



Apuntes EMPRESARIALES

Número 10 Julio-Agosto 2015

Reporte Mensual de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales sobre novedades en materia de legislación, doctrina y jurisprudencia en el ámbito de la actividad comercial JULIO – AGOSTO 2015

Contenido

La obligación de llevar libros contables en el nuevo Código Civil y Comercial	1
La Tasa por Servicios de Seguridad e Higiene y las potestades tributarias municipales	3
Blanqueo de Moneda Extranjera	6
Disposiciones de la AFIP sobre Prórroga de plazos para el vencimiento de obligaciones en determinadas zonas afectadas por inundaciones y fenómenos meteorológicos	6
Impuestos Internos sobre Automotores Decreto N° 1.243/15	7

CONTABILIDAD



La obligación de llevar libros contables en el nuevo Código Civil y Comercial

El nuevo Código Civil y Comercial que entró a regir a partir del 1° de agosto ha introducido regulaciones precisas sobre la obligación de llevar registros contables, quedando comprendidas, además de las sociedades, las personas físicas cuando realicen alguna actividad económica organizada, sean titulares de empresas o de un establecimiento industrial comercial o de servicios.

Sobre este tema particular, el artículo 320 del nuevo Código Civil y Comercial, establece que están obligados a llevar contabilidad las sociedades y las personas humanas que realizan una actividad económica organizada, sean titulares de una empresa, o de un establecimiento comercial, industrial o de servicios, quedando excluidas de la obligación las personas físicas (humanas refiere la norma) que desarrollan profesiones liberales o actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas u organizadas en forma de empresa y aquellas que por su giro comercial no ameriten tal obligación. Si perjuicio de ello, cualquier otra persona puede llevar contabilidad si solicita su inscripción y la habilitación de sus registros o la rúbrica de sus libros. De este modo, en el nuevo cuerpo normativo los obligados a llevar registros contables son:



- a) Las “personas jurídicas privadas”.
- b) Los “entes contables determinados sin personalidad jurídica” expresamente obligados por ley.
- c) Las “personas humanas que desarrollan ciertas actividades económicas organizada en forma de “empresa” o son titulares de un “establecimiento comercial, industrial o de servicios”.
- d) Los “agentes auxiliares del comercio” regidos por normas especiales, como es el caso de martilleros y corredores.

Siguiendo los lineamientos de las anteriores disposiciones sobre la materia, la contabilidad debe ser llevada sobre una base uniforme como fiel reflejo de las operaciones, de modo que se permita su individualización y las correspondientes cuentas acreedoras y deudoras, debiendo respaldarse los asientos con la documentación respectiva, todo lo cual debe archivar en forma metódica y que favorezca su localización y consulta.

Son registros indispensables el libro diario y el inventario y balances y entendemos también los sub diarios incluidos en lo que el artículo 322 del Código refiere como aquellos que corresponden a una adecuada integración de un sistema de contabilidad.

En cuanto a la forma de llevar los libros, deben estar debidamente encuadernados, para su individualización en el Registro Público correspondiente mediante anotación en el primer folio, de nota fechada y firmada de su destino, del número de ejemplar, del nombre de su titular y del número de folios que contiene. Las registraciones deben llevarse sin alterar el orden en que los asientos; sin dejar espacios en blanco que puedan utilizarse para intercalaciones o adiciones entre los asientos; sin interlinear, raspar, emendar o tachar; sin mutilar parte alguna del libro, arrancar hojas o alterar la encuadernación o foliatura.

Los registros contables deben ser llevados en forma cronológica, actualizada, en idioma y moneda nacional, permitiendo determinar al cierre de cada ejercicio económico anual la situación patrimonial, su evolución y sus resultados. Los libros y registros deben permanecer en el domicilio de su titular.

Al cierre del ejercicio comercial o año calendario, si se tratara de personas físicas, quien lleva la contabilidad obligada o voluntaria debe confeccionar sus estados contables, que comprenden como mínimo

un estado de situación patrimonial y un estado de resultados que deben asentarse en el registro de inventarios y balances. Excepto que leyes especiales establezcan plazos superiores, los libros contables, demás registros complementarios y documentación deben conservarse por diez años, y los herederos deben conservar los libros del causante y, en su caso, exhibirlos en la forma prevista hasta que se cumpla el plazo indicado.

