

DICTAMEN D.A.T. 43/12

Buenos Aires, 30 de noviembre de 2012

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Monotributo. Operaciones recurrentes. Sector apícola. Solicitud de modificación de normativa.

Sumario:

I. Se advirtió que aun en el supuesto en que esta Administración Federal decida modificar el art. 36 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.746/10, receptando la propuesta de la entidad del asunto –decisión ésta que involucra cuestiones de oportunidad, mérito y conveniencia cuya ponderación excede a la competencia de esta Asesoría–, en el caso en que el apicultor, tal como lo señala la presentante, se encuentre comprendido en el “Régimen de inclusión social y promoción del trabajo independiente”, sus adquirentes, locatarios y/o prestatarios no podrán computar las operaciones realizadas con el mismo en su liquidación del impuesto a las ganancias, ello con independencia de que las mismas revistan o no el carácter de recurrentes.

---

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en las presentaciones efectuadas por la Cámara “XX” de la República Argentina, con el objeto de poner en conocimiento del señor administrador federal, el perjuicio que considera que está sufriendo en la actualidad el sector apícola, al hallarse los compradores de miel alcanzados por la limitación a la deducción como gasto en el impuesto a las ganancias, con relación a las operaciones celebradas con los sujetos inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, impuesta por el art. 36 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.746/10, situación que entiende que posiblemente obedece a la falta de consideración de las particularidades de comercialización en dicho sector.

Al respecto informa que los productores de miel en general son relativamente pequeños, y se encuentran atomizados en distintas regiones del país, encontrándose inscriptos en su mayoría en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, muchos de ellos en forma individual o asociados con la finalidad de alcanzar economías de escala y mejorar el poder de negociación.

Asimismo, considera que desde el Estado se ha fomentado su inscripción en tal carácter desde el momento que se dispuso la creación de un “Régimen de inclusión social y promoción del trabajo independiente” para, entre otras actividades, la de los apicultores, así como un “Régimen de monotributo social”, en ambos casos para incorporar a la economía formal a los productores agropecuarios familiares.

Por otra parte, indica que el sistema de venta más común en el país es el caso en que el productor vende su miel al acopiador de su zona, quien a su vez la comercializa al exportador. En ese orden, destaca que: "... una de las principales características de esta actividad es su estacionalidad, ya que su producción y comercialización se llevan a cabo en su totalidad solamente en determinadas épocas del año", agregando en ese sentido que: "... las ventas de los productores de miel se realizan generalmente no más de tres o cuatro veces al año, constituyendo éste el número de operaciones que realizan tales sujetos en un mismo ejercicio", motivo por el cual "... las compras de miel a los productores no se realizan en ningún caso con una frecuencia tal que permita considerar a los mismos como 'proveedores recurrentes' en los parámetros que exige la reglamentación de esa Administración Federal de Ingresos Públicos y, por ende, quienes contratan con ellos encuentran limitada la posibilidad de deducir el gasto en su liquidación del impuesto a las ganancias ...".

Atento a ello, y en el marco de la política oportunamente adoptada por el Poder Ejecutivo Nacional que califica a la actividad apícola como prioritaria, propiciando su posicionamiento tanto en el Mercado interno como en el externo, política que también se enmarca en el "Plan Estratégico Argentina Apícola 2017", aprobado por la Res. 431/08 (SAGPyA), solicita "... una modificación normativa en la que se contemple que las exigencias para encuadrar como 'proveedor recurrente' no resultan de aplicación a las actividades como las que desarrolla el sector apícola".

II. Llamado a intervenir, el Departamento ..., dependiente de la Dirección ... recordó que: "... respecto de otras solicitudes efectuadas de similares características, este organismo ha considerado que el régimen en cuestión al ser de carácter optativo no impide al contribuyente su inscripción en el régimen general de impuestos, lo que habilita la deducción motivo del planteo".

No obstante lo expuesto y con respecto a la solicitud de reforma normativa requerida por la Cámara el citado Departamento opinó que: "... en caso que se estime procedente acceder a lo solicitado se considera que, atento la facultad de este organismo para definir los parámetros que determinarán si un sujeto opera en forma 'recurrente', se podría modificar la citada resolución general contemplando pautas especiales para el caso de las actividades estacionales. Asimismo, podría preverse que las actividades a las cuales se les aplique la norma particular serán aquéllas designadas por esta Administración Federal pudiéndolas hacer constar en un anexo a la Res. Gral. A.F.I.P. 2.746/10, sus modificatorias y complementaria".

