

Córdoba, 06 de Marzo de 2018.-

Sres. Miembros

DIRECTORIO DEL COLEGIO DE ABOGADOS

DE CORDOBA-

Presente

Asunto: Referencias: Ley 27.253;
Res. AFIP 3997 y Res. General 1 –E
2017..-

A vuestro requerimiento, los miembros de la **Sala de Derecho Fiscal, dependiente del Área de Derecho Público del Instituto de Estudios Jurídicos del Colegio de Abogados de Córdoba**, representados en este acto por su Director y su Secretario Académico, y en conjunto con los restantes miembros de la sala, tenemos el agrado de dirigirnos con relación al asunto de la referencia, y a fin de dictaminar al respecto.

1.- ANTECEDENTES:

Se han tomado como antecedentes:

- El texto de la Ley Nacional N° 27.253;
- La Resolución General de AFIP – DGI N° 3997/2017;
- Los antecedentes de la Resolución General de AFIP – DGI N° 3.537/2013;
- La Ley Nacional N° 11.683 (t.o.) de procedimiento tributario nacional;
- La Ley 19.549 (t.o.) de procedimiento administrativo nacional;
- Los precedentes jurisprudenciales en la materia;
- La normativa Constitucional Nacional y los Tratados Internacionales de igual jerarquía (Art. 75 Inc. 22);
- Las manifestaciones realizadas en las diversas reuniones que tuvieron lugar en el seno de la Sala Fiscal, e-mails recibidos y documentación puesta a nuestra disposición, que contienen información brindada por distintos abogados idóneos en la materia, por funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos, y de distintos abogados de otras ramas del foro local.-

Señalado ello, procedemos a emitir dictamen:

2.- INTRODUCCION.-

Antecedentes y marco reglamentario.

En el marco de régimen promocional que consiste en la devolución del IVA del 15% del monto de las operaciones, que será acreditado en la cuenta del beneficiario en el mes siguiente al del consumo, aparece la obligatoriedad de la aceptación del medio de pago con tarjetas de crédito o débito, mediante el denominado posnet o terminales electrónicas de pago.

El art. 10 de la Ley N° 27.253 establece que los contribuyentes que realicen en forma habitual la venta de cosas muebles para consumo final, presten servicios de consumo masivo, realicen obras o efectúen locaciones de cosas muebles, deberán aceptar como medio de pago transferencias bancarias instrumentadas mediante tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios que el PEN considere equivalentes.

A tales efectos, tales contribuyentes podrán computar como crédito fiscal del I.V.A. el costo que les insuma el sistema de que se trate, por el monto que a tal efecto autorice la autoridad de aplicación.

Por lo tanto, los responsables que realicen operaciones con consumidores finales deberán aceptar todas las tarjetas o medios de pago comprendidos en la norma legal, excepto en las localidades con una población menor a 1.000 habitantes o en el caso de operaciones inferiores a \$10.

Por su parte, la A.F.I.P. reglamentó el régimen a través de la R.G. N° 3997/2017, estableciendo un cronograma de aplicación en función a actividades y relevancia de las empresas que van desde el 30/4/2017 al 31/12/2017, inclusive.

La incorporación de los profesionales del derecho a través de la R.G. N° 3997-E/2017:

Como señalábamos, más arriba, el 23 de Febrero de 2017, la A.F.I.P.-D.G.I. procedió a 'reglamentar' el artículo 10 de la Ley N° 27.253, indicando, en su parte pertinente, que *"...La obligación de aceptar las transferencias de pago instrumentadas mediante tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios de pago equivalentes -dispuestos por el Decreto N° 858 del 15 de julio de 2016 y los que en el futuro se establezcan por parte de los contribuyentes inscriptos en el impuesto al valor agregado que realicen en forma habitual la venta de cosas muebles para consumo final,*

presten servicios de consumo masivo, realicen obras o efectúen locaciones de cosas muebles en los términos del Artículo 10 de la Ley N° 27.253, resultará de aplicación a partir de las fechas que seguidamente se indican, según la sección a la que pertenece el código de la actividad desarrollada -de acuerdo con el "Clasificador de Actividades Económicas (CLAE) - F. 883" establecido por la Resolución General N° 3.537- y el monto total de ingresos brutos anuales que surjan del último balance comercial cerrado con anterioridad al 31 de diciembre de 2015, inclusive, o los obtenidos durante dicho año calendario de tratarse de sujetos que no confeccionan balances comerciales:

