, sino que lo son cada uno de los socios, quienes deben considerar las ganancias obtenidas por la sociedad en su balance impositivo, siendo estos últimos los sujetos pasibles de la obligación tributaria, declarando sus ingresos en función del porcentaje atribuible a cada uno de ellos. Opinión coincidente con la actual de la Corte.

Rentas pertenecientes a la tercera categoría

La Ley de Impuesto a las Ganancias establece en su artículo 49, incisos a) y b):

“Artículo 49 – Constituyen ganancias de la tercera categoría:

a) las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69;

²⁰ CID, Aurelio. Las sociedades de profesionales frente al impuesto a las ganancias. D.T.E., Junio 2004, T. XXV, p. 535.

²¹ GROTZ ENRIQUE CARLOS s/apelación - Ganancias. T.F.N. Sala B. 25/04/08.

²² Una sociedad civil de contadores públicos, siendo las conclusiones extrapolables a otras sociedades de esa índole.

b) todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste; (...)"

A los efectos de la cuestión que nos ocupa, resulta de especial interés el último párrafo de este artículo 49 que dispone que cuando la actividad profesional se complemente con una explotación comercial, el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considera como ganancia de la tercera categoría.

Teniendo en cuenta, además, lo previsto en el artículo 2, apartado 2 de la ley del gravamen, esto nos llevaría a afirmar que las sociedades de profesionales (no incluidas en el artículo 69) no encuadran en la tercera categoría, salvo que complementen su actividad con alguna explotación comercial, en otras palabras, ejerzan el comercio²³.

Esto debe ser entendido así ya que el propio artículo 68 del Decreto Reglamentario del gravamen excluye de la tercera categoría a las actividades profesionales siempre que ellas no se complementen con una explotación comercial, reconociendo que los profesionales que desarrollen sus actividades en forma de sociedades (no incluidas en el artículo 69) y empresas o explotaciones unipersonales, sin que se complementen con una explotación comercial, pertenecen a la cuarta categoría²⁴.

Coincidimos con la postura adoptada por la Cámara en la causa Pistrelli Díaz y Asociados²⁵ al considerar que el hecho de encuadrar a las sociedades de

²³ RIZO, José María. Las rentas de los profesionales organizados en forma de empresas unipersonales o sociedades. Publicado el 02/04/12 por Tributarius.

²⁴ HARRIAGUE, BENJAMÍN GUILLERMO c/DGI - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala II. 26/02/13. Postura finalmente confirmada por la Corte en la causa Paracha citada anteriormente.

²⁵ PISTRELLI DÍAZ Y ASOCIADOS c/Estado Nacional - AFIP-DGI. Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala IV. 25/08/10. Postura finalmente confirmada por la Corte en la causa Paracha citada anteriormente.

profesionales como empresas no trae consigo aparejado que necesariamente exista una explotación comercial. Para que ello ocurra, tanto el capital como la mano de obra requerida para el desarrollo y logro del cometido deben ser los componentes principales, prevaleciendo sobre la aplicación del intelecto²⁶.

Resulta interesante señalar que la impicancia de clasificar las rentas como de tercera categoría, en lugar de encuadrarlas en la cuarta, no es sólo el adelantamiento de su imputación al ejercicio fiscal, al emplear el principio de lo devengado en lugar de lo percibido –puesto que normalmente los resultados se devengan primero y se perciben o pagan posteriormente–, sino que, por ser aplicable la distinción entre la renta caracterizable bajo la teoría de la fuente (utilizada en la cuarta categoría) y la teoría del balance (de empleo para las rentas de tercera categoría), las ganancias de capital están gravadas²⁷ (por ejemplo, en dicho caso, estaría gravada la venta del inmueble afectado como oficina del profesional).

Además, se producen los siguientes efectos²⁸:

- a) Los malos créditos nunca quedan gravados en las rentas de cuarta categoría, en tanto que si fueran de tercera, deberían cumplir con los índices reglamentarios para admitir su deducción.
- b) Si el ajuste por inflación no estuviera congelado por imperio de la Ley 24.073, sería aplicable. Podemos citar, además, algunas opiniones de destacada doctrina

²⁶ ROCA, Carlos. Rentas de profesionales. Tratamiento en el impuesto a las ganancias. D.T.E., Dic. 2009, T. XXX, p. 1180.

²⁷ KAPLAN, Hugo E. La categorización de la renta en las sociedades profesionales. D.T.E., Marzo 2010, T. XXXI, p. 199.

²⁸ CRISTIANI, Fernando O. La sociedad de profesionales. Un análisis integral de su naturaleza y las consecuencias tributarias de la misma. D.T.E., Octubre 2008, T. XIX, p. 886.

entre la que se destaca lo expresado por Dino Jarach²⁹: "también los profesionales pueden estar sujetos al régimen de ajuste por inflación si sus actividades se complementan con una explotación comercial, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 48." En el mismo sentido, opinan Raimondi y Atchabahian³⁰.

c) Perderían su exención o su exclusión de objeto: los intereses de depósitos a plazo fijo y caja de ahorro; las diferencias de cambio y actualizaciones.

d) Sería aplicable la alícuota proporcional en el régimen de retención de la Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) 830/00.

Formalidades

El contrato de sociedad civil es formal, debido a que el Código Civil establece que deben realizarse por escritura pública [artículo 1184, inc. 3], pero este requisito no hace a la existencia de la sociedad civil, ya que puede subsistir como sociedad de hecho civil.

Distinto es el caso de las sociedades comerciales, que en algunos tipos societarios deben constituirse por escritura pública (tal es el caso de la sociedad anónima), y en otros por instrumento privado; pero siempre deben inscribirse en el Registro Público de Comercio y cumplir con los requisitos de cada tipo social, establecidos por la ley. El incumplimiento puede dar origen a dos situaciones: si no hay contrato, nos encontramos ante una sociedad de hecho, si lo hay, pero no se

²⁹ JARACH, Dino. Impuesto a las ganancias. 1ra ed., Ed. Cangallo, p. 363.

³⁰ RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo. El impuesto a las ganancias. 4ta. ed., Ed. La Ley, p. 697.

cumplen con los requisitos de inscripción o de forma específicos del tipo adoptado, será un ente irregular.

Otra de las diferencias a remarcar es que la sociedad civil puede cambiar la composición de los socios sin ver afectada la existencia del ente social: no se disuelve ni cesa su personalidad jurídica mientras haya al menos dos socios dispuestos a continuarla³¹.

En cuanto a la responsabilidad de los socios frente a terceros, en la sociedad civil los socios son deudores mancomunados de las deudas de la sociedad, esto es, su responsabilidad no es subsidiaria, sino directa. Sin embargo, tratándose de *deudas sociales*, los socios deben responder por las deudas contraídas por la sociedad, en proporción a su porción viril (la deuda se divide en partes iguales entre los socios). El acreedor puede ir directamente contra el socio, sin previa excusión de los bienes sociales, y puede demandar conjuntamente a la sociedad y a cada socio. Cabe aclarar que los socios no están obligados solidariamente por las deudas sociales, si expresamente no lo estipularon así [artículo 1747, C. Civ.]. Solo cuando la obligación fuere indivisible, cada uno de los socios responderá por la totalidad de la deuda [artículo 1745, C. Civ.]. En caso de que uno de los socios hubiese pagado las deudas de la sociedad en exceso –respecto de su porción viril–, deberá ser indemnizado por los otros [artículo 1752, C. Civ.]³².

I.1.1.4. Venta de bienes muebles amortizables

Los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables – exclusivamente aquellos que se empleen en el desarrollo de la actividad gravada–

³¹ Por aplicación del principio de la autonomía de la voluntad (Código Civil, arts. 1758, 1759, 1764, 1766 y 1767).

³² La sociedad civil, las sociedades de personas y la sociedad de responsabilidad limitada por Nidia A. Cipriano, Alejandro Schulze, Gustavo E. Schulze y María T. Castorino de Puppi – PAPER DE LA UBA

tal como sería el caso de los equipos utilizados por el Ingeniero Agrimensor, se encuentran alcanzados por el gravamen³³.

Al respecto, el artículo 113 del Decreto Reglamentario prevé la posibilidad de ejercer la opción de venta y reemplazo a aquellos sujetos que tienen ganancias de cuarta categoría³⁴ cuando los resultados provenientes de la venta de los bienes reemplazados se encuentren alcanzados en el impuesto, difiriendo así el resultado obtenido por la venta. La opción consiste en no incorporar la utilidad obtenida por la venta del bien de uso en cuestión en el balance impositivo y, en su lugar, detraerla del costo de adquisición del bien de reemplazo. De esta forma se obtiene, por ende, un menor valor amortizable o un menor costo computable del nuevo bien. Debe tenerse presente que el ejercicio de la opción requiere que se cumplan las formalidades y requisitos regulados al efecto por el artículo 67 de la ley del gravamen, el artículo 96 del Decreto Reglamentario y la Resolución General (AFIP) 2140.

I.1.1.5. Determinación del Impuesto

La determinación del impuesto del ingeniero agrimensor no difiere de la de otros contribuyentes con rentas de cuarta categoría (siempre que no complemente la actividad profesional con la explotación comercial). Sin embargo, debemos tener mucho cuidado a la hora de determinar la deducibilidad o no de un gasto ya que no siempre es tan clara la distinción entre los gastos personales y aquellos relacionados con los servicios prestados. En relación al tema podemos remitirnos

³³ Según las modificaciones introducidas por la Ley 26.893 (B.O. 23/09/13) en la Ley 20.628, artículo 3, ap. 3.

³⁴ Los sujetos que tienen rentas de la tercera categoría *siempre* pueden ejercer la opción de venta y reemplazo.

al documento tributario de Mirian Campastro³⁵ quien ayuda a dilucidar este interrogante.

Si bien en el Impuesto al Valor Agregado está limitado el cómputo del crédito fiscal de las facturas provenientes de restaurants, hoteles, playas de estacionamiento, entre otros, mediante la Resolución General 3668 la AFIP estableció que no se puede emitir Factura A, con las excepciones previstas en el artículo 52 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Si bien esto es para el Impuesto al Valor Agregado, en el Impuesto a las Ganancias tenemos el fallo de María Magdalena Ruiz Guiñazú³⁶, donde el Tribunal Fiscal admitió la deducción de los gastos de viáticos y personales efectuados por un profesional relacionados con su actividad. El Tribunal se expidió en el mismo sentido en el fallo del famoso músico Charly García, donde admitió la deducción de gastos de restaurants incluso de Factura B cuando se pudo demostrar que estaban relacionados con su actividad³⁷.

Por su parte, la AFIP mediante la Resolución General 975/01, ha efectuado el ordenamiento y la actualización de las normas que regulan las formalidades, plazos y demás condiciones para la liquidación e ingreso del gravamen para el sujeto persona física. En caso de constituir una persona jurídica que confecciona balance, se registrá por la Resolución General 3077/11.

³⁵ CAMPASTRO, Miriam C. Impuesto a las ganancias. Empresas unipersonales: la delgada línea que divide "gastos personales" de "conceptos deducibles". D.T.E., Febrero 2013, T. XXXIV.

³⁶ RUIZ GUIÑAZÚ, MARÍA MAGDALENA s/recurso de apelación - Impuestos a las Ganancias y de emergencias a las altas rentas. T.F.N. Sala D. 05/03/08.

³⁷ GARCÍA LONGE, CARLOS ALBERTO. T.F.N. Sala D. 05/03/08.

Consumos efectuados en el exterior – R.G. (AFIP) 3450/13 y modif.

Las percepciones practicadas tienen, para los sujetos pasibles, el carácter de impuesto ingresado y serán computables en el período en el que fueron practicadas contra el Impuesto a las Ganancias, de resultar contribuyente de este impuesto. En el caso de monotributistas, no responsables en el Impuesto a las Ganancias, las computarán contra el Impuesto sobre los Bienes Personales.

I.1.1.6. Impugnación del cómputo de deducciones

Será causal suficiente para impugnar el cómputo de las deducciones y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable, el hecho de que los pagos se efectúen sin emplear los medios o procedimientos de cancelación en la forma y condiciones establecidas por la normativa vigente³⁸. Según la misma, para dicha impugnación, bastará la simple intimación de pago de la diferencia que genera en el resultado de las declaraciones juradas el cómputo mencionado.

Afortunadamente, la Corte Suprema en la causa Mera³⁹ confirmó la declaración de *inconstitucionalidad* del artículo 2 de la ley antievasión. Este artículo prohíbe computar una erogación⁴⁰ que no fue pagada de acuerdo a la misma (aunque se demuestre la veracidad de las operaciones), pero si después de un examen riguroso se demuestra que ese gasto realmente existió, el hecho de prohibir su cómputo por motivos estrictamente formales importa “prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez”.

³⁸ Ley 25.345 (B.O. 17/11/00), Ley 25.413 (B.O. 26/03/01), R.G. (AFIP) 1547/03, R.G. (AFIP) 2004/06.

³⁹ MERA, MIGUEL ÁNGEL (TF 27.870-I) c/DGI. C.S.J.N. 19/03/14.

⁴⁰ Gasto deducible en el Impuesto a las Ganancias o crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado.

I.1.2. IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

I.1.2.1. Objeto del impuesto

El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, creado por el Título V de la Ley 25.063, se calcula en función de la totalidad de los activos del país y del exterior de las empresas.

I.1.2.2. Sujeto del impuesto

El Ingeniero Agrimensor se verá afectado por este impuesto solo en el caso de estar organizado en forma de empresa, ya que, de ser así, la empresa unipersonal o sociedad de personas, según corresponda, será sujeto de este gravamen [artículo 2].

I.1.2.3. Base imponible. Alícuota

La base imponible del impuesto está dada por los activos, tanto del país como del exterior, en poder del contribuyente que deberán valuarse aplicando las normas que a tal efecto establece la ley, excluyendo a los bienes no computables (por ejemplo, un equipo comprado en el primer o segundo año) .

Entre las exenciones establecidas por el texto legal, es dable destacar que si el activo valuado conforme a las normas de la ley supera la suma de \$ 200.000, queda gravada la totalidad del mismo y no sólo el excedente [artículo 3]. De existir activos en el exterior, la suma indicada se elevará en la proporción que represente el activo gravado del exterior sobre el activo gravado total.

La tasa del impuesto es del 1% sobre la base imponible [artículo 13].

Mediante la Resolución General 2011/06, la AFIP ha efectuado el ordenamiento y la actualización de las normas que regulan las formalidades, plazos y demás condiciones para la liquidación e ingreso del gravamen.

I.1.2.4. Impuesto a las Ganancias. Cómputo como pago a cuenta

El Impuesto a las Ganancias determinado por el mismo período fiscal podrá computarse como pago a cuenta del presente impuesto.

Del análisis del cómputo del pago a cuenta entre ambos gravámenes en cada periodo fiscal pueden derivarse dos situaciones:

1) Que el Impuesto a las Ganancias sea mayor al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: el excedente del Impuesto a las Ganancias no generará saldo a favor del contribuyente. El Impuesto a las Ganancias no resultará computable como pago a cuenta del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta correspondiente a los bienes inmuebles improductivos⁴¹.