Por otra parte, previa autorización del Registro Público de su domicilio, el titular puede:

- a) sustituir uno o más libros, excepto el de Inventarios y Balances, o alguna de sus formalidades, por la utilización de ordenadores u otros medios mecánicos, magnéticos o electrónicos que permitan la individualización de las operaciones y de las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación;
- b) conservar la documentación en microfilm, discos ópticos u otros medios aptos para ese fin.

La importancia de la observación de las formalidades y requisitos enunciados radica en la eficacia probatoria en juicio de la contabilidad y los libros.

Conforme al Código Civil y Comercial, las registraciones contables prueban contra quien la lleva o sus sucesores, aunque no estuvieran en forma, sin admitírseles prueba en contrario. El adversario no puede aceptar los asientos que le son favorables y desechar los que le perjudican, sino que habiendo adoptado este medio de prueba, debe estarse a las resultas combinadas que presenten todos los registros relativos al punto cuestionado.

La contabilidad, obligada o voluntaria, prueba en favor de quien la lleva, cuando en litigio contra otro sujeto que tiene contabilidad, obligada o voluntaria, este no presenta registros contrarios incorporados en una contabilidad regular.

Cuando resulta prueba contradictoria de los registros de las partes que litigan, y unos y otros se hallan con todas las formalidades necesarias y sin vicio alguno, el juez debe prescindir de este medio de prueba y proceder por los méritos de las demás probanzas que se presentan.

Si se trata de litigio contra quien no está obligado a llevar contabilidad, ni la lleva voluntariamente, ésta sólo sirve como principio de prueba de acuerdo con las circunstancias del caso.



ANÁLISIS IMPOSITIVO



La Tasa por Servicios de Seguridad e Higiene y las potestades tributarias municipales

Los Tributos Municipales vienen evidenciando en los últimos años un marcado incremento de la carga tributaria sobre las empresas, principalmente a través de la Tasa de Seguridad e Higiene, la cual en gran cantidad de municipios se aplica como un porcentaje, que por lo general oscila entre el 0,5% y el 0,6% en promedio sobre las ventas, dependiendo el nivel de imposición de las alícuotas establecidas en las ordenanzas tarifarias anuales de cada municipio para cada año y actividad. La Corte Suprema de Justicia de la Nación en reciente fallo ha expresado conceptos de significativa importancia en cuanto a relacionar estos tributos con servicios efectivamente prestados, en forma individualizada y cuyo monto guarde relación con el costo de tales servicios.

El problema presenta diversas aristas al generalizarse esta modalidad de imposición entre los distintos municipios y comunas que integran las provincias. Se presenta así una realidad donde los municipios tienen necesidades presupuestarias crecientes, roles de control necesarios, potestades tributarias con limitaciones constitucionales y las empresas que, al expandir su actividad, encuentran una carga fiscal creciente o en otros casos, por tratarse de empresas con elevados niveles de actividad, se genera una carga tributaria que podría exceder ampliamente las potestades municipales.

De este modo se dan casos donde los importes a ingresar a los fiscos municipales resultan significativos, pudiendo colisionar con el "Concepto de Tasa Retributiva por Servicios", excediendo el costo de prestación de tal servicio. Por otro lado, muchas veces tam-

bién podría verse cuestionada la efectiva prestación de dichos servicios.

Esto es un tema que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha tratado en distintos pronunciamientos y en un reciente fallo, recaído en la causa Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida S.A., si bien referido a una tasa por servicio provincial, ha expresado conceptos de significativa importancia para la delimitación de las potestades tributarias.

El problema se origina en las potestades tributarias de los Municipios conforme a la Constitución Nacional y en virtud del llamado derecho intrafederal regido por la Ley de Coparticipación Federal, las normas del Convenio Multilateral y el Pacto Fiscal para el Empleo la Producción y el Crecimiento de 1993.

La diferencia entre Impuesto y Tasa

Para comprender más acabadamente la cuestión, es necesario aclarar la relación de género y especie entre los conceptos de Tributo, Impuesto, y Tasa y las potestades tributarias de los distintos niveles de gobierno del Estado, esto es Nacional, Provincial y Municipal emanadas de la Constitución Nacional. En efecto, el género "Tributos" comprende como especie a los "Impuestos", las "Tasas Retributivas por Servicios" y "Las Contribuciones de Mejoras".

Todas las especies de dicho género comparten la característica de emanar del poder de imperio del Estado, es decir los impone el Estado en forma obligatoria sobre los contribuyentes en virtud de una ley emanada del Congreso Nacional o Provincial, o de una Ordenanza aprobada por el Consejo Deliberante según el nivel de gobierno que se trate.