...b) Sección M - SERVICIOS PROFESIONALES, CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS, ..., con ingresos:

1. Mayores o iguales a CUATRO MILLONES DE PESOS (\$ 4.000.000.-): 31 de julio de 2017, inclusive.

2. Mayores a UN MILLÓN DE PESOS (\$ 1.000.000.-) y menores a CUATRO MILLONES DE PESOS (\$ 4.000.000.-): 31 de agosto de 2017, inclusive.

3. Menores o iguales a UN MILLÓN DE PESOS (\$ 1.000.000.-): 30 de septiembre de 2017, inclusive.

Art. 3° - De tratarse de pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, la obligación prevista en el Artículo 1°, será de aplicación de acuerdo al siguiente cronograma:

a) Categorías F, G, H, I, J y K: a partir del 31 de diciembre de 2017, inclusive.

b) Categorías A, B, C, D y E: a partir del 31 de marzo de 2018, inclusive”.

La Resolución General N° 3537/2013, a la que hace alusión la norma reglamentaria en examen, describe la Nomenclatura de Actividades mediante las cuales deben inscribirse los contribuyentes.

Se resalta dicha resolución, por ser necesario para el entendimiento de la cuestión, específicamente, la forma en que describe la Sección M los Servicios Profesionales, científicos y técnicos, no obstante, sobre esta cuestión nos explayaremos más abajo.

En definitiva, lo importante es que mediante el dictado de la R.G. N° 3997/2017, en virtud de la remisión que esta hace la R.G. 3537/2013, **el Organismo Fiscal incorpora a la totalidad de nuestros matriculados.**

La norma en examen, posee como antecedente el artículo 47 del Decreto 1387/2001, que establecía que “...Los contribuyentes que realicen en forma habitual la venta de cosas muebles para consumo final o

presten servicios de consumo masivo, deberán aceptar como medio de pago, transferencias bancarias instrumentadas mediante tarjetas de débito y podrán computar como crédito fiscal del IMPUESTO AL VALOR AGREGADO el costo que les insuma adoptar el mencionado sistema, por el monto que a tal efecto autorice el MINISTERIO DE ECONOMIA...”.

Aquí aparece la alusión a los contribuyentes que presten servicios de consumo masivo.

2.I. Las facultades del Administrador federal. El carácter de Reglamento de la R.G. 3997/2017:

El principio de legalidad formal-material o de reserva de ley tributaria, tiene sustento en los arts. 4º, 9º, 17, 19, 22, 39, 52, 75, incs. 1 y 2, y 99, inc. 3º, tercer párrafo, de la Constitución Nacional; destacándose dentro de ellos como formulación basilar el tercer enunciado del art. 17 en cuanto allí se establece que ***“sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4”***.

El alcance de dicho principio fue interpretado y delimitado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en dos precedentes: en los autos *"Video Club Dreams v. Instituto Nacional de Cinematografía"* (C.S.J.N., Fallos: 318:1154), sentencia del 6 de junio de 1995, referente a la inconstitucionalidad de tributos creados por decretos de necesidad y urgencia, y en el antecedente *"Luisa Spak de Kupchik y Otro v. Banco Central de la República Argentina y Otro"* (C.S.J.N., Fallos: 321:347), fallo del 17 de marzo de 1998, que establece los alcances de un tributo establecido por un decreto de necesidad y urgencia.

De tal guisa entendemos que el Administrador Federal no puede ir más allá del sentido de la ley, entendida esta última la que es dictada por el Congreso de la Nación en uso de sus facultades reglamentarias de los tributos.

Señala el Administrador Federal en los considerandos de la R.G. N° 3.997, que la misma se dicta en función de lo previsto en el art. 11 de la Ley 27.253 y el artículo 7 del Decreto 618/97.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 11 de la Ley 27.253, solo lo autorizaba a fijar el cronograma para la implementación de las disposiciones, y no a incorporar nuevos obligados.

Se cita también allí el art. 7 del Decreto N° 618/1997, que concede al Administrador facultades de reglamentación en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Federal de Ingresos Públicos a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración.