2) Que el Impuesto a las Ganancias sea menor al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: se ingresará el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta en la medida en que exceda el Impuesto a las Ganancias. En este caso, el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta ingresado podrá computarse como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias en los diez años siguientes, siempre que en tales años el Impuesto a las Ganancias exceda al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, procediendo el cómputo a cuenta hasta dicho excedente. El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta resultante de los bienes inmuebles improductivos, no opera como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias.

De tratarse de una explotación unipersonal o una sociedad de personas⁴², el pago a cuenta determinado de acuerdo con lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 13 de la ley se atribuirá al único dueño, en el primer caso, o a los socios –en la

⁴¹ Son improductivos aquellos bienes inmuebles no afectados a la consecución de ganancia gravada.

⁴² Sujetos pasivos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta que no lo fueren del Impuesto a las Ganancias [artículo 18 del Dto. 1533/98, reglamentario del Imp. a la Ganancia Mínima Presunta (B.O. 24/12/98), t.o. 1998 y modif.]

misma participación de las utilidades– y computándose contra el Impuesto a las Ganancias de la respectiva persona física, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia proveniente de la participación en la sociedad o explotación unipersonal que dieron lugar al mencionado pago a cuenta.

I.1.3. IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

I.1.3.1. Introducción

El profesional como persona física es sujeto del Impuesto sobre los Bienes Personales, esto implica que los bienes que tenga afectados a su profesión van a estar gravados por el impuesto y la forma en que se organice va a impactar en este impuesto. En caso de estar organizado en forma de sociedad regida por la Ley 19.550 se registrará por el Régimen de Responsabilidad Sustituta, donde la sociedad actúa como responsable sustituto por su participación en la misma (más adelante abordaremos este tema en detalle).

Si se organiza en forma de empresa unipersonal, o conformando una sociedad civil de profesionales, corresponde que el profesional incorpore el patrimonio de la explotación unipersonal dentro de su declaración jurada personal de Bienes Personales, en el primer caso, mientras que para el segundo, debe incorporar en su declaración jurada el porcentaje atribuible a su participación en la sociedad.

I.1.3.2. Objeto del impuesto

Recae sobre los bienes personales existentes al 31 de Diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior [artículo 16, Ley 23.966⁴³].

⁴³ Ley 23.966 (B.O. 20/08/91) t.o. 1997 y modif. –parte pertinente–.

Tal como lo manifiesta Jorge Gebhardt⁴⁴, en la Argentina, el Impuesto sobre los Bienes Personales “grava a los ‘bienes’, no haciéndose mención en el hecho imponible, al patrimonio (bruto o neto).”

En caso del Ingeniero Agrimensor, también van a quedar comprendidos los objetos afectados a su actividad profesional.

I.1.3.3. Sujeto del impuesto

Los sujetos pasivos del gravamen están mencionados en el artículo 17 del texto legal, incisos a) y b): personas físicas⁴⁵ y sucesiones indivisas.

El profesional persona física domiciliada en el país tributa tanto por los bienes en el país y como en el exterior.

I.1.3.4. Base imponible. Alícuotas

La ley establece taxativamente qué bienes se consideran situados en el país [artículo 19] y cuales en el exterior [artículo 20].

Las normas de valuación de los bienes gravados para el profesional no organizado en forma de empresa se hallan contenidas en el artículo 22 de la ley y reguladas por el Decreto Reglamentario⁴⁶ en los artículos 6 a 9 y 12 al 25. La valuación para el supuesto del profesional organizado en forma de empresa se tratará más adelante.

A los fines del presente gravamen, cabe destacar que los bienes de uso afectados a la actividad profesional (equipos, instrumentos de medición, etc.) se amortizan

⁴⁴ GEBHARDT, Jorge. Impuesto sobre los bienes personales. 1ra. ed. Buenos Aires, Ed. Errepar, 2009, p. 60.

⁴⁵ El artículo 18 de la Ley 23.966 hace referencia a la sociedad conyugal. Con posterioridad a la sanción de la Ley 26.618, referida al matrimonio civil, que habilita el casamiento entre personas del mismo sexo, el Fisco tuvo que pronunciarse respecto de la atribución de los bienes entre los cónyuges mediante la Circular 8/2011.

⁴⁶ Dto. 127 reglamentario del Impuesto sobre los Bienes Personales (B.O. 09/02/96), t.o. 1996 y modif.

siguiendo los lineamientos pautados por la Ley del Impuesto a las Ganancias [artículo 22, inc. j], con excepción de los inmuebles y los automóviles, los cuales se valúan según las normas establecidas por los incisos a y b del artículo 22⁴⁷.

El impuesto a ingresar por el contribuyente surgirá de la aplicación de la escala de alícuotas que van desde el 0,5% al 1,25% sobre el valor total de los bienes sujetos al impuesto, cuando el monto de los bienes gravados exceda la suma de \$305.000 [artículo 21, inc. i)].

En el artículo 25 de la ley se contempla el cómputo de un crédito de impuesto de las sumas efectivamente abonadas en el exterior por gravámenes similares. El Fisco reglamentó la forma y condiciones en que se efectuará ese cómputo en los artículos 1 y 2 de la Resolución General (AFIP) 4172/96.

Mediante la Resolución General 2151/06, la AFIP ha efectuado el ordenamiento y la actualización de las normas que regulan las formalidades, plazos y demás condiciones para la liquidación e ingreso del gravamen.

Debe tenerse especialmente presente que este impuesto *no se encuentra absorbido por el monotributo*, razón por la cual, estos contribuyentes deben presentar las declaraciones juradas indicadas si se encuadran en la situación descripta precedentemente.

Acciones y participaciones sociales. Ingreso del impuesto por parte de las sociedades

El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o

⁴⁷ En el Impuesto sobre los Bienes Personales no se halla limitada la deducción de la amortización, tal como sucede en el Impuesto a las Ganancias.

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 mentadas sociedades. Dicho gravamen se determina aplicando la alícuota del 0,5% sobre el valor patrimonial proporcional que corresponda⁴⁸. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo, tal como lo establece el artículo 25.1 de la ley, no debiendo ingresarse anticipos a cuenta del tributo.

De tratarse de un profesional organizado en forma de empresa unipersonal, no cabe la aplicación del presente régimen de responsabilidad sustituta de acciones y participaciones, sino que corresponde incluir el patrimonio afectado a la explotación unipersonal en la declaración jurada de la persona física titular de la misma, valuado según lo establecido por el artículo 4 de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

En el particular caso de las sociedades de hecho prestadoras de servicios profesionales, el Fisco opinó que lo que debe analizarse es el carácter civil o comercial de las mismas. Consideró que resultan pautas relevantes a tener en cuenta: a) utilización de servicios prestados por otros profesionales; b) significatividad del capital invertido en la explotación; y c) existencia de riesgo empresario. Según la postura fiscal, si alguno de estos elementos se verificara, la sociedad de hecho estaría desarrollando una actividad de carácter comercial y, por lo tanto, quedaría obligada a actuar como responsable sustituto del

⁴⁸ Considerando el último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida, computando los aumentos y/o disminuciones de capital que se hubieran producido entre la fecha de cierre de la sociedad emisora y el 31 de diciembre del año respectivo según lo regido por el Decreto Reglamentario en sus arts. 20.2 y 20.3 (artículo 25.1 de la ley).

gravamen⁴⁹. No compartimos dicha postura. En cambio, estamos de acuerdo con lo expresado sobre este tema por la Administración con anterioridad en una consulta vinculante⁵⁰ en la cual sostuvo que únicamente se encuentran incluidas en el régimen de responsabilidad sustituta aquellas sociedades de hecho que posean un objeto comercial. Caso contrario, la actividad será civil, y la sociedad no deberá liquidar e ingresar el impuesto. En este caso, el profesional deberá incluir la proporción que le corresponda por su participación en la sociedad en su declaración jurada personal con el conjunto de sus bienes personales.

Con respecto al instituto de compensación de saldos, el Fisco entendió que éste 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 19.550 en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda⁵¹. Sin embargo, en un fallo polémico que llegó a la Corte Suprema (Rectificaciones Rivadavia S.A.⁵²), se destacó que para el Tribunal Supremo el responsable sustituto no es un responsable por deuda ajena inhibido de compensar sus saldos deudores y acreedores⁵³.

⁴⁹ Dictamen (D.A.T. - AFIP DGI) 67/05, referido a un estudio profesional contable, impositivo y laboral.

⁵⁰ Dictamen (D.A.L. - DGI AFIP) 02/04, si bien el Fisco hacía referencia a una sociedad agropecuaria, las mismas conclusiones pueden extrapolarse a la sociedad de profesionales.

⁵¹ Dictamen (D.A.T. - AFIP DGI) 67/03.

⁵² RECTIFICACIONES RIVADAVIA S.A. c/ AFIP s/ Ordinario. C.S.J.N. 12/7/11.

⁵³ GARCÍA, Fernando. La deducibilidad del impuesto sobre los bienes personales por parte del responsable sustituto a consecuencia de la causa "Rectificaciones Rivadavia". D.T.E., Diciembre 2011, T. XXXII, p. 1111.

Como consecuencia inmediata del citado pronunciamiento, la AFIP modificó la Resolución 1658 por la Resolución General 3175⁵⁴ y prohibió de hecho la compensación con independencia de su habilitación por la Ley 11.683.

I.1.4. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

I.1.4.1. Objeto del impuesto

El Ingeniero Agrimensor se halla alcanzado por el Impuesto al Valor Agregado⁵⁵ por los servicios que preste en el territorio del país.

El servicio prestado en forma gratuita se encuentra fuera del objeto del impuesto⁵⁶.

Reembolso de gastos

En el particular caso del Ingeniero Agrimensor, es muy usual la modalidad de reembolso de gastos para los trabajos de gran envergadura. En la norma legal no se hallan especificaciones sobre el tratamiento que debe darse a estos reintegros o reembolsos. Marchevsky entiende que “esto no se debe a un olvido del legislador o a la falta de remedio reglamentario, sino que tiene que ver con la propia esencia del gravamen”⁵⁷. Además, hace una distinción entre dos tipos de gastos:

a) aquellos realizados con motivo de la gestión efectuada, generalmente vinculados con la misma actividad del sujeto, efectuados en nombre propio y que el mismo puede entender que deben ser soportados por un tercero. En este caso,

⁵⁴ R.G. (AFIP) 3175 /11.

⁵⁵ Ley 23.349 (B.O. 25/08/86), t.o. 1997 y modif.

⁵⁶ Dictamen (D.A.T. - DGI) 177/94. 24/11/94. En el mismo sentido: Dictamen (D.A.T. - DGI) 47/01. 20/07/01.

⁵⁷ MARCHEVSKY, Rubén A. IVA: Análisis Integral. Buenos Aires, Macchi Grupo Editor S.A., 2006, p. 100.

nos encontramos ante un mayor costo que conformará el valor final de los servicios y que, por más que se detallen o se cobren por separado como un reembolso de gastos realizados en pos de llevar a cabo la operación o que constituyan en sí mismos, el precio de la operación, se encontrarían alcanzados por el gravamen.

b) aquellos realizados por cuenta y en nombre de terceros, entendiéndose esta situación, como un caso típico de reembolso de gastos no alcanzados por el gravamen.

En la causa Narosky⁵⁸ el Tribunal Fiscal revocó el criterio de la AFIP que consideró gravado en el impuesto los conceptos facturados por un escribano, por certificados de anotaciones, dominio de inmueble, otros certificados y el costo de los folios, al entender que la simetría exacta entre el gasto efectuado en la obtención de los mismos y los reembolsos obtenidos permiten afirmar que dichas sumas no remuneran un servicio profesional del propio escribano.

La controversia radicaba en aquellos conceptos facturados por el contribuyente en su actividad de escribano público que constituían, a su juicio, verdaderos reembolsos de gastos efectuados por cuenta de sus clientes, mientras que para el Fisco, por el contrario, formaban parte de la base imponible por considerarlos como integrantes de los honorarios profesionales, siendo costos de la gestión del estudio de títulos, encargados, generalmente, a gestores.

El Tribunal Fiscal expresó que las sumas gravadas por el Fisco no aparecen remunerando un servicio profesional del escribano, sino la obtención de determinadas constancias y elementos documentales necesarios para que su

⁵⁸ NAROSKY, EDUARDO GABRIEL. T.F.N. Sala B. 29/05/05.

operación pueda llevarse a cabo, cuya tramitación la ley pone a cargo del notario, lo que en modo alguno quita que ello se da así en exclusivo interés de las partes de la operación, en atención a las solemnidades dispuestas según el tipo de transacción que encaran.

Coincidimos con el criterio de considerar que no es lógico que el reintegro esté sometido al gravamen, por cuanto, en caso contrario, el legislador estaría permitiendo la generación de un débito fiscal con relación a un concepto que no ha generado el respectivo crédito en su nacimiento, ni ha provocado un verdadero valor agregado.

I.1.4.2. Sujeto del impuesto

Cualquier sujeto que preste servicios gravados, automáticamente se convierte en sujeto pasivo del gravamen [artículo 4], sin que la ley exija habitualidad. Esto implica que si el profesional eventualmente presta un asesoramiento o ejerce en cualquier forma su actividad de modo independiente, se convierte en sujeto pasivo del gravamen por ese solo acto, debiendo, además, someter al impuesto cualquier venta de cosas muebles que se vinculen con dicha actividad.

En el particular caso que el Ingeniero Agrimensor realice una mensura para una casa habitación, consideramos que no cabría la figura de obra sobre inmueble ajeno, por ende, no correspondería asignarle la alícuota reducida del 10,5%.

Profesional Responsable Inscrito en el Impuesto al Valor Agregado

El gravamen sub examine adopta el criterio de universalidad. Sin embargo, esta universalidad tiene una excepción para el Responsable Inscrito persona física, tal como lo establece el artículo 67 del Reglamento⁵⁹:

⁵⁹ Decreto 692/98 (B.O. 17/06/98).

“En los casos previstos en el cuarto párrafo del artículo 29 de la ley, deberá considerarse como actividad diferenciada no gravada, la realizada en relación de dependencia, aun cuando tenga una vinculación técnico profesional con las restantes actividades desarrolladas por el responsable”.

Siguiendo este orden de ideas, en el caso que el profesional obtenga ingresos gravados y exentos (tal es el caso de los sueldos en relación de dependencia), en su liquidación del impuesto solo deberá tener en cuenta los ingresos gravados, según el concepto de *actividad diferencial*.

Sociedad de Profesionales

Si el profesional (persona física) presta servicios en forma individual es sujeto del gravamen, independientemente que se halle organizado en forma de empresa.

En el caso de una sociedad de profesionales, ya sea sociedad comercial regida por la Ley 19.550 o sociedad civil de profesionales, el sujeto del impuesto es la sociedad.

A los efectos del presente análisis, es importante destacar que el artículo 4 de la ley, en su segundo párrafo, establece una condición subjetiva (vgr. uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria).