La diferencia radica en que los impuestos se recaudan para financiar servicios generales e indivisibles, potencial o efectivamente prestados como por ejemplo: seguridad, justicia, salud, defensa, educación, representación exterior. Las "Tasas Retributivas de Servicios" tienen por finalidad financiar servicios, "efectivamente prestados", "divisibles", es decir individualizando el beneficiario del servicio, y el monto de lo recaudado debe "corresponderse con el costo del servicio prestado".

Las Potestades Tributarias Municipales

En cuanto a las potestades tributarias, resumidamente podemos decir que la Constitución Nacional en los artículos 4º y 75 inc. 1º otorga a la Nación la facultad de establecer tributos aduaneros, y el artículo 75 inc. 2) establece la facultad concurrente entre Nación y



Provincias sobre contribuciones indirectas y en materia de contribuciones directas corresponde a las provincias la potestad originaria y a la Nación la potestad derivada, por delegación de las provincias “por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa seguridad común y bien general del Estado lo exijan”.

En el artículo 123 de la Constitución Nacional establece que cada provincia dicta su propia constitución conforme al sistema representativo, republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías que la misma consagra asegurando “la autonomía municipal”.

En este marco, el artículo 75 inciso 2), segundo párrafo, reformado en 1994 estableció que una ley convenio sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias establecerá regímenes de coparticipación de los impuestos asegurando la automaticidad en la remisión de los fondos. La cláusula transitoria sexta de la Constitución reformada en 1994 estableció que antes de la finalización de 1996 debía sancionarse una nueva Ley de Coparticipación Federal, pero ello aún no ha ocurrido manteniéndose vigente la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548 promulgada el 22 de enero de 1988.

Por su parte, la mencionada Ley de Coparticipación Federal establece en el artículo 9° que la adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga que acepta el régimen de coparticipación establecido sin limitaciones ni reservas y que se obliga a no aplicar por sí y a través de los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por la Ley de Coparticipación Federal, no alcanzando esta obligación a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados...

Por su parte, el Pacto Fiscal para el empleo la producción y el crecimiento de 1993 estableció en el artículo 1° apartado segundo que “Asimismo, se promoverá la derogación de las Tasas Municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales previstas en la misma, involucrando esta expresión al impuesto sobre los ingresos brutos, expresando que igual actitud se seguirá respecto de las Tasas Municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación”.

También inciden en el monto de la tasa a pagar a cada municipio, la forma de distribución de la base imponible cuando está considerada en función de las

ventas. Al respecto, el artículo 35 de la Ley del Convenio Multilateral establece que las municipalidades y comunas podrán gravar la parte de ingresos atribuibles a la jurisdicción provincial y en su apartado 2° establece que la distribución de la base imponible deberá efectuarse en función de coeficientes de prorrateo establecidos en base a los ingresos y gastos incurridos en los municipios en los cuales desarrolló actividad.

Pero el párrafo 3° del mencionado artículo establece que en aquellos casos en que la legislación provincial sólo admita la imposición en las municipalidades o comunas en los que exista local o establecimiento habilitado, la distribución de los ingresos atribuibles a la provincia deberá efectuarse en base a los ingresos y gastos atribuibles a municipios en donde existan tales locales o establecimientos.

El fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

En el mencionado caso el asunto se refería a una tasa retributiva de servicios que aplicó la Provincia de Tierra del Fuego, pero, por tratarse de esta especie de tributo, los conceptos expresados por la Corte valen también para las tasas retributivas de servicios que aplican la municipalidades.

La empresa como parte actora planteó una acción declarativa de inconstitucionalidad del artículo 3° de la ley local 791 de la Provincia de Tierra del Fuego por medio de la cual se fijó una tasa retributiva de servicios de verificación de los procesos productivos para las empresas pesqueras. La norma cuestionada por la actora estableció una “Tasa del Servicio de Verificación de Procesos Productivos” (TVPP) para la pesca de altura, aplicando la alícuota del 2% sobre el valor FOB de salida para embarques de productos destinados a la exportación al territorio continental, elevándose al 3% si la exportación tiene como destino otros países.