De la lectura de la ley surge que el Congreso no autorizó al Administrador a extender la obligación a los servicios profesionales, existiendo una efectiva afectación al **principio de legalidad** y al **principio de división de poderes**.

2.II. Operaciones de consumo masivo vs. Servicio profesionales de los abogados:

Además de lo resaltado supra, los profesionales encuadrados en los términos del art. 10 de la Ley 27.253, y su reglamentación, son considerados contribuyentes que prestan servicios de consumo masivo. Y no es el caso de los abogados, tal como se procederá a detallar:

Tal como está redactada la reglamentación quedarían encuadradas también otras profesiones liberales; en tal sentido, el Consejo de Ciencias Económicas de la ciudad de Buenos Aires se pronunció indicando que los servicios prestados por los profesionales en Ciencias Económicas no son de carácter masivo, con argumentos asimilables a la situación de nuestros matriculados.

Fundamenta el mencionado ente, a nuestro criterio en forma acertada, que *“...la Real Academia Española define al “consumo” como acción y efecto de consumir, acción que significa, a su vez, utilizar comestibles u otros bienes para satisfacer necesidades o deseos. Por su parte, define al término “masivo”, como “pertenciente o relativo a las masas humanas, o hecho por ellas”, “se aplica a gran cantidad”. En cuanto al vocablo “masa” se define como “gran conjunto de gente que por su número puede influir en la marcha de los acontecimientos”*”.

Entienden que **“consumo masivo”** se refiere a los productos o servicios de alta demanda, que son requeridos y utilizados abundantemente por la sociedad y que son ofrecidos de manera homogénea, indiferenciada e indiscriminada, en gran cantidad, perdiéndose la individualidad en función de la masa (ej. alimentos, transporte, automóviles, música, mobiliarios, indumentaria, telefonía, energía, esparcimiento, espectáculos, higiene, comunicaciones, turísticos, etc.).

Señalan que por ello los servicios de consumo masivo son estandarizados, podría decirse a la manera de un producto industrializado, es decir, son prestados de la misma forma a todos los consumidores, utilizándose los mismos pasos y procedimientos, permitiendo poca o ninguna variación en las especificaciones del servicio o de los proceso.

Concluyen considerando que los servicios profesionales prestados por sus matriculados no pueden ser calificados como de “consumo masivo” puesto que los mismos son servicios personales e individuales, quedando fuera de la norma.

Hacemos nuestro en su totalidad el dictamen señalado, entendiendo que en el particular la profesión del abogado comparte similares características que la de los contadores. No obstante, el abogado presta un servicio aún más personalísimo e individual que los profesionales de las Ciencias Económicas, no pudiendo entenderse de índole masivo.

Por otro lado, en la Resolución Reglamentaria se cita la Resolución General N° 3537/2013, mediante la cual la Administración describe la Nomenclatura de Actividades mediante las cuales deben inscribirse los contribuyentes en general.

Traigo a discusión esta Resolución dado que tampoco parece encuadrarse la actividad de los profesionales de la manera que allí es descripta con las operaciones de consumo masivo.

Efectivamente, la Resolución que describe la Sección M, esto es, Servicios Profesionales, científicos y técnicos, señala que se encuentran incluidas *“...actividades profesionales, científicas y técnicas. Estas actividades requieren un alto grado de entrenamiento, conocimiento especializado y/o determinadas habilidades disponibles para los usuarios como por ejemplo los servicios técnicos y profesionales de asesoramiento jurídico y de contabilidad, auditoría, asesoramiento impositivo, estudios de mercados y realización de encuestas de opinión pública, asesoramiento empresarial y en materia de gestión. Los servicios de asesoría técnica arquitectónica, de ingeniería, geológicos y de prospección, veterinarios, servicios de publicidad, etc.”*.

Se incluyen las actividades de investigación y desarrollo experimental en el campo de las ciencias naturales y la ingeniería y en el campo de las ciencias sociales y las humanidades”

Ello nos permite afirmar –sin temor a equivocarnos- que la definición propia de consumo masivo no refleja las características propias de las actividades desarrolladas por los abogados.