En el caso particular de los simples agrupamientos profesionales, que no llegan a configurar una sociedad, hay que tener en cuenta varias cosas. Por un lado la ley y el Decreto Reglamentario son claros al establecer que cuando la agrupación de profesionales no tenga carácter temporario, el sujeto del impuesto será el ente colectivo. Por supuesto que el ejercicio profesional es personal, pero quien factura el impuesto en estos casos, el sujeto respecto del cual se perfecciona el hecho imponible, es el agrupamiento colectivo. Sin embargo, hay una excepción prevista en el artículo 15 del Reglamento para los casos de agrupamientos profesionales

que no configuren una sociedad cuando se trate de *trabajos o prestaciones realizados en forma ocasional y a título personal prestados por profesionales (personas físicas) y que cada uno facture a su nombre*. De cumplirse todos estos requisitos en forma *concurrente*, los profesionales pueden mantener su individualidad en el gravamen.

De tal manera, si un Ingeniero Agrimensor se une transitoriamente con un Ingeniero Civil con el fin de prestar un servicio profesional conjunto para el proyecto de un barrio privado, la asociación no sería sujeto pasivo del impuesto. Si este servicio profesional llegara a ser permanente en el tiempo, ya dejaría de caer en la excepción y la unión pasaría a ser sujeto del impuesto⁶⁰.

La actividad que realizan los integrantes de la sociedad de profesionales no se encuentra alcanzada por el impuesto; en efecto, la calidad de socio no está tipificada como un hecho imponible y el ejercicio de la profesión de estos socios queda subsumido en la sociedad, por lo que con relación al Impuesto al Valor Agregado los integrantes de una sociedad de profesionales no deben inscribirse en el impuesto, ya que revisten la calidad de no alcanzados.

En el caso del socio de la sociedad civil regular o de hecho, que administra dicha entidad, se encuentra exento de tributar el impuesto por el desarrollo de esta actividad [artículo 7, inc. h), punto 18]⁶¹.

I.1.4.3. Perfeccionamiento del hecho imponible

Las disposiciones legales que regulan la generación del débito fiscal para el hecho imponible “prestaciones de servicios” se hallan en el artículo 5, incisos b), c), d) y

⁶⁰ DIEZ, Humberto. Impuesto al Valor Agregado. 1ra. Ed. Buenos Aires, Ed. Errepar, 1994, p. 102.

⁶¹ CRISTIANI, Fernando O. La sociedad de profesionales. Un análisis integral de su naturaleza y las consecuencias tributarias de la misma. D.T.E., Octubre 2008, T. XIX, p. 886.

e) de la ley y en el artículo 23 del Decreto Reglamentario. A modo enunciativo, podemos decir que la regla general es el momento en que se termina la prestación, o el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior.

Para el caso de las prestaciones profesionales continuas, debemos remitirnos al artículo 21 del Reglamento. Al no haber corte del servicio, corresponderá que se efectúe una facturación mensual⁶². Así también lo ha entendido el Tribunal Fiscal⁶³ en el caso de un contrato de prestación de servicios sin fecha de finalización fijada, considerando que el hecho imponible se perfecciona a la finalización de cada mes calendario.

Señas o anticipos

En el caso de ciertos trabajos que demandan varios meses (v. gr. una mensura para subdivisión de una parcela considerablemente extensa) puede pactarse en el contrato la entrega de señas o anticipos. Al respecto, el último párrafo del artículo 5 de la ley establece que “cuando se reciban señas o anticipos que congelen precios, el hecho imponible se perfeccionará, respecto del importe recibido, en el momento en que tales señas o anticipos se hagan efectivos”.

El Fisco agrega que al abonarse cuotas en una prestación de servicios, los importes efectivamente pagados por dichos conceptos configurarán, en relación a esos montos, el respectivo hecho imponible, siempre que congelen precio⁶⁴.

⁶² R.G. (AFIP) 1415/03, Artículo 13. Dictamen 46/91 (B.O. 11/10/91)

⁶³ BENITO ROGGIO Y ORMAS AMBIENTAL U.T.E. T.F.N. Sala D. 23/11/05.

⁶⁴ Dictamen (D.A.T. - DGI). 30/06/92.

Generación del débito fiscal: casos especiales

Cobro de honorarios con bienes: para el prestador del servicio el débito fiscal se genera con la terminación de la ejecución o la recepción de los bienes en canje, lo anterior.

Cobro de honorarios con servicios: la terminación de la ejecución de uno de los servicios implica la percepción en especie para el otro sujeto, generándose, para ambos el débito fiscal en forma simultánea.

Cesión de honorarios: para el cesionario se configura la retribución por una prestación, generando el correspondiente débito fiscal en el caso de hallarse gravada. Se puede dar en distintos casos, ya sea en un trabajo en común, o por una subcontratación.

I.1.4.4. Base imponible. Débito fiscal. Crédito fiscal

El gravamen a ingresar por cada contribuyente surge de la diferencia entre el débito y el crédito fiscal. Se liquida y abona por mes calendario sobre la base de una declaración jurada.

No existen normas específicas en relación a la base imponible de la actividad analizada. Como norma general, la base imponible surge del precio neto que resulte de la factura o documento equivalente [artículos 10, 19, 20, 21, 22, 23].

Obtenida la base imponible, se debe aplicar la alícuota que corresponda, siendo la alícuota general del 21% [artículo 28].

En cuanto al crédito fiscal, es importante tener en consideración los requisitos y condiciones que debe cumplimentar a los efectos de su cómputo [artículo 12]. Tratándose de personas físicas, cuando quien desarrolle prestaciones gravadas afecte parcialmente bienes, servicios o locaciones que generen crédito fiscal a su

uso o consumo particular, solo será susceptible de computar como crédito fiscal aquél que se halle relacionado con su actividad gravada.

Respecto de la impugnación del cómputo de créditos fiscales por el hecho de que los pagos de las operaciones se efectúen sin emplear los medios o procedimientos de cancelación establecidos en la normativa –ya mencionada en el apartado del Impuesto a las Ganancias–, recomendamos remitirse al reciente fallo de Corte al respecto (MERA, Miguel Ángel).

Un caso particular se da con los gastos personales, por estar expresamente prohibido en el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, donde el Fisco estableció mediante la Resolución General 3668 agregar una limitación al cómputo del Impuesto al Valor Agregado en las facturas correspondientes a gastos de restaurants, hoteles, estacionamiento, entre otros.

I.1.5. RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

I.1.5.1. Sujetos

El Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes se halla regulado por la Ley 26.565, su Decreto Reglamentario⁶⁵ y la Resolución General (AFIP) 2746/10.

La mentada ley lo define como un Régimen Tributario Integrado y Simplificado, relativo a los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado, y al sistema previsional, destinado a pequeños contribuyentes [artículo 1]. A renglón seguido, la norma se encarga de definir al pequeño contribuyente, estableciendo las condiciones que deben reunir a tal efecto [artículo 2].

⁶⁵ Ley 26.565 (B.O. 21/12/09), modificada por la Ley 26.940 (B.O. 2/06/14). Decreto 1/10 (B.O. 4/01/10), reglamentación del régimen de la Ley 26.565.

Los sujetos que encuadren en la condición de pequeño contribuyente podrán optar por inscribirse en el presente régimen y deberán tributar el impuesto integrado, ingresando un importe mensual, de acuerdo con la categoría en que se encuentren. Asimismo, deberán cumplimentar una serie de obligaciones formales que se hallan regladas en el artículo 38 del Decreto N° 1/2010 y el artículo 28 de la Resolución General (AFIP) 2746/10.

Las sociedades de hecho y comerciales irregulares pueden adherirse al régimen en la medida que tengan un máximo de tres socios y todos ellos, individualmente considerados, reúnan las condiciones para ingresar al régimen⁶⁶.

I.1.5.2. Declaración jurada informativa cuatrimestral – RG (AFIP) 2888/10

En profesional en caso de hallarse encuadrado en las categorías F, G, H, I, J, K o L, o revista la calidad de empleador, está obligado a informar algunos datos de la actividad, tales como operaciones realizadas, principales clientes y proveedores, datos de matriculación, entre otros.

Si un monotributista dejara de cumplir las condiciones por las que resulta obligado, deberá seguir presentando la declaración jurada informativa por los seis cuatrimestres siguientes al de la última declaración jurada presentada.

Ante la falta de presentación, se aplicarán las sanciones previstas en la Ley 11.683 y se imposibilitará la obtención de constancias de situación impositiva y previsional.

I.1.5.3. Recategorización

Tanto para la categorización como para la recategorización los parámetros a considerar son los siguientes: ingresos brutos anuales, superficie afectada a la

⁶⁶ Dictamen (D.A.T. - AFIP DGI) 24/11.

actividad, consumo anual de energía eléctrica y monto de los alquileres devengados anualmente. Asimismo, no podrán realizarse más de tres actividades simultáneas o poseer más de tres unidades de explotación (tales como comercio, local, estudio, entre otros).

El nivel de ingresos y la energía eléctrica consumida correspondiente a los últimos doce meses a la finalización de cada cuatrimestre calendario, determinan juntamente con la superficie afectada a la actividad a esa fecha y el monto de los alquileres devengados⁶⁷ la categoría en la cual el responsable debe encuadrarse conforme a la actividad desarrollada.

Cuando dichos parámetros superen o sean inferiores a los límites de la categoría en la que se encuentra, deberá recategorizarse, con efectos a partir del segundo mes inmediato siguiente del último mes cuatrimestre respectivo.

Están eximidos de la recategorización quienes deban permanecer en la misma categoría (por no haberse modificado sus parámetros) y aquellos que hayan iniciado actividades durante el cuatrimestre. Aunque en este último caso deberá cumplir con el régimen de anualización de ingresos previsto para dicho inicio.

I.1.5.4. Fecha y forma de pago

Tal como lo establece la Resolución General 2746 y sus modif., la obligación de pago mensual se cumplirá hasta el día veinte del correspondiente mes, mediante los medios de pagos habilitados, independientemente de que no haya tenido ingresos en dicho mes.

⁶⁷ Debe considerarse el monto anual de los alquileres devengados en los últimos doce meses, sin importar el momento del vencimiento de los mismos.

El contribuyente adherido al presente régimen podrá visualizar información relativa a la cuantía y estado de cumplimiento de sus obligaciones mensuales, sus pagos y saldos, como también calcular sus deudas a una fecha determinada y reimputar los pagos en casos de errores, mediante el acceso a la "Cuenta Corriente de Monotributistas y Autónomos" que opera en línea en Internet en el sitio web de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

I.1.5.5. Exclusión del Régimen

Las causales de exclusión del Régimen se encuentran detalladas en el artículo 20 del Capítulo VIII de la Ley 26.565 y en el artículo 1 de la Resolución General (AFIP) 3328/12. La nómina de sujetos excluidos de pleno derecho es publicada mensualmente en la web de la AFIP y en el Boletín Oficial, tal como lo establece la Resolución General (AFIP) 3640/14

De resultar excluido, será dado de alta de oficio en los tributos y en los recursos de la seguridad social con efectos desde el mes inmediato anterior a la fecha de publicación de la exclusión en el Boletín Oficial.

I.1.5.6. Compatibilidades e incompatibilidades del Régimen

En el caso que el profesional realice otras actividades en forma simultánea tales como podría ser si alquilara un inmueble⁶⁸ o trabajase en relación de dependencia⁶⁹, no resultan incompatibles con su calidad de monotributista. Asimismo, la venta de bienes de uso no se computa como ingreso, pudiendo el profesional mantener su condición de pequeño contribuyente⁷⁰.

⁶⁸ Siempre que no se superen las tres unidades de explotación establecidas en los parámetros.

⁶⁹ Ley 26.565 (B.O. 21/12/09), artículo 22.

⁷⁰ Ibid, artículo 11.

Sin embargo, no resulta compatible que el profesional monotributista realice una prestación financiera gravada por el Impuesto al Valor Agregado; en consecuencia, debe asumir la calidad de Responsable Inscripto en el régimen general por ambas actividades⁷¹.

Otra situación compatible es la del profesional adherido al Régimen Simplificado socio de una sociedad profesional monotributista. En este caso, el monotributo de la sociedad sustituye el Impuesto al Valor Agregado de la sociedad y el Impuesto a las Ganancias de los socios, por la participación en la sociedad; sin embargo, el monto a ingresar como impuesto integrado por la sociedad será el establecido para la categoría⁷² en la que fue encuadrada según los parámetros más un 20% por cada uno de los socios de la misma, al momento de la adhesión⁷³.

I.1.5.7. Límites para los adquirentes en el Impuesto a las Ganancias

Quienes sean prestatarios de monotributistas, solo pueden computar como gasto en su liquidación del Impuesto a las Ganancias con un mismo sujeto proveedor hasta un total del 2% y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del 8%, solo para el caso de operaciones no recurrentes⁷⁴, sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. De tratarse de operaciones recurrentes, pueden deducirse al 100%.

⁷¹ Decreto 1/10 (B.O. 4/01/10), reglamentación del régimen de la Ley 26.565, artículo 1.

⁷² Las sociedades que se inscriban en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes solo podrán inscribirse a partir de la categoría D [Ley 26.565 (B.O. 21/12/09), artículo 9].

⁷³ Ley 26.565 (B.O. 21/12/09), artículo 6 y 11.

⁷⁴ Menos de 24 compras y menos de 10 servicios en el año, según corresponda.

I.1.6. IMPUESTO SOBRE LOS CRÉDITOS Y DÉBITOS BANCARIOS

I.1.6.1. Objeto del impuesto

La Ley 25.413⁷⁵ establece un impuesto sobre los créditos y débitos –cualquiera sea su naturaleza– efectuados en cuentas abiertas en las entidades comprendidas en la Ley de Entidades Financieras y también los sistemas de pagos organizados para evitar el uso de dichas cuentas⁷⁶.

I.1.6.2. Pago a cuenta

Los titulares de cuentas bancarias gravadas a la alícuota del seis por mil (6‰) podrán computar como pago a cuenta de los Impuestos a las Ganancias y a la Ganancia Mínima Presunta el treinta y cuatro por ciento (34%) de los importes liquidados del impuesto originados en sumas acreditadas en dichas cuentas, mientras que los sujetos alcanzados con la alícuota del doce por mil (12‰) podrán computar como pago a cuenta el diecisiete por ciento (17%)⁷⁷.

El cómputo de anticipos en la declaración jurada, cuyo origen de cancelación haya sido el pago a cuenta por el Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios, no puede generar saldo de libre disponibilidad. La parte del saldo a favor que tenga origen en este tipo de imputación sólo puede ser susceptible de utilizarse para cancelar nuevos anticipos o las posteriores declaraciones juradas de ambos impuestos⁷⁸.

⁷⁵ Ley 25.413 (B.O. 26/03/01) de Ley de Competitividad - Impuesto a los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente Bancaria

⁷⁶ En la causa MÁXIMA ENERGÍA [C.S.J.N. 02/06/14], según el dictamen de la Procuradora Fiscal una cuestión muy controvertida relacionada a este impuesto es si los depósitos en efectivo en la cuenta del proveedor constituye un sistema organizado de pago. También es controvertido el uso cheques de terceros. Hay doctrina que opina en contra.