Sostenía el contribuyente que, en realidad, la Provincia aplicaba una tasa por un servicio que consideraba inexistente y que no se prestaba y, por otro lado, al determinarse el monto del tributo a ingresar en forma proporcional al valor FOB de los productos exportados no guardaba relación con el costo de dichos servicios entendiéndose que de este modo la Tasa aplicada por la Provincia se convertía lisa y llanamente en un impuesto a la exportación de productos.

La Corte señaló que la naturaleza de este tipo de cargas se debe adecuar a la caracterización del concepto de tasa, que la tasa es una “categoría tributaria



también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que la validez de las tasas, como la de todos los tributos, depende de un interés público que justifique su aplicación, y que la sola circunstancia de que el contribuyente carezca de interés en el servicio estatal no basta para eximirlo del pago de la tasa respectiva”.

Sostuvo la Corte en su sentencia que el cobro de la Tasa debe corresponder a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo al contribuyente, que la diferencia entre tasa e impuesto viene dada por la existencia o no del desarrollo de una actividad estatal determinada y que los diferentes modos bajo los cuales los contribuyentes desempeñen sus actividades no varían la naturaleza jurídica del tributo, por la cual en principio la tasa que establecía la provincia tal como estaba diseñada, para verificar procesos productivos, en principio encuadraba en el concepto de tasa.

No obstante ello, también la Corte consideró que, al fijarse la base imponible para la determinación de la tasa, sobre “el valor F.O.B. de salida que figuraba en el permiso de embarque cumplido”, se está remitiendo a una acción ulterior al proceso productivo, pudiendo o no darse la exportación del producto, concluyendo que es la exportación de la mercadería lo que, en realidad, genera el nacimiento de la obligación tributaria, en vez de exigirla en función de procesos técnicamente anteriores a ese hecho, entendiéndose que en el caso planteado, sin exportación como hecho imponible real, no habría precio FOB de salida que figure en el permiso de embarque cumplido y por ende no se constituiría la obligación fiscal.

Expresa también el fallo de la Corte que no se advierte cuál es la razón por la cual se estableció como parámetro de la tasa el valor FOB de salida y no otro modo de cálculo de la base imponible referido concretamente a los costos que genera la prestación del servicio que se pretende solventar, que la verificación del proceso productivo debe hacerse en un estadio anterior independientemente de que la mercadería en definitiva se exporte o no, y que en definitiva, si el verdadero hecho imponible fuera la prestación del servicio tal como se declara, la tasa debería abonarse sin excepción, más allá de que se produzca o no la exportación de los productos, por tal motivo, infiere la sentencia, que en los hechos dicha tasa se comporta como un verdadero derecho de exportación, toda vez que grava la salida de los productos de la provincia en forma diferencial, en razón de su destino.

De este modo entendió la Corte que la Provincia está instaurando un derecho de exportación antes que una tasa de verificación de servicios cumplidos por la autoridad de aplicación, que en tal carácter no podría ser creado por una provincia sin lesión al sistema federal consagrado en la Constitución porque opera en la práctica como un tributo que grava la exportación (artículo 75, inciso 1° de la Constitución Nacional).

Adicionalmente considera que la norma consagra una desigual carga toda vez que, además de considerar solo los productos que se exportan, los diferencia según su destino, si se exporta al territorio continental, la alícuota de la TVPP es del 2%, en cambio, si se exporta a otros países, la alícuota es del 3%. Esta distinción implica un incremento del 50% de la alícuota. De tal manera, lo que se exige, además de carecer de justificación en el régimen promocional, afectaría en el régimen tributario el principio de igualdad, y demuestra claramente que no se persigue la retribución de un servicio ya que, en todo caso, frente a supuestos procesos de verificación análogos, se fijan tasas diferenciales sin una justificación razonable que lo sustente.

Finalmente concluye el fallo que en estas condiciones, resulta ilegítimo el cobro de la “Tasa del Servicio de Verificación de Procesos Productivos” –TVPP–, en razón del modo de cálculo de la base imponible que determina el artículo 3° de la Ley Provincial N° 854.

Palabras finales

En virtud de las potestades tributarias establecidas en la constitución y las que surgen del derecho intrafederal determinado por la ley de Coparticipación Federal y el Pacto Fiscal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento las tasas retributivas, la aplicación de una tasa retributiva por servicio supone:

- a) Servicio efectivamente prestado.
- b) A un contribuyente individualizado en forma específica.
- c) El monto de imposición debe guardar relación con el costo del servicio.