Precedente administrativo aplicable;

Al respecto existe un precedente emanado de los órganos asesores de la AFIP que excluyó a los productores asesores de seguro de la obligación.

El antecedente se originó en una nota presentada por una Asociación de Productores de Seguro, mediante la cual plantea la problemática de sus asociados, vinculada a las tareas de fiscalización llevadas a cabo por la AFIP con relación a la obligatoriedad de uso del "posnet" establecida por el artículo 47 del Decreto N° 1387/01.

Sobre el particular, la entidad presentante, considera que sus asociados no se encuentran alcanzados por la obligación establecida por el citado artículo 47, toda vez que la actividad que desarrollan no se halla comprendida bajo ninguno de los supuestos indicados en dicha norma.

La Dirección de Coordinación y Evaluación Técnica de la A.F.I.P.-D.G.I. determinó que la cuestión a dilucidar consistía, básicamente, en la necesidad de establecer la recta interpretación del artículo 47 del Decreto N° 1387/2001, que permita aplicar un criterio uniforme a casos que reconocen similar problemática y que se encuentran pendientes de resolución.

Enumera la normativa aplicable al caso y entiende que para que un contribuyente prestador de servicios se encuentre alcanzado por la obligación en estudio, debe desarrollar una actividad que permita ser calificada como "servicio de consumo masivo", lo que conlleva el análisis de dicha actividad a la luz de la normativa específica que la regula y que, en el caso planteado, era la ley N° 22.400.

Luego de un examen de la normativa aplicable a los productores de seguro y su actividad, traen a colación el Dictamen N° 70/00 (DAL) donde se menciona que el productor asesor de seguros es un sujeto que desempeña la tarea de intermediación entre el asegurado y la entidad aseguradora, con o sin relación de dependencia con dichos sujetos y cobra por su tarea un importe en concepto de comisión.

Además, expresa que la actividad del productor asesor de seguros posee todos los rasgos característicos de un profesional y no como locación de servicios efectuada sin relación de dependencia por lo que no es asimilable a la actividad de un comisionista.

En ese orden, se concluyó que los productores asesores de seguros no son quienes realizan en forma habitual la prestación de servicios de consumo masivo, sino que desarrollan una actividad de intermediación entre las entidades aseguradoras y los asegurados, percibiendo por dicha tarea una comisión por parte de las referidas entidades, que son las que prestan el servicio de seguro, no se encuentran alcanzados por la obligación dispuesta en el artículo 47 del decreto N° 1387/01 por el desarrollo de dicha actividad (Fuente: Actuación N° 27/16 (DI ATEC) del 17/2/2016).

Del mencionado antecedente, surge que la Administración entendía como no incluidos a los profesionales; no obstante, en la nueva Resolución General los abarca.

3. Sanciones en caso de incumplimiento:

Siguiendo con el análisis de la temática en tratamiento, debemos señalar que el art. 13 de la ley 27.253 establece la aplicación de la ley 11.683, siendo tanto la AFIP como la Secretaría de Comercio, dependiente del Ministerio de Producción, entidades facultadas a comprobar y verificar el cumplimiento de la obligatoriedad de la aceptación de los medios de pago.

A tales efectos, se establece que resultan de aplicación, ante su incumplimiento, lo dispuesto por el art. 40 de la ley 11.683, o sea la clausura de los establecimientos.

Dado que la ley 27.253 entró en vigencia desde el 13/6/2016, se ha previsto que la sanción de clausura sólo podrá aplicarse desde el 13/10/2016, o sea después del plazo de 120 días contados a partir de la vigencia de la ley. Desde tal momento, podrá aplicarse la clausura ateniéndose a la gravedad del hecho y a la condición de reincidencia del infractor.

Por su parte, el art. 6 de la R.G. N° 3997 establece que el incumplimiento de las disposiciones establecidas en su título I dará lugar a las sanciones previstas en el art. 13 de la ley 27.253.

La causal legal para la aplicación de la la clausura es la no aceptación de los medios de pago previstos.

3.A. Improcedencia Sustancial de la Sanción:

Esta Sala Fiscal entiende que el artículo 40 de la Ley N° 11683 no podrá ser aplicado, ante la sola omisión de contar con el posnet. Tal como fue señalado anteriormente, la actividad de servicios prestada por los abogados no encuadra dentro del servicio masivo, por lo cual no se encontraría en infracción el abogado que no cuente con una terminal electrónica de pago, en la medida en que emita regularmente facturas ante la provisión onerosa de servicios.