⁷⁷ Decreto 380/2001, Artículo 13.

⁷⁸ R.G. (AFIP) 2011/06, artículos 26, 27 y 28. R.G. (AFIP) 2111/06, artículo 30.

Considerando la obligación de ingreso de divisas en los casos de prestaciones de servicios por parte de residentes en la Argentina a no residentes, la acreditación en una cuenta abierta en una entidad financiera local con motivo de la operación de cambio en el mercado único y libre de cambios (M.U.L.C.), generará la aplicación del impuesto.

I.2. IMPUESTOS LOCALES

I.2.1. IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

I.2.1.1. Introducción

En este apartado vamos a analizar el tratamiento de los honorarios profesionales del Ingeniero Agrimensor considerando tres escenarios:

- a) la realización de la actividad en la Provincia de Buenos Aires como única jurisdicción;
- b) la realización de la actividad en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (C.A.B.A. en adelante) como única jurisdicción;
- c) el ejercicio de la actividad en más de una jurisdicción (contribuyente que desarrolla actividades profesionales en ambas jurisdicciones).

En líneas generales el tributo es anual, con anticipos mensuales. En muchas jurisdicciones el ejercicio profesional se encuentra exento o tiene tratamientos diferenciales, aunque generalmente, dicha dispensa está sujeta a la condición de que dicho ejercicio no esté organizado en forma de empresa.

Vamos a poder apreciar que el tratamiento de los honorarios profesionales depende del lugar o de los lugares en los que se ejerzan las actividades, y del

domicilio fiscal del contribuyente para el correcto encuadre y cálculo de las respectivas bases imponibles.

I.2.1.2. Contribuyente local de la Provincia de Buenos Aires

El presente gravamen recae sobre el ejercicio habitual de actividades onerosas en la Provincia de Buenos Aires⁷⁹. Debe existir sustento territorial, lo cual queda exteriorizado a través de la existencia de gastos o ingresos imputables a la jurisdicción que pretenda el gravamen.

En materia de profesiones liberales el hecho imponible se configura por su ejercicio, no existiendo gravabilidad por la mera inscripción en la matrícula⁸⁰. Tampoco es requisito para su inscripción como contribuyentes del impuesto la acreditación de la matrícula profesional habilitante⁸¹.

Se considera ingreso bruto al valor, o monto total –en valores monetarios, en especie o en servicios–, devengado en concepto de remuneraciones totales obtenidas por los servicios prestados.

La base imponible del impuesto es el ingreso o monto obtenido por el contribuyente en el desarrollo de su actividad gravada⁸².

En el particular caso del ejercicio profesional del Ingeniero Agrimensor, cuando la percepción de los honorarios se efectúe –total o parcialmente– por intermedio del Consejo Profesional de Agrimensura de la Provincia de Buenos Aires, la base imponible estará constituida por el monto líquido percibido por el profesional, no

⁷⁹ Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (Ley 10.397 y modif.), Artículo 182.

⁸⁰ Ibid., Artículo 184, inc. a).

⁸¹ Consulta N° 252/04 Dirección de Técnica Tributaria de la Provincia de Buenos Aires. 20/09/04.

⁸² Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (Ley 10.397 y modif.), Artículo 187.

correspondiendo deducir los importes que facturen a sus clientes en concepto de derecho de inscripción en la matrícula, derecho de ejercicio profesional, aportes sobre los honorarios profesionales y la tasa por actuación profesional⁸³.

El profesional no organizado en forma de empresa está excluido del régimen de anticipos mínimos previsto en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires⁸⁴.

Sin perjuicio de lo dispuesto, cuando por el ejercicio de la actividad no se registren ingresos, el contribuyente debe cumplir con el deber formal de presentación de la declaración jurada informando los mismos con monto cero⁸⁵.

El Ingeniero Agrimensor, según consta en la Ley Impositiva 2015, liquidará a la tasa del tres con cinco décimas por ciento (3,5%). Asimismo, la Provincia de Buenos Aires establece una obligación adicional a esta profesión: con la finalidad de controlar el pago de los gravámenes, deberán suministrar a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) la información relativa a actos, contratos u operaciones en los que hubieran intervenido o tomado conocimiento, en ocasión del cumplimiento de sus funciones, so pena de resultar, en forma personal, solidariamente responsables del pago del gravamen omitido y sus accesorios⁸⁶.

Arbanet

La normativa vigente⁸⁷ plantea un sistema de preliquidación –por parte de ARBA– para aquellos contribuyentes directos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos con

⁸³ Informe (D.T.T. - D.P.R. Bs. As. - ARBA) 179/03.

⁸⁴ El importe de dichos anticipos es establecido cada año por la Ley Impositiva.

⁸⁵ Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (Ley 10.397 y modif.), Artículo 216.

⁸⁶ Ibid., artículo 39.

⁸⁷ R.N. (ARBA) 111/08. Se trata de un régimen facultativo de ARBA, no siendo optativo por el contribuyente.

ingresos anuales operativos (gravados, exentos y no alcanzados), correspondientes al año anterior, que no superen la suma de \$ 300.000 (año calendario), con excepción de aquellos que revistan el carácter de responsables inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado.

A los efectos de obtener la liquidación efectuada por ARBA, el contribuyente debe ingresar a la página web del Organismo Fiscal, con su C.U.I.T. y C.I.T.⁸⁸ El importe a abonar va a estar establecido por la misma Agencia de Recaudación considerando la información obrante en las bases de datos.

El contribuyente podrá readecuar el anticipo antes de su vencimiento o hasta el último día del mes del vencimiento, pudiendo ingresar el monto que corresponda según estime los ingresos por su actividad. Vencido el plazo para la readecuación, el contribuyente debe esperar hasta el momento de confeccionar la Declaración Jurada Anual⁸⁹.

Según fije el calendario fiscal, el contribuyente debe presentar una Declaración Jurada Anual vía la página web de ARBA, en la cual debe determinar el impuesto del periodo fiscal anual y un resumen de todas las operaciones del periodo (actividades, bases imponibles, alícuotas). La aplicación Arbanet muestra la liquidación efectuada por ARBA en el periodo anual. El contribuyente compara ambas liquidaciones y, si existieran saldos a favor del ente recaudador, deberá abonar las diferencias; caso contrario de saldo a favor del contribuyente, quedará sujeto a repetición⁹⁰.

⁸⁸ Clave de Identificación Tributaria.

⁸⁹ Preguntas Frecuentes del sitio web de ARBA. Recuperado el 15/11/13 de <http://www.arba.gov.ar/>

⁹⁰ R.N. (ARBA) 111/08, artículo 15. En la práctica, el saldo a favor del contribuyente es compensado en forma automática con los anticipos siguientes.

I.2.1.3. Contribuyente local de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

En esta jurisdicción están exentos con carácter específico del pago del tributo en cuestión los ingresos obtenidos por el ejercicio de profesiones liberales universitarias, no organizado en forma de empresa⁹¹. El término "profesión liberal" se encuentra definido en el Decreto 2033/2003, reglamentario del Código Fiscal.

No se considera ejercicio profesional organizado en forma de empresa la simple asociación de profesionales, cuando ella esté dirigida a compartir los gastos de funcionamiento necesarios o para la prestación individual, del servicio profesional, tales como alquiler de oficinas, servicios públicos y expensas comunes (una de las formas de demostrar esta prestación puede ser la facturación personal de los servicios). Se presume que hay empresa cuando en la prestación de servicios prevalece sobre la labor personal e independiente del profesional la inversión del capital o del trabajo en relación de dependencia⁹².

La Corte Suprema se expidió sobre el tema en la causa Reig, Vázquez Ger y asoc.⁹³, remarcando que en el caso de una asociación civil integrada por profesionales donde los profesionales "independientes" que la conforman asuman una tarea que no sea secundaria sino principal y, por ende, relevante, no habría "empresa", debiendo otorgarse la exención.

Cuando el ejercicio de sus actividades por parte de profesionales liberales universitarios esté comprendido en el ámbito de una sociedad comercial

⁹¹ Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Ley 541, t.o. por Decreto 651, del 6 de junio de 2008, y modif. leyes 2880 y 2997), artículo 141, inc. 7).

⁹² Impuestos provinciales. Ed. Errepar, Tomo II, p. 002.004.001, fallo 36.

En estos casos no es necesario complementar la actividad profesional con la comercial para que caiga la exención, sino que basta con el solo hecho de organizarse en forma de empresa.

⁹³ REIG, VÁZQUEZ GER Y ASOCIADOS c/MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES s/repetición. C.S.J.N. 14/05/91

cualquiera, sus ingresos brutos no se hallan exentos del tributo, pues la norma entiende que en esa hipótesis la organización adoptada tiene forma de empresa. Por consiguiente, cabe inferir, en principio, que el ejercicio de tales actividades, por intermedio de una sociedad civil, no se traduciría en la actuación con la forma de empresa, y sería procedente la exención tributaria⁹⁴.

I.2.1.4. Contribuyente de Convenio Multilateral

A modo de introducción, cabe señalar que el Convenio Multilateral⁹⁵ es una herramienta técnico-política destinada a regular la atribución de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los distintos Fiscos intervinientes, en los casos en los que el contribuyente se domicilie en uno de ellos y realice una o más de sus actividades en otro u otros.

En otras palabras, regula el mecanismo de asignación de la base imponible a las distintas jurisdicciones cuando un contribuyente desarrolla actividades en más de una jurisdicción⁹⁶.

La prestación de servicios por parte del Ingeniero Agrimensor se encuadra en el Régimen Especial del artículo 10 ("Profesiones liberales"), el cual establece que en los casos de profesiones liberales ejercidas por personas que tengan su estudio u oficina en una jurisdicción y desarrollen actividades profesionales en otras, la jurisdicción en la cual se realiza la actividad podrá gravar el 80% de los honorarios en ella percibidos o devengados, y la otra jurisdicción el 20% restante.

⁹⁴ ATCHABAHIAN, Adolfo. Las Profesiones Liberales y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Revista Impuestos, La Ley (Publicado en: IMP 2009-18 (Septiembre), 1412).

⁹⁵ Ley de Convenio Multilateral. 18/08/ 77.

⁹⁶ BARROSA, Susana. Ingresos brutos. Honorarios profesionales en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires. P.A.T., Junio 2009, T. XVI, p. 21.

La liquidación del impuesto en cada jurisdicción se efectuará de acuerdo con las normas legales y reglamentarias locales respectivas, siempre que no se opongan a las disposiciones del convenio.

En todos los casos, la *realidad económica* deberá primar a la hora de definir si la sede coincide con el lugar donde se efectiviza el desarrollo de la actividad o no. Consideramos importante remarcar lo aclarado en un Informe por el propio fisco de la Provincia de Buenos Aires en cuanto a que ni el domicilio del cliente ni el denunciado por el profesional en la factura respectiva –puesto que puede coincidir o no con el de su estudio profesional– son pautas absolutas para tener en cuenta en la aplicación de esta figura⁹⁷.

Si la actividad profesional se complementa con una comercialización (tal podría ser el caso de la venta de equipamiento específico) que no requiera del ejercicio de la profesión liberal, la Comisión Arbitral ha resuelto, en un caso concreto⁹⁸, que la empresa debe encuadrarse sobre la base de lo establecido en el artículo 2 (Régimen General). En caso contrario, la actividad quedará comprendida en el artículo 10, ya sea que se realice en forma independiente o en forma de empresa, e ineludiblemente debe tratarse de aquellas profesiones que requieran título universitario habilitante⁹⁹.

Anualmente, en el mes de junio, el contribuyente deberá presentar una declaración jurada (formulario CM05) informando el resumen anual del período fiscal.

⁹⁷ Informe (D.T.T. – D.P.R.) N° 087/95.

⁹⁸ Resolución (CA) 28/01. “GLM SA c/Provincia de Santa Fe”.

⁹⁹ PIANO, ADRIANA. Convenio Multilateral. Asignación de ingresos: Régimen General y regímenes especiales. D.T.E., Enero 2013, T. XXXIV.

I.2.2. TASAS MUNICIPALES

I.2.2.1. Tasa por Servicios Urbanos Municipales

En caso de contar con un estudio u oficina en la Ciudad de La Plata, el profesional deberá afrontar una tasa por los servicios urbanos prestados por la Municipalidad.

El artículo 124 del Código Tributario de la Municipalidad de La Plata¹⁰⁰ establece que a los efectos de la determinación de la tasa, se tomará en consideración la categorización prevista en el Código, la que fijará el monto a abonar dependiendo de las características constructivas del inmueble, categorización en virtud de la valuación fiscal vigente establecida por la Provincia de Buenos Aires, o bien sobre la valuación fiscal municipal en curso, la que fuera mayor, y según la frecuencia en la prestación de los servicios. El pago se hará en forma bimestral.

I.2.2.2. Derechos de Habilitación, Autorización o Permiso

Por las tramitaciones y diligenciamientos dirigidos a verificar el cumplimiento de los requisitos exigibles para la habilitación, autorización o permiso de actividades, se determinará un tributo, considerando, a los efectos de su cálculo, los ingresos brutos obtenidos durante el primer año, no pudiendo ser inferior al mínimo previsto en el Código [artículos 142 y 143].

La tasa a aplicar dependerá del tipo de trámite o diligenciamiento a realizar (entre 1 y 4%).

I.2.2.3. Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene

La Tasa de Seguridad e Higiene se percibe por la realización de inspecciones destinadas a constatar y preservar la salubridad, seguridad e higiene, en

¹⁰⁰ Ordenanza 10.993 (B.O.M.: 12/12/12).

determinados establecimientos en donde se desarrollan actividades industriales, comerciales y de servicios [artículo 149].

La Municipalidad de La Plata, a los efectos de superar los inconvenientes que le había acarreado el cobro de la Tasa de Seguridad e Higiene a determinadas profesiones (generando una controversia con los colegios profesionales quienes judicializaron la aplicación de esa norma), a finales del año 2012 introdujo en el Código Tributario Municipal, el denominado cargo solidario destinado al Fondo Solidario de Retribución a la Salud y la Educación [artículos 151, 152 y 153].

Según se dispuso expresamente, es sustitutivo de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene y alcanza a todos los colegiados en el ejercicio de su profesión¹⁰¹, quedando exceptuados del fondo –pero debiendo abonar la Tasa de Seguridad e Higiene– cuando estén organizado en formas societarias, constituidos en consultorios integrales de dos o más profesionales, cuando los servicios profesionales estén complementados con una explotación comercial o actividades anexas o tenga preponderancia la inversión de capital, o tengan tres o más empleados, u otro/s profesional/es en relación de dependencia, cuando posean una o más sucursales dentro o fuera del partido sin importar donde esté la sede central. En resumen, está dirigido al profesional que trabaja de manera individual. Se establecen una reducción del 50% de la alícuota general y una compensación a los Colegios o Consejos de hasta el 25% de lo percibido como agentes de recaudación, en compensación por su desempeño como tales [artículo 265]¹⁰².