Sin perjuicio de ello, advierte que previo a la elaboración de un proyecto de norma que recepte lo solicitado, corresponde la intervención de la Dirección ... competente en la materia. Así, traída a opinar la Dirección de ..., dependiente de la Subdirección General de ... expresó que: "... a efectos de establecer el concepto de 'proveedores recurrentes', la reglamentación tomó como parámetro la realización de veintitrés compras en un ejercicio anual, sin efectuar distinción alguna respecto de las actividades estacionales, como en el caso, la apícola, en las cuales difícilmente se alcance a superar el número señalado".

En ese contexto indicó que: "... en principio, parecería razonable que respecto de las actividades estacionales se requiera la realización de un número menor de operaciones a

fin de quedar comprendidas en el concepto de ‘operaciones recurrentes’, definido en el art. 36 de la reglamentación”.

No obstante, señaló que: “... toda vez que la decisión de llevar a cabo una modificación en tal sentido remite al análisis de cuestiones de oportunidad, mérito y/o conveniencia ajenas a la competencia de esta área, correspondería poner en conocimiento del señor director general de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social los términos de la petición de Autos para que pueda expedirse sobre la misma”.

En ese orden, la citada Dirección General remitió los actuados a la Subdirección General ..., para la intervención de su competencia.

Reseñadas las opiniones de las áreas preintervinientes, cabe ahora referirse a la normativa que gobierna en la especie, así el art. 17 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece pautas para determinar qué conceptos corresponde deducir a fin de arribar a la ganancia neta sujeta a impuesto, indicando que: “... para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley en la forma que la misma disponga”.

Por su parte, el art. 29 del anexo de la Ley 24.977 (texto sustituido por su par N° 26.565) del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes dispone que: “Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del diez por ciento (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del treinta por ciento (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones”.

Asimismo, el segundo párrafo del citado artículo establece que: “El Poder Ejecutivo Nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en un dos por ciento (2%) y hasta en un ocho por ciento (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas”.

Agregando el tercer párrafo que: “La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determine la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.)”.

Finalmente, el cuarto párrafo dispone que cuando los vendedores, locadores o prestadores sean sujetos comprendidos en el Tít. IV del Anexo - “Régimen de inclusión social y promoción del trabajo independiente”, será de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 32 de dicho anexo, el cual establece que los adquirentes, locatarios y/o prestatarios de los sujetos comprendidos en el mencionado régimen “... en ningún caso podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con dichos sujetos, ni esas operaciones darán lugar a cómputo de crédito fiscal alguno en el impuesto al valor agregado (I.V.A.), excepto, respecto de

aquellas actividades y supuestos que específicamente a tal efecto determine la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.)”.

En orden a lo previsto en el segundo párrafo del mentado art. 29, el Dto. 1/10 en su art. 43 dispuso que: “Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), por las operaciones efectuadas con éstos, sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias:

a) Respecto de un mismo proveedor: hasta un dos por ciento (2%); y

b) respecto del conjunto de proveedores: hasta un total del ocho por ciento (8%)”.

A su vez, la Res. Gral. A.F.I.P. 2.746/10 determinó en su art. 36 que a los efectos del tercer párrafo del aludido art. 29, revisten el carácter de “recurrentes” las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a veintitrés en el caso de las compras, o a 9 si se trata de locaciones o prestaciones de servicios.

Ahora bien, reseñadas las normas atinentes a la cuestión planteada, cabe recordar que el Dr. Carlos Silvani, quien fuera entonces administrador federal de Ingresos Públicos, expresó en la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados del 25/3/98, a fin de explicitar los motivos que derivaron en las limitaciones establecidas en el actual art. 29 del anexo, que: “a única razón de haber incluido ese artículo es tratar de incorporar lo que hemos aprendido en otros países. Que los contribuyentes muchas veces usan las facturas emitidas por los pequeños para disminuir el impuesto a las ganancias. Si bien las facturas emitidas por los pequeños no dan crédito fiscal, estas facturas pueden ser utilizadas para deducir o achicar el impuesto a las ganancias, es decir, para aumentar los gastos. El propósito del artículo es que empresas grandes no falsifiquen facturas de los pequeños, precisamente para abultar gastos”.