Fuera de ello, los Municipios carecen de potestad tributaria para establecer impuestos, aunque sea bajo la forma de tasas retributivas de servicios, pero que no cumplan con alguno de los tres parámetros mencionados.

Por otro lado, se presentan las necesidades de recaudación tributaria de los municipios y comunas para poder cumplir con sus necesidades presupuestarias



pero teniendo en cuenta los antecedentes doctrinales y jurisprudenciales, entendemos que la solución que evite controversias y reclamos debería buscarse por la vía de la coparticipación federal de impuestos, ya sea con un nuevo régimen o modificación del existente.

NOVEDADES NORMATIVAS DESTACADAS



Blanqueo de Moneda Extranjera

Mediante Decreto N° 1.232/2015 el Poder Ejecutivo Nacional prorrogó por tres (3) meses calendario a partir del 1° de julio de 2015 los plazos previstos en la Ley 26.860 para el blanqueo de moneda extranjera, mediante exteriorización voluntaria de las tenencias en el país o en el exterior, los cuales quedan eximidos en el marco de la referida ley de los impuestos nacionales que se omitió declarar.

Disposiciones de la AFIP sobre Prórroga de plazos para el vencimiento de obligaciones en determinadas zonas afectadas por inundaciones y fenómenos meteorológicos

Con el dictado de las Resoluciones Generales N° 3794 y N° 3795, la AFIP prorrogó los vencimientos de las obligaciones impositivas en las zonas afectadas por inundaciones en las Provincias de Buenos Aires y Santa Fe, y a los productores agropecuarios afectados por fenómenos meteorológicos en la Provincia de Salta.

Mediante las RG N° 3.794, la AFIP prorrogó los plazos para la presentación y en su caso pago de las obligaciones impositivas, las correspondientes al Régimen de Trabajadores Autónomos y las correspondientes al Monotributo a cargo de los sujetos con domicilio fiscal registrado y/o actividad desarrollada en las localidades de las Provincias de Buenos Aires y de Santa Fe, afectadas por las inundaciones acaecidas durante el mes de agosto de 2015, informadas en el sitio web de esta Administración Federal, con vencimientos fijados entre los meses de agosto y diciembre de 2015, ambos inclusive, considerándose efectuados en término siempre que se efectivicen hasta las fechas de vencimientos fijadas por la AFIP de acuerdo con la terminación de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) del responsable— para los meses de enero a mayo de 2016, respectivamente.

La misma norma también dispuso la suspensión por el término de ciento veinte (120) días corridos contados a partir de su publicación en el Boletín Oficial, la emisión y gestión de intimaciones por falta de presentación y/o pago, así como la iniciación de juicios de ejecución fiscal y el cobro de las deudas reclamadas en los mismos, correspondientes a los sujetos alcanzados por la presente.

A fin de gozar de la prórroga de plazos establecida, los responsables deberán realizar la correspondiente solicitud mediante la presentación de una nota con carácter de declaración jurada, ante la dependencia de la AFIP en la que se encuentren inscriptos.

Por otro lado, mediante la RG N° 3.795 estableció un plazo especial para la presentación y pago, de las obligaciones impositivas, de las correspondientes al Régimen de Trabajadores Autónomos y las correspondientes al Monotributo, a cargo de los sujetos que desarrollen actividades agropecuarias en la Provincia de Salta, afectadas por los fenómenos meteorológicos acaecidos.

En virtud del mismo, las obligaciones con vencimientos fijados durante los meses de agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2015, se considerarán efectuados en término siempre que se efectivicen hasta las fechas de vencimientos fijadas por la AFIP —de acuerdo con la terminación de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) del responsable— para los meses de noviembre y diciembre de 2015, y enero y febrero de 2016, respectivamente.

Asimismo, la norma suspende por el término de ciento veinte (120) días corridos contados a partir de su publicación en el Boletín Oficial, la emisión y gestión



de intimaciones por falta de presentación y/o pago, así como la iniciación de juicios de ejecución fiscal y el cobro de las deudas reclamadas en los mismos, correspondientes a los sujetos alcanzados por la misma.

A los fines de gozar de la prórroga establecida, los responsables deberán realizar la correspondiente solicitud mediante la presentación de una nota con carácter de declaración jurada, ante la dependencia de la AFIP en la que se encuentren inscriptos.