¹⁰¹ Las falencias legales y constitucionales del mentado tributo, fueron expuestas con motivo de la Jornada sobre “Tasas municipales que gravan las profesiones liberales, incluido en la ley de presupuesto provincial Ejercicio 2013”, organizado por la Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales (La Plata, 19/12/12).

¹⁰² OROZ, Miguel H. E. (miembro de la Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales). Tributos municipales a las actividades profesionales colegiadas. Alcances de la suspensión judicial. JCA 1 LP causa 26591. Col. Abg. Pcia.

I.2.2.4. Derechos de Publicidad y Propaganda

Se percibe el “derecho” por la autorización expresa o tácita de publicitar en el ejido municipal. Se encuentra excluida del tributo la exhibición de chapas donde constan solamente nombre y especialidad de profesionales con título universitario [artículos 143 y 165].

I.3. REGÍMENES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN

I.3.1. INTRODUCCIÓN

La Ley 11.683 dispone qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción, estableciendo sanciones para los agentes responsables. El artículo 45 –por omisión de impuestos– determina una multa de entre el 50% y el 100% del gravamen omitido, *salvo error excusable*. A su vez, el artículo 48 considera sanciones equivalentes a una multa de 2 a 10 veces el tributo retenido para los agentes de retención o percepción que los mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.

El Régimen Penal Tributario¹⁰³, por su parte, determina como apropiación indebida del tributo por parte de los agentes de retención y/o percepción, en su artículo 6, a quien “no depositare (...) dentro de los 10 días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso” y que el mismo fuere superior a \$40.000 por cada mes, penalizando dicha infracción con prisión de 2 a 6 años.

La Resolución General (AFIP) 2233/07 establece el régimen de determinación e ingreso de retenciones y percepciones, estableciendo procedimientos, plazos y

¹⁰³ Ley 24.769 (B.O. 15/01/97), t.o. 1997 y modif.

condiciones. Los pagos por estos conceptos no son compensables con saldos a favor por otros impuestos.

La retención deberá practicarse en el momento en que se efectúe el pago de los importes atribuibles a la operación (incluidos aquellos que revistan el carácter de señas o anticipos que congelen precios).

I.3.2. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La Resolución General 830 (modificada por la Resolución General 924) establece la escala de retenciones del Impuesto a las Ganancias para las profesiones liberales.

La información e ingreso del importe de las retenciones practicadas se efectuará conforme al procedimiento, plazos y demás condiciones, previstos en la normativa del Sistema de Control de Retenciones (SICORE).

Facturas M

La información e ingreso del importe de las retenciones practicadas y, de corresponder, de sus accesorios, se efectuará conforme al procedimiento, plazos y demás condiciones, previstos en la Resolución General 2233 (SICORE).

Cuando el importe neto de la operación sea mayor o igual a \$1.000 solo se aplicarán las retenciones de la Resolución General (AFIP) 1575/03. El importe de la retención se calculará respecto del Impuesto al Valor Agregado, aplicando sobre el importe determinado el 100% de la alícuota que corresponde, según el hecho imponible de que se trate; y el 3% respecto del Impuesto a las Ganancias. Cuando el importe neto de la operación sea menor a \$1.000 se aplicarán otros regímenes de retención, percepción o pago a cuenta.

El monto de las retenciones del Impuesto al Valor Agregado tendrá para los responsables (que han sufrido la retención) el carácter de impuesto ingresado, debiendo su importe ser computado en la declaración jurada del período fiscal en el cual se sufrieron.

I.3.3. IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Tal como fue explicado en el acápite correspondiente, debe existir sustento territorial. El principio de territorialidad obviamente ha sido considerado por la normativa, tanto en relación con la actuación de los agentes de recaudación como a los sujetos alcanzados por las retenciones o percepciones. En concordancia, la Disposición Normativa (DGR) "B" 1/2004 en materia de territorialidad establece en su artículo 318 que los agentes de recaudación, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, deben cumplir sus obligaciones como tales en la medida en que los ingresos fueren atribuibles a la jurisdicción provincial.

Asimismo, el artículo 319 de ese precepto dispone que quienes desarrollen actividades en la Provincia de Buenos Aires se encuentran alcanzados por los regímenes generales de percepción y retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se establecen.

En materia de retenciones bancarias, la DN "B" 1/2004 en su artículo 462 dispone un régimen de recaudación sobre los importes en pesos o dólares estadounidenses que sean acreditados en cuentas abiertas¹⁰⁴ en las entidades financieras, siendo estas últimas quienes deben actuar como agentes de

¹⁰⁴ Cuentas abiertas a nombre de uno o varios titulares, sean personas físicas o jurídicas, siempre que cualquiera de ellos o todos revistan o asuman el carácter de contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y en tanto hayan sido incluidos en la nómina de ARBA.

retención. Por su parte, la DN "B" 79/2004 reglamenta las recaudaciones bancarias para los sujetos encuadrados en el Convenio Multilateral.

Recordemos que el ejercicio de profesiones liberales en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se encuentra exento del impuesto. En el particular caso de un profesional cuyo domicilio fiscal esté radicado en la Provincia, pero cuyos clientes estén domiciliados en la Ciudad de Buenos Aires, prestándose los servicios enteramente en la sede de sus clientes, careciendo de estudio u oficina instalado, su actividad no se encontraría alcanzada por el tributo en la Provincia de Buenos Aires. Por consiguiente, el sujeto afectado debería tramitar la exclusión de la nómina vía web, de acuerdo con lo establecido en la RN 47/2008.

Finalmente, cabe destacar que si en definitiva la actividad es ejercida en otras jurisdicciones, en las condiciones establecidas en el Convenio Multilateral, artículo 1, será aplicable el mismo (vgr., estudio profesional instalado en la Provincia, prestación de servicios a clientes domiciliados en otra jurisdicción), rigiendo en la materia el Régimen Especial del artículo 10, siendo gravables el 80% de los honorarios en el lugar de prestación de los servicios y el 20% por la provincia en la cual esté radicado el estudio. En tal caso, son aplicables las retenciones en cuestión y computables como pago a cuenta en las declaraciones juradas mensuales del gravamen¹⁰⁵.

I.3.4. BENEFICIARIO DEL EXTERIOR

La Ley de Impuesto a las Ganancias establece en su artículo 91 que revisten la condición de beneficiarios del exterior quienes: perciban sus ganancias en el

¹⁰⁵ CHAMATRÓPULO, Miguel Á. Ingresos brutos. Provincia de Buenos Aires. Régimen de retenciones bancarias. Profesión liberal desarrollada únicamente en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. D.T.E., Septiembre 2013, T. XXXIV.

extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país; o quienes percibiéndolos en el país, no acreditaran residencia estable en el mismo.

En tales casos, corresponde que quien deba efectuarles el pago retenga e ingrese a la AFIP con carácter de pago único y definitivo, el Impuesto a las Ganancias sobre tales beneficios.

La retención se establecerá aplicando la tasa del 35% sobre la ganancia neta presumida por la ley para el tipo de ganancia de que se trate (salvo en el caso considerado en el tercer párrafo del artículo 91).

El inc. d) del artículo 93 dispone que las sumas abonadas a un profesional (persona física) como retribución de los servicios prestados estarán sujetas a una tasa efectiva de impuesto del 24,5% (35% x 70%). De tratarse de empresas titulares de los beneficios corresponde la aplicación de la presunción de ganancia neta del 90%, prevista en el inciso h) del artículo 93¹⁰⁶.

En el caso en que el contratante se haga cargo de ciertos gastos de los sujetos (viáticos, hotelería, traslado), son aplicables las normas de la ley referidas a pagos en especie. Los costos del sujeto de los que se haga cargo el contratante tendrán carácter de remuneración pero no podrá deducirlos de la base imponible debido a que el porcentaje de ganancia está estipulado en la ley. En similar sentido se pronunció el Tribunal Fiscal¹⁰⁷. El fallo fue confirmado, en lo que aquí se analiza,

¹⁰⁶ LORENZO, BECHARA, CALGAGNO, CAVALLI, EDELSTEIN. Tratado del Impuesto a las Ganancias. 2da. ed. act. y ampliada. Buenos Aires, Ed. Errepar, pp. 730 y 731.

¹⁰⁷ BOLOS ALBERTO Y JAFELLE SH. T.F.N. Sala B. 08/09/99.

por la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal¹⁰⁸.

Una práctica habitual comúnmente prevista en los contratos celebrados con beneficiarios del exterior, denominada *grossing up*, se halla regulada en el artículo 145 del Decreto Reglamentario del Impuesto a las Ganancias. Esta modalidad consiste en dejar mención expresa que los beneficios obtenidos se encuentran libres de todo impuesto. De esta forma, el pagador de las rentas debe tomar a su cargo el impuesto correspondiente a la operación de que se trate.

I.3.4.1. Doble Imposición Internacional

Actualmente, en el contexto internacional, la vigencia de diversas legislaciones sin la suficiente armonización en la aplicación de los gravámenes puede producir situaciones de doble –o múltiple– imposición o no-imposición, interfiriendo la neutralidad en las decisiones de negocios. Con el propósito de evitar los efectos de la doble imposición¹⁰⁹, nuestro país ha suscripto tratados bilaterales referidos al impuesto a la renta y a otros impuestos patrimoniales. Estos tratados ostentan una supremacía superior a las leyes impositivas de la República Argentina.

Los agentes de retención quedan obligados a la aplicación de estos Convenios para evitar la doble imposición cuando pagan rentas amparadas en los mismos, pudiendo ingresar al sitio de la Secretaria de Relaciones Exteriores para poder corroborar si existe o no alguno respecto del país del beneficiario.

¹⁰⁸ FERNÁNDEZ, Luis Omar. Impuesto a las Ganancias (Teoría – Técnica – Práctica). 2da. ed. act. y ampliada. Buenos Aires, Ed. La Ley, pp. 1009 y 1010.

¹⁰⁹ Se define la doble imposición como aquella circunstancia por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo –si se trata de impuestos periódicos– y por una misma causa.

I.4. TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

I.4.1. PRESTACIÓN DE SERVICIOS A SUJETOS RESIDENTES EN EL EXTERIOR

En principio, la Ley del Impuesto al Valor Agregado se aferra al lugar de ejecución material del servicio para definir su inclusión en el gravamen, encontrándose alcanzadas por el gravamen las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de la Nación, independientemente del lugar donde se encuentre establecido el locador o el locatario.

En el Dictamen 82/96¹¹⁰ el servicio asesor trató el asesoramiento realizado en el país, concluyendo que

“se requiere que los conocimientos técnicos que transmite el prestador local, sean utilizados en el extranjero en el sentido de que allí tengan vigencia efectiva; en otras palabras, que las especificaciones, datos, planos, estudios, etc. que integran dicho asesoramiento, por su vinculación técnica con la actividad que desarrolla en el exterior quien encarga esas tareas, habrán de explotarse en ese ámbito.

(...) No cabe acordarle el carácter de exportación a toda prestación realizada en el país por el solo hecho de que represente un costo para el adquirente extranjero, porque ello no sería suficiente para reconocer el beneficio, sino que debe constatarse, además, su efectiva utilización o explotación en el exterior.”

Ya lo había dicho la DGI con anterioridad a través de una circular¹¹¹, estableciendo que “no es el domicilio del prestatario el que determina si una prestación encuadra en el dispositivo reglamentario sino el lugar donde se la utiliza, resultando en consecuencia excluidos de la franquicia que examinamos, los servicios prestados

¹¹⁰ Dictamen (D.A.T. - AFIP DGI) 82/96.

¹¹¹ Circular 1288/93 (B.O. 21/05/93).

a sujetos del exterior que en definitiva derivan o se aprovechan luego en la República Argentina.”

En el mismo sentido se expidió a posteriori el Tribunal Fiscal en la causa Tecnope¹¹², remarcando que la aplicación de los servicios debe ser directa e inmediata en la actividad sin que sea significativa la difusión del efecto en acciones ulteriores. Este fallo marcó un punto de inflexión en la concepción del Fisco, que ha sido recogida en dictámenes posteriores.

Así fue como en un posterior Dictamen¹¹³, el Fisco aclaró que "para que una operación sea calificada como exportación de servicios, es necesario que posea características tales que resulte susceptible de imposición en el país de destino, circunstancia esta que implica que el prestatario se valga de la misma para desarrollar una actividad económica en su país que implique la utilización o explotación efectiva del servicio en el exterior".

En el mismo orden de ideas, Ramognino¹¹⁴ estima que "para determinar la efectiva utilización económica es necesario considerar el lugar de aplicación inmediata y no los efectos potenciales o remotos de los servicios exportados". Así también lo consideran Schwartzman¹¹⁵ y Marchevsky¹¹⁶.

¹¹² TECNOPEL S.A. s/apelación IVA. T.F.N. Sala A. 06/12/99.

¹¹³ Dictamen (D.A.T. - DGI) 45/00.

¹¹⁴ RAMOGNINO, Rafael. Las exportaciones de servicios ante el IVA: desde la circular 1288 hasta el dictamen 34/2003. Buenos Aires, PET, LL, 2003, p. 5.

¹¹⁵ SCHWARTZMAN, Daniel M. Servicios en el IVA. Criterio de utilización de servicios internacionales. D.T.E., Diciembre 2003, T. XXIV, p. 1099.

¹¹⁶ MARCHEVSKY, Rubén A. IVA: Análisis Integral. Buenos Aires, Macchi Grupo Editor S.A., 2006, p. 220.

Esta postura doctrinaria fue consolidada administrativamente en el Dictamen 34/03¹¹⁷.

A modo ejemplificativo, la prestación del Ingeniero Agrimensor será tratada como exportación de servicios si su asesoramiento o consultoría se relaciona con los negocios que la empresa extranjera pueda llevar a cabo en el país y que, por su naturaleza, sirva para la toma de decisiones empresarias por parte del prestatario del exterior.

De tratarse de una prestación de servicio en el país con utilización económica en el exterior, no estará alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado tal como consta en el artículo 1 de la ley; sin embargo, el artículo 77 de su Decreto Reglamentario lo asimila a una exportación, lo cual implica una ausencia de débito fiscal aparejada con la posibilidad de recupero del crédito fiscal vinculado, con la particularidad de poder solicitar su acreditación (compensación), transferencia o devolución. Distinto sería el caso que el profesional preste tales servicios en el exterior: no se generaría débito fiscal y correspondería reintegrar el crédito fiscal oportunamente computado.

En cuanto al Impuesto a las Ganancias, por tratarse de una renta de fuente argentina, queda bajo la órbita de imposición del gravamen. Sin embargo, a priori, habrá que analizar si la operación queda alcanzada por algún convenio establecido para evitar la doble imposición. Estos acuerdos establecen la forma o las alícuotas máximas, según el caso, en que los sujetos residentes en algunos países firmantes deben considerar la renta obtenida en el otro país.

¹¹⁷ Dictamen (D.A.T. - DGI) 34/03.