De lo expuesto surge que: “... el criterio rector de las limitaciones dispuestas fue pensado con estricto carácter fiscal y su propósito medular fue evitar eventuales maniobras de evasión” –cfr. Graef, Eduardo J. en “Impuesto a las ganancias: cómputo de operaciones no recurrentes con monotributistas en la actividad agropecuaria” - Práctica y actualidad tributaria, Tomo XIX - enero 2012 - Errepar.

Asimismo, el citado autor expresó que en todos los debates parlamentarios “... prima resaltar la manifiesta contundencia, determinación y pretensión del legislador en su voluntad para restringir las deducciones por compras y/o gastos con monotributistas, de lo que se concluye que los efectos adversos no pasaron inadvertidos y, pese a ellos, la ley fue sancionada con una mayoría que rozó la unanimidad. y para que el lector tome dimensión del ‘silencio legislativo’ que encerró a estas limitaciones, llama la atención que en todas las reuniones de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de ambas Cámaras, previas a las reformas del Régimen Simplificado de los años 2004 y 2010 ningún legislador expresó su objeción a las dos cuestiones fundamentales que en él se modificaron: los porcentajes y la inclusión de los productores agropecuarios (en el universo sujeto a los límites) ..., más aún considerando que en la reforma del año 2010 desaparecieron los eventuales (categoría que hacía las veces de paraguas a la restricción fijada y en la que podían incluirse los productores agropecuarios, pues los dejaba ‘fuera’

del universo alcanzado para determinar las limitaciones bajo estudio) y surgieron los trabajadores independientes promovidos.

Pero si bien esta categoría no reviste igualdad a los que antes eran considerados eventuales, el último párrafo del art. 30 –actual art. 29– estableció el tratamiento que se les dará a los mismos, que también es el de no permitir en ningún caso la deducción de las operaciones realizadas con dichos sujetos en la liquidación del impuesto a las ganancias de sus adquirentes, locatarios y/o prestatarios”.

En este orden, cabe recordar que el original art. 30 del anexo de la Ley 24.977 si bien no contemplaba el concepto de operaciones recurrentes, establecía en su segundo párrafo que a los fines de las limitaciones previstas en su primer párrafo –similares a las del actual art. 29 aunque con distintos porcentajes– no se computaría el valor de las adquisiciones de productos naturales de las explotaciones agropecuarias, entendiéndose por tales a las destinadas a obtener productos naturales, ya sean vegetales de cultivo o crecimiento espontáneo, y animales de cualquier especie, mediante nacimiento, cría, engorde y desarrollo de los mismos y sus correspondientes producciones.

En este sentido, se observa que las sucesivas modificaciones de la Ley 24.977 incorporaron por un lado el aludido concepto de operaciones recurrentes, a la vez que eliminaron la excepción para la limitación del cómputo de las operaciones realizadas con productores agropecuarios, estableciendo además que en ningún caso se permitirá el cómputo de dichas operaciones en la liquidación del impuesto a las ganancias de los adquirentes, locatarios y/o prestatarios si el respectivo proveedor, locador y/o prestador se encuentra comprendido en el régimen de promoción del trabajo independiente.

Atento a ello, esta Asesoría estima pertinente advertir que aun en el supuesto en que esta Administración Federal decida modificar el art. 36 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.746/10 receptando la propuesta de la entidad del asunto –decisión ésta que involucra cuestiones de oportunidad, mérito y conveniencia cuya ponderación excede a la competencia de esta Asesoría–, en el caso en que el apicultor, tal como lo señala la presentante, se encuentre comprendido en el “Régimen de inclusión social y promoción del trabajo independiente”, sus adquirentes, locatarios y/o prestatarios no podrán computar las operaciones realizadas con el mismo en su liquidación del impuesto a las ganancias, ello con independencia de que las mismas revistan o no el carácter de recurrentes.