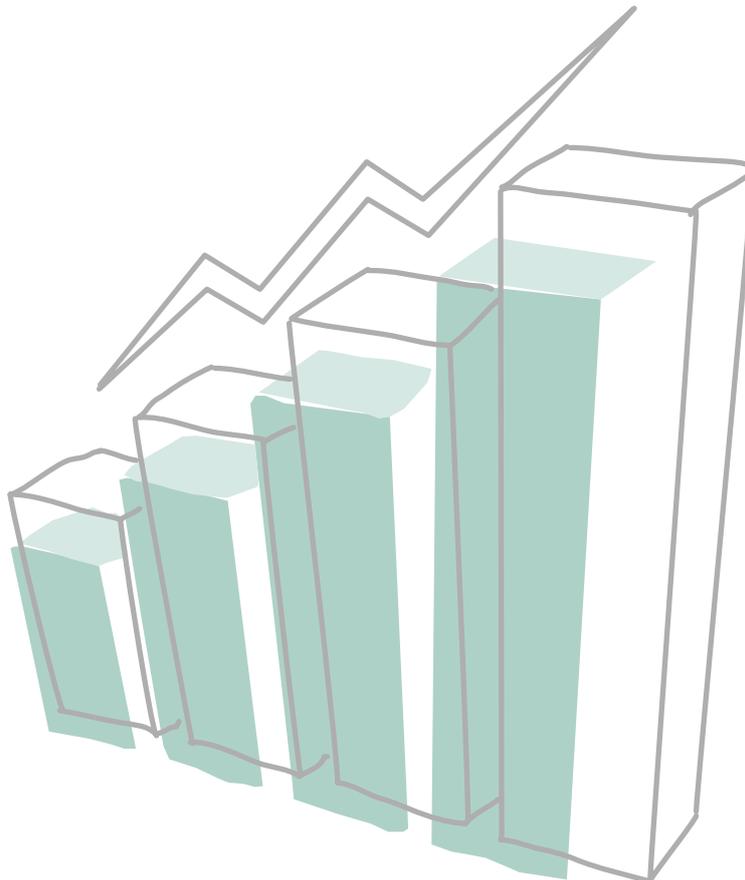
Impuestos Internos sobre Automotores Decreto N° 1243/15

Conforme al Decreto N° 1.243/2015 del Poder Ejecutivo, se modifican los importes para la aplicación de impuesto interno sobre el valor de automotores y motores gasoleros, dejándose sin efecto hasta el 31/12/2015 el impuesto para operaciones con precio de venta igual o inferior a \$225.000.

De este modo, los niveles de alícuotas y montos aplicables quedan de la siguiente manera para vehículos automóviles y motores, con aplicación desde el 1/07/2015 hasta el 31/12/2015, concebidos para el transporte de personas, excluidos los autobuses,

colectivos, trolebuses, autocares, coches ambulancia y coches celulares; los preparados para acampar y para los chasis con motor y motores de los vehículos citados, incluidos los destinados a motocicletas y velocípedos con motor:

- 1) se deja sin efecto el impuesto para operaciones con precio de venta, sin considerar impuestos, incluidos los opcionales, igual o inferior a \$225.000.
- 2) Las citadas operaciones por valores superiores a dicho importe tendrán el siguiente tratamiento diferencial, según se trate de bienes de producción nacional o no:
 - a. Bienes de producción nacional:
 - i. Superior a \$225.000 hasta \$278.000 10%
 - ii. Superior a \$278.000 30%
 - b. Bienes importados:
 - i. Superior a \$225.000 hasta \$278.000 30%
 - ii. Superior a \$278.000 50%





IECIF

INSTITUTO DE ESTUDIOS CONTABLES,
IMPOSITIVOS Y DE FINANZAS DE LA EMPRESA

UCES

UNIVERSIDAD DE CIENCIAS
EMPRESARIALES Y SOCIALES

Apuntes **EMPRESARIALES**

Número 10 Julio-Agosto 2015

Editor Responsable
Dr. Eduardo T. Ghersi

Instituto de Estudios Contables, Impositivos y Financieros - IECIF
Director: Dr. Pablo Senderovich

Responsables del Boletín
Dr. Eduardo Gil Roca
Dr. Gerardo Desivo

Facultad de Ciencias Económicas
Decano: Dr. José A. Basso

Paraguay 1457 (C1061ABA), Ciudad de Buenos Aires, Argentina
Tel.: 4815-3290 int. 831. Fax: 4816-5144

uces.edu.ar

Es una publicación periódica de IECIF