Consideramos importante remarcar que, además de los requisitos propios que pueda contener cada convenio en particular, para poder aplicar las disposiciones de los mismos es necesario realizar la certificación de la situación fiscal del sujeto residente del exterior de acuerdo con lo establecido por la Resolución General (DGI) 3497/92.

En el caso de haber pagado un impuesto análogo en el exterior, se incorpora la renta de fuente extranjera en la liquidación del Impuesto a las Ganancias y se puede computar dicho impuesto (*tax credit*) como pago a cuenta del impuesto determinado. Es procedente el cómputo como pago a cuenta del impuesto las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

En relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en general, las disposiciones normativas de las distintas jurisdicciones no prevén exenciones para los servicios realizados en el país y utilizados en el exterior, por lo que los ingresos obtenidos con motivo de la actividad de los prestadores del país se encuentran gravados con el impuesto. Esto así, debido a que usualmente los códigos fiscales eximen la venta de bienes al exterior, no así la exportación de servicios. No obstante, cabe señalar que en el caso de la Ciudad de Buenos Aires se establece una alícuota reducida (1,50%) para el caso de las operaciones de “exportación de servicios”. En este sentido, si bien la legislación de la jurisdicción no contempla la definición

del concepto “exportación de servicios”, podría aplicarse un criterio similar al previsto en la legislación del Impuesto al Valor Agregado¹¹⁸.

Por último, tal como lo establece la Comunicación “A” 3473 del Banco Central de la República Argentina, habrá que liquidar las divisas dentro de los 15 días de producido su cobro.

I.4.2. IMPORTACIÓN DE EQUIPOS

La mayoría del equipamiento utilizado por el Ingeniero Agrimensor proviene del exterior. Estos delicados instrumentos requieren de softwares especializados, provistos por los mismos fabricantes.

La importación del equipo tributará, no solo el Impuesto al Valor Agregado, sino también las tasas, derechos y estadísticas. No corresponderá tributar el Impuesto a las Ganancias por vía de retención a beneficiarios del exterior, por no existir ganancia de fuente argentina.

En cuanto al software, analizaremos la conveniencia o no de importarlo vía aduanera (como un bien físico) o como una importación de servicios del exterior (vía electrónica-download). En el caso que el software se ingrese al país vía aduanera, se deberán pagar tasas, derechos y estadísticas y el Impuesto al Valor Agregado correspondiente. No existirá retención del Impuesto a las Ganancias por no existir ganancia de fuente argentina. El valor del software importado y declarado en el despacho de importación deberá guardar relación con el aplicativo en sí mismo (valoración aduanera).

¹¹⁸ Encuadre impositivo de la prestación de servicios a sujetos residentes en el exterior. Publicación del Tradecenter de la Cámara de Comercio de los Estados Unidos en la República Argentina (AmCham), con la colaboración de Fernando Schettini del Estudio Schipani & Asociados, Auditores y Consultores. Diciembre 2007.

En caso contrario, si el software se ingresa vía electrónica como una importación de servicios –vía descarga desde un sitio web–, de acuerdo a lo establecido por reciente jurisprudencia en la materia (causa Austral Líneas Aéreas¹¹⁹), esta importación de servicios estará alcanzada por la Ley del Impuesto al Valor Agregado [artículo 3 inc. e) punto 21] y, asimismo, se deberá tributar el Impuesto a las Ganancias vía retención por considerarse al exportador un beneficiario del exterior (existe renta de fuente argentina). En relación al Impuesto al Valor Agregado, se deberá abonar el 21% dentro de los diez días de haberse recibido la factura o prestación del servicio –lo que fuera anterior– y el cómputo de dicho crédito fiscal operará a partir del mes subsiguiente a la generación del hecho imponible. En relación al Impuesto a las Ganancias, deberá analizarse si existe o no un convenio para evitar la doble imposición con el país exportador, para determinar cuál será la alícuota de retención aplicable: en caso de existir, se le aplicará una retención reducida establecida en el convenio (por tratarse se un software); caso contrario, se le aplicará retención del Impuesto a las Ganancias dependiendo si es desarrollada por una persona física [artículo 93, inc. d)] al 24,5%, o por una sociedad [artículo 93, inc. h)] al 31,5%, llevando generalmente un incremento de *grossing up*.

Una alternativa que se le puede plantear al profesional es que analice la posibilidad de solicitar al proveedor que el equipo importado ingrese al país con el software ya instalado y que el precio final del mismo incluya dicha tecnología, a los efectos de evitar su tratamiento por separado.

¹¹⁹ AUSTRAL LÍNEAS AÉREAS (Cielos del Sur S.A.). Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala V 02/06/09.

Estos pagos al exterior son realizados generalmente vía bancaria (por control de cambios existente en el país), y las retenciones del Impuesto al Valor Agregado y de Ganancias serán efectuadas por la misma institución bancaria, quien analizará la Declaración Jurada de Pago al Exterior, la declaración jurada de impuestos que debe anexarse, y la codificación según la nomenclatura del Banco Central de la República Argentina, además de toda la documentación adjunta.

En caso de que el equipo se entregue con una cláusula de puesta en marcha local, la misma será considerada a los efectos de este análisis como “asistencia técnica”, ya que entendemos que se trata de una “prestación que implica un conocimiento técnico aplicado a la actividad productiva”, tal como lo establece la Resolución 328/05 del Instituto Nacional de la Propiedad Industrial (I.N.P.I.). Para que este trabajo pueda ser considerado asistencia técnica y tenga los beneficios de la Ley de Impuesto a las Ganancias en relación a las alícuotas reducidas de las retenciones a los beneficiarios del exterior, y su deducibilidad, se deberán cumplir los siguientes requisitos: verificar el cumplimiento del último párrafo del artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (de corresponder, para empresas vinculadas); verificar el encuadre en la Ley 22.426 de Transferencia de Tecnología; verificar la registración de un contrato formal en el I.N.P.I., debidamente valorizado; analizar la base contractual en relación a los límites del artículo 145 del Decreto Reglamentario del Impuesto a las Ganancias (3% de los ingresos o 5% de la inversión); y efectuar el control de precios de transferencia (para el caso de empresas vinculadas).

Al momento del pago de la puesta en marcha, la misma será tratada como una importación de servicios y se le practicará retención del Impuesto a las Ganancias

por tratarse de una renta de fuente argentina, abonada a un beneficiario del exterior. Si se cumplen los requisitos enunciados precedentemente, la retención será del 21% ya que en este caso en particular la puesta en marcha la definimos como una “asistencia técnica no obtenible en el país”. Puede resultar de aplicación la alícuota reducida de un convenio para evitar la doble imposición vigente.

Consideramos importante aclarar que –aunque no se dé en forma habitual– si el equipo es adquirido a una compañía vinculada del exterior (con vinculación jurídica o societaria) o si la operación se realiza con personas físicas o jurídicas constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación (exista o no vinculación), el profesional deberá realizar –preferiblemente ex ante– un análisis de precios de transferencia.

Por último, debemos conocer en profundidad las operaciones de comercio exterior del profesional para poder analizar las implicancias de los siguientes regímenes informativos:

- *Resolución General (AFIP) 1122/01*: en relación a las operaciones de importación y exportación de bienes entre partes independientes, y las operaciones alcanzadas por las disposiciones de precios de transferencia.
- *Resolución General (AFIP) 3307/12*: al efectuar una importación de servicios en forma conjunta con la compra del equipamiento corresponde presentar la “Declaración Jurada Anticipada de Servicios”.
- *Com. 3602/01 (B.C.R.A.)*: por sus operaciones con el exterior, debe tener en consideración esta normativa a los efectos de su cumplimiento y habilitación de pagos al exterior.

CAPITULO II

SISTEMA DE LA SEGURIDAD SOCIAL

II.1. INTRODUCCIÓN

Mientras que en los trabajos en relación de dependencia, la carga es soportada por ambos actores –empleador y empleado– vía aportes y contribuciones, en el trabajo autónomo es precisamente quien lo desarrolla el que debe ingresar los importes correspondientes, además de existir, en general, una diferencia de costos significativa, principalmente para el caso del sujeto adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

En la práctica, es muy habitual que el quien contrate los servicios del profesional se haga cargo del monotributo, lo cual resulta mucho más económico que asumir el costo de las cargas sociales, disfrazando una genuina relación de dependencia. Sin embargo, muchas veces esta opción termina resultando mucho más costosa que la correcta tributación y encuadre, debido a las famosas presunciones por fraude a la ley laboral.

Pero existen situaciones donde no existe una relación de dependencia y muchas veces el Fisco pretende encuadrarlas dentro de esta como vía de reclamo de las cargas sociales correspondientes.

El hecho de la prestación de servicios hace presumir la existencia de un contrato de trabajo, salvo que, por las circunstancias, las relaciones o causas que lo motiven se demostrase lo contrario.

Existe unanimidad doctrinaria¹²⁰ a la hora de señalar los condicionamientos básicos que deben darse a los efectos de determinar la existencia de la relación de dependencia, que muy sucintamente resumimos de la siguiente manera:

a) *Dependencia técnica*: es la facultad del empresario de organizar la prestación del trabajador; se verifica al impartir órdenes e indicaciones para el cumplimiento de las mismas; sin embargo, a medida que aumenta el grado de profesionalidad del trabajador, disminuye el grado de dependencia técnica.

b) *Dependencia económica*: el trabajo se realiza por cuenta ajena para un empleador a cambio de una remuneración; el empleador organiza la tarea, la paga y se beneficia con esta dependencia.

c) *Dependencia jurídica*: se verifica en la facultad del empleador de ordenar y de adecuar las prestaciones del trabajador a los fines de la empresa y en la obligación del trabajador de aceptar el ejercicio de esta facultad; posibilita al empleador la disposición de la fuerza de trabajo del dependiente, darle órdenes o sustituir la voluntad del trabajador por la suya propia.

La jurisprudencia, por su parte, en reiteradas ocasiones ha abordado el tema, sirviendo de base para tipificar la existencia de un contrato de trabajo, lo cual puede resumirse en tres indicios clave: el cumplimiento de horarios, la verificación de una prestación continuada y permanente, y la recepción de órdenes.

La Cámara Federal de la Seguridad Social¹²¹ se ha expedido respecto de la existencia de facturación correlativa, concluyendo que por sí sola no es prueba

¹²⁰ FERNANDEZ MADRID, Juan C. y CAUBET, Amanda B. Jubilaciones y Pensiones. 1ra. ed. Buenos Aires, Ed. Errepar, 1994.

¹²¹ FUNDACIÓN TEATRO COLÓN DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES c/AFIP-DGI s/impugnación de deuda. Cám. Fed. Seg. Soc. Sala II. 04/12/07.

suficiente de la existencia de una relación de dependencia ni de un contrato de trabajo, ya que la exclusividad no es pauta suficiente para configurar una relación de dependencia. Agregando que, para ello, resulta necesario investigar otros aspectos que hacen a la actividad dependiente.

En una causa¹²² más reciente, la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo señaló que, tratándose de servicios prestados por un profesional, en el marco de una locación de servicios profesionales, quien contrata puede legítimamente establecer que el sujeto actúe en forma personal, en virtud de que pudo haber tenido en cuenta su capacitación y especialización al momento de contratarlo. En concreto, en la causa pudo acreditarse el desempeño en forma autónoma sin que se hubieran dado las notas típicas de una relación subordinada.

En definitiva, habrá que analizar cuidadosamente cada caso en particular, pero en líneas generales, mientras no exista un sometimiento a instrucciones jerárquicas, el profesional goce tanto de autonomía propia como de responsabilidad individual, y las prestaciones puedan ser sustituidas por otro profesional, no existirá relación de dependencia.

II.2. APORTES AL RÉGIMEN GENERAL DE AUTÓNOMOS

El profesional que se inscriba en el Régimen General es también un Trabajador Autónomo y está obligado a efectuar sus aportes al Sistema Previsional Argentino. La AFIP mediante la Resolución General 2217/07 estableció los requisitos, formalidades y demás condiciones que deben observar los trabajadores autónomos a fin de cumplir con las obligaciones de seguridad social para su

¹²² Q. F. P. c/Provincanje S.A. s/despido. Cám. Nac. Trab. Sala VII. 05/08/11.

inscripción, autodeterminación de la categoría de revista, como también para su recategorización anual, el ingreso mensual del aporte personal y el empadronamiento previsto por el Decreto 1866/2006 (prevé cinco categorías determinadas en función a la actividad desarrollada y los ingresos brutos anuales obtenidos).

Tanto la inscripción y la recategorización al Régimen Autónomo, como así también la generación de la credencial de pago con el Código de Registro Autónomo, se realizan vía web.

El vencimiento para el pago de las obligaciones mensuales opera hasta los días de los meses siguientes al del devengamiento de los aportes al Régimen Nacional de la Seguridad Social, según las fechas que operan para cada terminación de C.U.I.T..

Los trabajadores autónomos deben recategorizarse anualmente, durante el mes de junio. La falta de recategorización anual implica la ratificación de la categoría declarada con anterioridad. Las obligaciones de pago resultantes de la recategorización, tienen efectos para los períodos mensuales devengados a partir de junio del año de la recategorización hasta mayo del año calendario siguiente inclusive.

II.3. PROFESIONAL ADHERIDO AL MONOTRIBUTO

El profesional adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes queda encuadrado desde su adhesión en el Sistema Integrado Previsional Argentino y sustituye el aporte personal mensual previsto en el artículo 11 de la Ley 24.241, debiendo ingresar las cotizaciones con destino al régimen previsional

público del Sistema Integrado Previsional Argentino, al Sistema Nacional del Seguro de Salud y, de corresponder, al Régimen Nacional de Obras Sociales cuando, en forma simultánea con la actividad profesional, se realice otra también alcanzada por el mencionado Régimen Simplificado.

Los profesionales universitarios que por esa actividad se encuentren obligatoriamente afiliados a uno o más regímenes provinciales para profesionales quedan eximidos de todos los aportes indicados con anterioridad¹²³, ya sea que la única actividad comprendida en el monotributo sea su actividad profesional, o sea que tenga hasta dos actividades económicas o unidades de explotación adicionales, puesto que –al igual que la obligación– la exención tiene aquí carácter subjetivo. Así lo entendió la Resolución General (AFIP) 1699/04 que, en su artículo 32, declara exentos de las cotizaciones previsionales –y sin reparar en la actividad del sujeto– a "quienes se encuentren obligados con otros regímenes previsionales". Queda claro, a criterio de esta norma, que los eximidos son los sujetos obligados con otros regímenes previsionales y no con las actividades cuyo ejercicio los obliga.

Sin embargo, a partir del dictado de la Nota Externa (AFIP) 1/2005, el Organismo Fiscal cambió su criterio, entendiendo que cuando el que está obligado con otro régimen previsional es un profesional, en razón del aporte a la respectiva caja, no se encuentra exento de ingresar las cotizaciones previsionales del monotributo si, en forma simultánea, desarrolla otra actividad comprendida en el régimen¹²⁴.

¹²³ Ley 24.241 (B.O. 18/10/93) y sus modif., artículo 3, inciso b), ap. 4.

¹²⁴ MONETTO, Cristián M. Profesionales con aporte a caja profesional que desarrollan simultáneamente otra actividad comprendida en el monotributo. [N. Ext. (AFIP) 1/2005]. Algunas reflexiones. P.A.L., Mayo 2005, T. IX, p. 3.

A pesar de no contar con antecedentes en los que se analice específicamente la actividad de ingeniería, no obstante, en lo atinente a la actividad farmacéutica, es criterio del Organismo que, para el caso del profesional que venda en su local productos que nada tienen que ver con el rubro al cual se dedica o que no hagan específicamente a su profesión, estaría realizando una actividad comercial para la que no se requiere ser profesional por lo que su incorporación al Régimen de Autónomos por aquella actividad resultará obligatoria¹²⁵.

En síntesis, siguiendo los lineamientos establecidos por la Nota Externa, podemos afirmar que el complemento de la actividad profesional puede llegar a ser interpretado por el Fisco como una actividad diferente (actividad comercial), obligando al pago de autónomos, sin perjuicio de la exención por el ejercicio de la actividad profesional por la cual se aporta a la caja profesional.

En el caso que el profesional sea socio de una sociedad profesional monotributista deberá ingresar el componente social (aportes al Sistema Previsional y al Régimen Nacional de Obras Sociales), ya que el monotributo de la sociedad solo sustituye el componente impositivo de los socios¹²⁶.

II.4. APORTES A LA CAJA DE PROFESIONALES

La Caja de Previsión Social para Agrimensores, Arquitectos, Ingenieros y Técnicos de la Provincia de Buenos Aires fue creada por la Ley 12.490¹²⁷.

¹²⁵ Dictamen (D.L.T.R.S.S.) 1043/98.

¹²⁶ Ley 26.565 (B.O. 21/12/09), artículo 41.

¹²⁷ Ley 12.490 (B.O. 26/09/2000).

La Caja tiene por objeto administrar un Sistema de Previsión y Seguridad Social, fundado en los principios de solidaridad profesional, la equidad en el esfuerzo y la responsabilidad individual de sus afiliados, mediante la instrumentación simultánea de un Sistema de Reparto y otro de Capitalización Individual. Sus beneficios alcanzan a los profesionales inscriptos en las matrículas del Consejo Profesional de Agrimensura de la Provincia de Buenos Aires (Leyes 10.321 y 10.415).

No resulta obligatorio para el Ingeniero Agrimensor que ya tributa a la Caja previsional, por el ejercicio de la profesión en la Provincia de Buenos Aires, afiliarse al Régimen Autónomo.

Afortunadamente, este criterio fue avalado por la Sala II de la Cámara Federal de la Seguridad Social¹²⁸, donde el Dr. Emilio L. Fernández extrajo, como primera conclusión, que “no es obligatorio para el profesional afiliado a un sistema provincial, por el ejercicio de dicha profesión en esa jurisdicción, afiliarse al régimen autónomo en el ámbito nacional”. En el mismo sentido se expidió la misma sala en el caso de un profesional en el ramo de la ingeniería que ejercía su profesión en el marco de un tipo societario legalmente constituido y autorizado a tal efecto¹²⁹, manifestando que las obligaciones previsionales serían en función de la condición de empleador de la empresa, mas no incide en la situación del profesional como trabajador autónomo obligado a aportar al sistema de la Ley 24.241, ya que la tesis contraria llevaría precisamente a una superposición de aportes al mismo, con evidente violación de las claras directivas de la norma constitucional.

¹²⁸ MUSCETTA, DENISSE DANIELA c/AFIP s/impugnación de deuda. Cám. Fed. Seg. Soc. Sala II. 25/02/03.

¹²⁹ VARGAS, JORGE HORACIO c/AFIP - DGI s/impugnación de deuda. Cám. Fed. Seg. Soc. Sala II. 22/10/03.

CAPITULO III

ASPECTOS FORMALES

III.1. RÉGIMEN DE FACTURACIÓN Y REGISTRACIÓN

III.1.1. INTRODUCCIÓN

En relación al régimen normativo¹³⁰ podemos citar:

- Resolución General (AFIP) 1415/03 que establece las normas generales de facturación, registración y emisión de comprobantes.
- Resolución General (AFIP) 1575/03 donde se establecen condiciones particulares para quienes por primera vez solicitan Facturas "A".
- Resolución General (AFIP) 2485 que establece las normas actuales del régimen especial de emisión y almacenamiento electrónico de comprobantes originales.

Asimismo, deberán observarse aquellas cuestiones particulares que en materia de emisión de comprobantes y con relación a otros aspectos de naturaleza tributaria, civil, comercial, contable, etc., establezcan otras disposiciones legales, reglamentarias y complementarias para la actividad, operación o sujeto de que se trate.

Tratándose de una prestación de servicios, el Ingeniero Agrimensor se encuentra alcanzado por las normas referentes a la emisión y registración establecidas en la Resolución General 1415. El tipo de comprobantes a emitir y el modo de efectuar las registraciones dependerá de la forma jurídica elegida por el profesional.

¹³⁰ Esta es la normativa central que ha tenido numerosas modificaciones y agregados.

Los incumplimientos de la normativa de facturación y registración darán lugar a las sanciones previstas en la Ley 11.683.

III.1.2. RÉGIMEN DE FACTURA ELECTRÓNICA

El Ingeniero Agrimensor se encuentra obligado a la emisión y almacenamiento de comprobantes electrónicos en los siguientes casos:

- se trate de un Responsable Inscripto ante el Impuesto al Valor Agregado¹³¹
- sea un sujeto del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes que pertenezca a las categorías más altas (H, I, J, K o L)¹³²

A contrario sensu, quienes no se encuentren obligados podrán emitir comprobantes electrónicos en forma optativa. Una vez ejercida dicha opción mediante la solicitud de autorización de emisión de comprobantes, deberán continuar solicitando dicha autorización respecto de las operaciones siguientes.

III.1.3. EMISIÓN DE COMPROBANTES

El profesional Responsable Inscripto ante el Impuesto al Valor Agregado está obligado a emitir Factura A o B según sea la condición del sujeto a quien le facture. En caso de hallarse inscripto en el Régimen Simplificado deberá emitir Factura C.

A partir del dictado de la Resolución General (AFIP) 3665, los Responsables Inscriptos deberán efectuar la solicitud del Código de Autorización de Impresión (C.A.I.) de los talonarios de resguardo (manuales) en forma previa a la AFIP vía

¹³¹ R.G. (AFIP) 3571/13. Anexo I, grupo 5 (vigencia: 01/08/2014).

¹³² R.G. (AFIP) 3067/11.

página web. Del mismo modo, la Resolución obliga a los monotributistas a incluir el C.A.I. en sus Facturas a partir del 01/11/2014. Sin embargo, a través de la Resolución General (AFIP) 3704 se posibilitó a los monotributistas continuar utilizando los comprobantes impresos con anterioridad al 01/11/2014, sin C.A.I., hasta su agotamiento, siempre y cuando el monotributista no hubiera ya emitido comprobantes con C.A.I. y cumpla con el régimen de información establecido al efecto.

Los comprobantes a emitir por el profesional deberán contener, como mínimo, los datos que –respecto del emisor, del receptor, de la operación efectuada, y con relación al tratamiento a dispensar al Impuesto al Valor Agregado– se establecen en el Anexo II, Apartado "A" de la Resolución General 1415.

La documentación emitida y entregada sin cumplir con los requisitos y condiciones establecidos por el artículo 11 de dicha Resolución General, en tanto no rija para ella una expresa excepción, será considerada como comprobante no válido para respaldar la operación efectuada.

Si bien el comprobante por excelencia a emitir, en la generalidad de las operaciones, es la factura, la misma Resolución General admite como respaldo documental al recibo, en tanto esté emitido por profesional universitario, lo que es muy usual en la práctica.

En relación al Régimen de Factura Electrónica, los profesionales deben emitir en forma electrónica tanto los comprobantes clase "A" como los clase "B".

Ante inconvenientes en el sistema que impidan cumplimentar con la emisión electrónica, deberá observarse lo previsto por el artículo 33 de la Resolución General (AFIP) 2485, sus modificatorias y complementarias.

La Resolución General (AFIP) 2098 sustituyó el artículo 13 de la Resolución General 1415, estableciendo el momento en el cual la factura y los demás comprobantes, previstos en el artículo 8 inc. a) y c), deben ser emitidos y entregados.

III.1.4. REGISTRACIÓN DE OPERACIONES

Las registraciones contendrán, como mínimo, los datos que, para cada caso, se establecen en el Anexo VI Apartados "A" y "B" de la Resolución General 1415.

Si se trata de un sujeto que efectúe registraciones que le permitan confeccionar Estados Contables, utilizará los libros o medios que se encuentren autorizados por la Ley de Sociedades Comerciales y/o el Código de Comercio; caso contrario, utilizará libros o registros que cumplan con las formalidades establecidas por el Código de Comercio, artículo 54, puntos 1, 2, 3, 4 y, en su caso, 5¹³³.

Las operaciones con consumidores finales, siempre que su importe no supere la suma \$1.000, podrán registrarse por un monto global diario debiéndose aclarar el número del primer comprobante y el del último de ese día.

La registración se podrá efectuar en forma manual o mediante la utilización de sistemas computarizados, y debe ser guardada en el domicilio fiscal del contribuyente y/o responsable.

Los comprobantes y documentos que acrediten las operaciones vinculadas a la actividad, tanto aquellos emitidos como recibidos, deberán conservarse por un término de hasta cinco años después de operada la prescripción del período fiscal a que se refieran.

¹³³ R.G. (AFIP) 1415/03. Anexo IV.

Los Responsables Inscritos ante el Impuesto al Valor Agregado tienen plazo para registrar los comprobantes hasta el día hábil inmediato anterior –del mes inmediato siguiente– a aquel en el cual corresponda presentar la declaración jurada mensual del impuesto. Los demás sujetos tienen plazo para hacerlo dentro de los primeros quince días.

En el caso de los monotributistas, si bien no se encuentran obligados a registrar sus operaciones, dicha excepción no obsta al cumplimiento que en materia de registración y respecto de otros aspectos de naturaleza tributaria, civil, comercial, contable, profesional, etc., establezcan otras disposiciones legales, reglamentarias o complementarias para cada actividad, operación o sujeto¹³⁴.

III.2. RÉGIMEN DE INFORMACIÓN

Mediante la Resolución General 3685, la AFIP estableció un sistema para que determinados sujetos [artículo 2] suministren información respecto de determinadas operaciones [artículo 3]. Puntualmente, se reemplaza el CITI Compras [R.G. 3034], y CITI Ventas¹³⁵ [R.G. 1575] –con la aclaración mencionada en el siguiente párrafo– por un nuevo "Régimen Informativo de Compras y Ventas."

¹³⁴ R.G. (DGI) 3419/12, artículo 7.

¹³⁵ Los responsables autorizados a emitir comprobantes clases "A", "A" con leyenda y "M", quedan obligados informar las operaciones de venta, locaciones o prestaciones que hayan realizado en el curso de cada cuatrimestre calendario. En el supuesto de no haberse producido operaciones en el período cuatrimestral respectivo, se deberá cumplir con el deber formal de la aludida presentación. La entrega de la información debe efectuarse el mes siguiente al de la finalización de cada período cuatrimestral, hasta el día que, conforme a la C.U.I.T., opera el vencimiento para la presentación de la declaración jurada del IVA.

Los sujetos obligados simultáneamente por el presente régimen de información y por CITI Ventas –previsto en el artículo 23 y siguientes de la Resolución General 1575– deberán cumplir este último, con las adecuaciones previstas en el artículo 6 de la Resolución General 3685; esto implica que, al cumplimentar con lo previsto por la R.G. 3685 (donde la periodicidad de las presentaciones es mensual), ya se estaría dando cumplimiento a la R.G. 1575 (presentación cuatrimestral).

En caso de incumplimiento a los deberes de presentación de las declaraciones juradas que hacen a los Regímenes de Información, se aplica el Régimen Sancionatorio Tributario tipificado y establecido por el artículo incorporado a continuación del artículo 38 de la Ley 11.683.

III.3. OBLIGACIONES FORMALES

Todo profesional que preste servicios a consumidores finales se encuentra obligado a exhibir este formulario en el lugar de prestación de servicios, oficinas o áreas de recepción y demás ámbitos similares¹³⁶.

Asimismo, en el caso de poseer sitio web, deberá colocar en un lugar visible el logo "Formulario N° 960/NM - Data Fiscal", con su correspondiente hipervínculo provisto por la AFIP.

El procedimiento a cumplir y las especificaciones técnicas correspondientes están disponibles en el sitio web del Organismo Fiscal.

¹³⁶ R.G. (AFIP) 1415/03, artículo 24 – R.G. (AFIP) 3377/12.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Luego de haber analizado en profundidad la normativa legal, los pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinarios de nuestro país en torno a la prestación de servicios y su tratamiento en los distintos impuestos, el presente trabajo se ha abocado a examinar el encuadre impositivo de la actividad profesional del Ingeniero Agrimensor, según la figura adoptada.

En primer lugar, el profesional tendrá que analizar minuciosamente la factibilidad y/o conveniencia de prestar los servicios en forma personal o asociándose con otros profesionales o técnicos afines.

En caso de elegir la prestación individual, deberá proceder al estudio de las distintas alternativas: adhesión al Régimen Simplificado o inscripción en el Régimen General. En el particular caso de un profesional que se inicie en la actividad, sería recomendable el Monotributo a causa de su menor costo. Una vez asentado en la actividad, podría analizar la conveniencia de la inscripción en el Régimen General.

En cuanto a las formas asociativas, la sociedad civil es un medio idóneo para que los profesionales ejerzan su actividad. Sin embargo, es importante resaltar que en este tipo societario la responsabilidad de los socios es ilimitada.

La sociedad de profesionales que tiene un objeto civil, ya sea regularmente constituida o de hecho, es responsable por deuda propia en los impuestos al Valor Agregado y sobre los Ingresos Brutos y, por lo tanto, debe inscribirse como tal, mientras que en el Impuesto a las Ganancias serán los socios quienes tributen de

acuerdo a su participación en los resultados, a su vez, los socios no estarán alcanzados en el Impuesto al Valor Agregado.

Estas conclusiones son válidas mientras no se complemente la actividad profesional con una explotación comercial. Recordemos que una organización en forma de "empresa" no es término equivalente a "explotación comercial", que exige la Ley de Impuesto a las Ganancias para incluir a las agrupaciones de profesionales en la tercera categoría.

En el caso particular de los simples agrupamientos profesionales (dos o más profesionales se asocian a los efectos de compartir gastos), que no llegan a configurar una sociedad, los profesionales individuales quedan subsumidos en el ente colectivo. A pesar de ser personal el ejercicio profesional, quien factura el Impuesto al Valor Agregado –el sujeto respecto del cual se perfecciona el hecho imponible– es la sociedad o agrupamiento colectivo.

En relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, si la factura es realizada por el ente plural puede participar a los profesionales, no estando gravada esa participación.

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –a diferencia de la Provincia de Buenos Aires–, los ingresos obtenidos por el ejercicio de profesional se encuentra exento, siempre que no esté organizado en forma de empresa. El ejercicio de la actividad por intermedio de una sociedad civil, no se traduciría en la actuación con la forma de empresa, y sería procedente la mentada exención tributaria.

El encuadre del profesional en el Impuesto sobre los Bienes Personales podemos esquematizarlo de la siguiente manera:

Sujeto	Encuadre impositivo
Profesional persona física	Debe incluir en su declaración jurada personal los bienes del país y del exterior, valuados conforme la norma
Explotación unipersonal	Debe incluir el patrimonio de la explotación unipersonal dentro de su declaración jurada personal
Sociedad civil	Debe incorporar en su declaración jurada personal el porcentaje correspondiente a su participación en la sociedad
Sociedad regida por la Ley 19.550	La sociedad actúa como responsable sustituto por su participación en la misma

BIBLIOGRAFÍA

- ATCHABAHIAN, Adolfo. *Las Profesiones Liberales y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*. Revista Impuestos. Ed. La Ley (Publicado en: IMP 2009-18 (Septiembre), 1412).
- BARROSA, Susana. Ingresos brutos. *Honorarios profesionales en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires*. Práctica y Actualidad Tributaria, Junio 2009, T. XVI, p. 21.
- CAMPASTRO, Miriam C. *Impuesto a las ganancias. Empresas unipersonales: la delgada línea que divide "gastos personales" de "conceptos deducibles"*. Doctrina Tributaria Errepar, Febrero 2013, T. XXXIV.
- CHAMATRÓPULO, Miguel Á. *Provincia de Buenos Aires. Régimen de retenciones bancarias. Profesión liberal desarrollada únicamente en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*. Doctrina Tributaria Errepar, Septiembre 2013, T. XXXIV.
- CID, Aurelio. *Las sociedades de profesionales frente al impuesto a las ganancias*. Doctrina Tributaria Errepar, Junio 2004, T. XXV, p. 535.
- CRISTIANI, Fernando O. *La sociedad de profesionales. Un análisis integral de su naturaleza y las consecuencias tributarias de la misma*. Doctrina Tributaria Errepar, Octubre 2008, T. XIX, p. 886.
- DIEZ, Humberto. *Impuesto al Valor Agregado*. 1ra. Edición. Buenos Aires, Ed. Errepar, 1994.
- FERNÁNDEZ, Luis Omar. *Impuesto a las Ganancias (Teoría – Técnica – Práctica)*. 2da. Edición Actualizada y Ampliada. Buenos Aires, Ed. La Ley.

FERNANDEZ MADRID, Juan C. y CAUBET, Amanda B. *Jubilaciones y Pensiones.*

1ra. Edición. Buenos Aires, Ed. Errepar, 1994.

GARCÍA, Fernando. *La deducibilidad del impuesto sobre los bienes personales por parte del responsable sustituto a consecuencia de la causa*

“Rectificaciones Rivadavia”. Doctrina Tributaria Errepar, Diciembre 2011, T. XXXII, p. 1111.

GEBHARDT, Jorge. *Impuesto sobre los bienes personales.* 1ra. Edición. Buenos Aires, Ed. Errepar, 2009.

JARACH, DINO. *Impuesto a las ganancias.* 1ra. Edición. Ed. Cangallo, 1980.

KAPLAN, Hugo E. *La categorización de la renta en las sociedades profesionales.*

Doctrina Tributaria Errepar, Marzo 2010, T. XXXI, p. 199.

LORENZO, BECHARA, CALGAGNO, CAVALLI, EDELSTEIN. *Tratado del Impuesto a las Ganancias.* 2da. Edición Actualizada y Ampliada. Buenos Aires, Ed. Errepar.

MARCHEVSKY, Rubén A. *IVA: Análisis Integral.* Buenos Aires, Macchi Grupo Editor S.A., 2006.

MONETTO, Cristián M. *Profesionales con aporte a caja profesional que desarrollan simultáneamente otra actividad comprendida en el monotributo.*

[N. Ext. (AFIP) 1/2005]. *Algunas reflexiones.* Práctica y Actualidad Laboral Errepar, Mayo 2005, T. IX, p. 3.

OROZ, Miguel H. E. (miembro de la Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales).

Tributos municipales a las actividades profesionales colegiadas. Alcances de la suspensión judicial. JCA 1 LP causa 26591. Col. Abg. Pcia.

- PIANO, ADRIANA. *Convenio Multilateral. Asignación de ingresos: Régimen General y regímenes especiales*. Doctrina Tributaria Errepar, Enero 2013, T. XXXIV.
- RAIMONDI, CARLOS A. Y ATCHABAHIAN, ADOLFO. *El impuesto a las ganancias*. 4ta. Edición, Ed. La Ley.
- RAMOGNINO, Rafael. *Las exportaciones de servicios ante el IVA: desde la circular 1288 hasta el dictamen 34/2003*. Buenos Aires, P.E.T., Ed. La Ley., 2003.
- RIZO, José María. *Las rentas de los profesionales organizados en forma de empresas unipersonales o sociedades*. Publicado el 2 de Abril de 2012 por Tributarius.
- ROCA, Carlos. *Rentas de profesionales. Tratamiento en el impuesto a las ganancias*. Doctrina Tributaria Errepar, Diciembre 2009, T. XXX, p. 1180.
- SCHWARTZMAN, Daniel M. *Servicios en el IVA. Criterio de utilización de servicios internacionales*. Doctrina Tributaria Errepar, Diciembre 2003, T. XXIV, p. 1099.
- ZICCARDI, Horacio y CUCCHIETTI, Miguel J. *Ganancias. Sociedad civil de profesionales considerada como empresa*. Jurisprudencia Errepar, Febrero 2014.

Publicaciones tributarias

Encuadre impositivo de la prestación de servicios a sujetos residentes en el exterior. Publicación del Tradecenter de la Cámara de Comercio de los Estados Unidos en la República Argentina (AmCham), con la colaboración de

Fernando Schettini del Estudio Schipani & Asociados, Auditores y Consultores. Publicado: Diciembre de 2007.

Objeto del Impuesto. Paper de Gustavo Díaz referente al Impuesto a las ganancias. Publicado: Febrero de 2007. Recuperado el 15 de Agosto de 2013 de:

<http://ecaths1.s3.amazonaws.com/admintributaria/39628548.Objeto%20del%20Impuesto.pdf>

Jurisprudencia

AUSTRAL LÍNEAS AÉREAS (Cielos del Sur S.A.). Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala V, 2 de Junio de 2009.

BENITO ROGGIO Y ORMAS AMBIENTAL U.T.E. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 23 de Noviembre de 2005.

BOLOS ALBERTO Y JAFELLE SH. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 8 de Septiembre de 1999.

BOLOS ALBERTO Y JAFELLE SH. Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala V, 17 de Abril de 2000.

BRAVE, RAFAEL. Corte Suprema de Justicia de la Nación, 11 de Octubre de 1947.

FERNÁNDEZ VALDIVIELSO, HÉCTOR s/apelación – IVA - Imp. Ganancias - Imp. Bienes Personales”. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 15 de Noviembre de 2001.

FUNDACIÓN TEATRO COLÓN DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES c/AFIP-DGI s/impugnación de deuda. Cám. Fed. Seg. Soc., Sala II, 4 de Diciembre de 2007.

LONGE, CARLOS ALBERTO. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 5 de Marzo de 2008.

GROTZ, ENRIQUE CARLOS s/apelación -Ganancias-. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 25 de Abril de 2008.

HARRIAGUE, BENJAMÍN GUILLERMO c/DGI. Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala II, 26 de Febrero de 2013.

MÁXIMA ENERGÍA SRL (TF 30045-I) c/DGI. Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2 de Junio de 2014.

MERA, MIGUEL ÁNGEL (TF 27.870-I) c/DGI. Corte Suprema de Justicia de la Nación, 19 de Marzo de 2014.

MUSCETTA, DENISSE DANIELA c/AFIP s/impugnación de deuda. Cám. Fed. Seg. Soc., Sala II, 25 de Febrero de 2003.

OTAMENDI, JORGE c/DGI s/recurso directo de Organismo Externo. Cám. Fed. Seg. Soc., Sala IV, 11 de Marzo de 2014.

PARACHA, JORGE DANIEL s/apelación. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 4 de Diciembre de 2009.

PARACHA, JORGE DANIEL. Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala IV, 29 de Noviembre de 2011.

PARACHA, JORGE DANIEL c/DGI s/recurso. Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2 de Septiembre de 2014.

PISTRELLI DÍAZ Y ASOCIADOS c/Estado Nacional - AFIP-DGI. Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala IV, 25 de Agosto de 2010.

Q. F. P. c/Provincanaje S.A. s/despido. Cám. Nac. Trab., Sala VII, 5 de Agosto de 2011.

RAMOS, JAIME FRANCISCO s/recurso de apelación - Imp. Ganancias. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 7 de Febrero de 2003.

RAMOS, JAIME FRANCISCO. Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala I, 6 de Junio de 2006.

RECTIFICACIONES RIVADAVIA S.A. c/ AFIP s/ Ordinario. Corte Suprema de Justicia de la Nación, 12 de Julio de 2011.

REIG, VÁZQUEZ GER Y ASOCIADOS c/MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES s/REPETICIÓN. Corte Suprema de Justicia de la Nación, 14 de Mayo de 1991.

RUIZ GUIÑAZÚ, MARÍA MAGDALENA s/recurso de apelación - Impuestos a las Ganancias y de emergencias a las altas rentas. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 5 de Marzo de 2008.

TECNOPEL S.A. s/apelación IVA. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 6 de Diciembre de 1999.

VARGAS, JORGE HORACIO c/AFIP - DGI s/impugnación de deuda. Cám. Fed. Seg. Soc., Sala II, 22 de Octubre de 2003.

Resoluciones, dictámenes y documentos tributarios

Circular 1288. 20 de Mayo de 1993 (B.O.: 21/05/93).

Comunicación "A" 3602 Banco Central de la República Argentina (07/05/02).

Consulta N° 252/04 Dirección de Técnica Tributaria de la Provincia de Buenos Aires, 20 de Septiembre de 2004.

Dictamen 46/1991. 11 de Octubre de 1991.

Dictamen (Dir. Asesoría Técnica - DGI). 30 de Junio de 1992.

Dictamen (Dir. Asesoría Técnica - DGI) 177/1994. 24 de Noviembre de 1994.

Dictamen (Dir. Asesoría Técnica - AFIP DGI) 82/1996. 14 de Agosto de 1996.

Dictamen (Dir. Asesoría Técnica - DGI) 45/2000. 29 de Junio de 2000.

Dictamen (Dir. Asesoría Técnica - DGI) 47/2001. 20 de Julio de 2001.

Dictamen (Dir. Asesoría Técnica - DGI) 34/2003. 27 de Mayo de 2003.

Dictamen (Dir. Asesoría Técnica - AFIP DGI) 67/2003. 2 de Octubre de 2003.

Dictamen (Dir. Asesoría Legal - DGI AFIP) 02/2004. 6 de Enero de 2004.

Dictamen (Dir. Asesoría Técnica - AFIP DGI) 67/2005. 25 de Enero de 2006.

Dictamen (Dir. Asesoría Técnica - AFIP DGI) 24/2011. 31 de Marzo de 2011.

Dictamen (Dir. Legal y Técnica de los Recursos de la Seg. Soc.) 1043/1998. 13 de Abril de 1998.

Disposición Normativa (DGR) "B" 1/2004. Enero de 2004.

Disposición Normativa Serie "B" 79/2004 D.P.R.P.B.A. 8 de Noviembre de 2004.

Informe (Dirección Provincial de Rentas Bs. As.) 037/94. 31 de Mayo de 1994.

Informe (Dirección Provincial de Rentas Bs. As.) 038/94. 31 de Mayo de 1994.

Informe (Dir. Téc. Trib. Dirección Provincial de Rentas Bs. As.) 087/95. 2 de Octubre de 1995.

Informe (Dir. Téc. Trib. Dirección Provincial de Rentas Bs. As. / ARBA) 179/2003. 14 de Noviembre de 2003.

Nota Externa (AFIP) 1/2005. 29 de Marzo de 2005.

Resolución General (DGI) 3497/92. 6 de Mayo de 1992.

Resolución General (AFIP) 4172/96. 6 de Junio de 1996.

Resolución General (AFIP) 830/00. 26 de Abril de 2000.

Resolución General (AFIP) 924/00. 17 de Noviembre de 2000.

Resolución General (AFIP) 975/01. 20 de Febrero de 2001.

Resolución General (AFIP) 984/01. 23 de Marzo de 2001.

Resolución General (AFIP) 1122/01. 29 de Octubre de 2001.

Resolución General (AFIP) 1415/03. 7 de Enero de 2003.

Resolución General (AFIP) 1547/03. 11 de Agosto de 2003.

Resolución General (AFIP) 1575/03. 10 de Octubre de 2003.

Resolución General (AFIP) 1699/04. 30 de Junio de 2004.

Resolución General (AFIP) 2004/06. 1 de Febrero de 2006.

Resolución General (AFIP) 2011/06. 7 de Marzo de 2006.

Resolución General (AFIP) 2111/06. 14 de Agosto de 2006.

Resolución General (AFIP) 2151/06. 31 de Octubre de 2006.

Resolución General (AFIP) 2217/07. 23 de Febrero de 2007.

Resolución General (AFIP) 2233/07. 27 de Marzo de 2007.

Resolución General (AFIP) 2485/08. 28 de Agosto de 2008.

Resolución General (AFIP) 2746/10. 5 de Enero de 2010.

Resolución General (AFIP) 3034/11. 27 de Enero de 2011.

Resolución General (AFIP) 3067/11. 26 de Marzo de 2011.

Resolución General (AFIP) 3077/11. 13 de Abril de 2011.

Resolución General (AFIP) 3175/11. 2 de Septiembre de 2011.

Resolución General (AFIP) 3307/12. 3 de Abril de 2012.

Resolución General (AFIP) 3328/12. 4 de Mayo de 2012.

Resolución General (AFIP) 3377/12. 28 de Agosto de 2012.

Resolución General (DGI) 3419/12. 21 de Diciembre de 2012.

Resolución General (AFIP) 3450. 18 de Marzo de 2013.

Resolución General (AFIP) 3571. 18 de Diciembre de 2013.

Resolución General (AFIP) 3640. 25 de Junio de 2014.

Resolución General (AFIP) 3665. 3 de Septiembre de 2014.

Resolución General (AFIP) 3668. 9 de Septiembre de 2014.

Resolución General (AFIP) 3685. 22 de Octubre de 2014.

Resolución General (AFIP) 3704. 6 de Enero de 2015.

Resolución Normativa (ARBA) 47/2008. 24 de Abril de 2008.

Resolución Normativa (ARBA) 111/2008. 28 de Noviembre de 2008.

Resolución (Comisión Arbitral) 28/2001. "GLM SA c/Provincia de Santa Fe".