El no contar con el posnet no es suficiente para tener por configurada la infracción, pues por mandato legal se exige la falta de aceptación de los medios de pagos previstos y tal es el hecho que debe ser manifiestamente constatado por la fiscalización estatal.

Pero para ello, la norma legal incorpora dos elementos más, la gravedad del hecho y la condición de reincidencia del infractor.

3.B. Procedencia formal del acta de clausura:

No obstante lo señalado supra, aún cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos no podría aplicar la sanción de clausura, entendemos que cualquier equipo de fiscalización o agente de inspección de dicho organismo cuenta con las herramientas técnicas y los elementos legales suficientes para labrar un acta de infracción, y agotadas las instancias administrativas con defensa deficiente del abogado o sin defensa técnica, aplicar y hacer efectiva la correspondiente sanción.

Es que, tal como está redactada la normativa vigente, existe una colisión normativa que genera una laguna jurídica, y para completarse pueden utilizarse válidamente los dos sentidos: que el abogado es un profesional, y como tal debe tener posnet, y que el servicio prestado no es masivo, por lo cual estaría eximido de contar con el mismo.

Por ello, y teniendo en consideración los antecedentes en la materia, creemos oportuno que este Colegio de Abogados presente ante la Administración Federal de Ingresos Públicos una consulta vinculante en la materia, a efectos de eliminar cualquier tipo de inconsistencia normativa a la par de defender los intereses de los abogados.

Es importante destacar que la infracción podrá encuadrarse en el art. 39 o 40 de la ley 11.683, por lo cual deberá, en cada caso, ponderarse la gravedad y trascendencia de la infracción incurrida.

4. Conclusiones:

* Consideramos que dicha incorporación es ilegal por cuanto afecta el principio de legalidad, no encontrándose el Administrador Federal autorizado para reglamentar extendiendo la obligación de la Ley N° 27253.

* El art. 10 de la Ley N° 27.253 establece que los contribuyentes que realicen en forma habitual la venta de cosas muebles para consumo final, presten servicios de consumo masivo, realicen obras o efectúen locaciones de cosas muebles, deberán aceptar como medio de pago transferencias bancarias instrumentadas mediante tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios que el PEN considere equivalentes.

* La A.F.I.P. reglamentó el régimen a través de la R.G. N° 3997/2017, estableciendo un cronograma de aplicación en función a

actividades y relevancia de las empresas que van desde el 30/4/2017 al 31/12/2017, inclusive.

* La Resolución N° 3997/2017 mediante remisión a la Resolución General N° 3.537/2013 incorporó al cronograma como obligados a los servicios profesionales, científicos y técnicos incluyendo a la totalidad nuestros matriculados.

* Los abogados quedarían encuadrados en los términos del art. 10 de la Ley 27253 y con la reglamentación, como contribuyentes que prestan servicios de consumo masivo.

* De la lectura de la ley surge que el Congreso no autoriza al Administrador a extender la obligación a los servicios profesionales, pudiendo existir una afectación al principio de legalidad.

* Los abogados no prestamos servicios de consumo masivo.

* “Consumo masivo” se refiere a los productos o servicios de alta demanda, que son requeridos y utilizados abundantemente por la sociedad y que son ofrecidos de manera homogénea, indiferenciada e indiscriminada, en gran cantidad, perdiéndose la individualidad en función de la masa (ej. alimentos, transporte, automóviles, música, mobiliarios, indumentaria, telefonía, energía, esparcimiento, espectáculos, higiene, comunicaciones, turísticos, etc.).

* Los servicios de consumo masivo son estandarizados, podría decirse a la manera de un producto industrializado, es decir, son prestados de la misma forma a todos los consumidores, utilizándose los mismos pasos y procedimientos, permitiendo poca o ninguna variación en las especificaciones del servicio o de los procesos.

* Los servicios profesionales prestados por nuestros matriculados no pueden ser calificados como de “consumo masivo” puesto que los mismos son servicios personales e individuales, quedando fuera de la norma.

* La Resolución General N° 3537/2013 describe los servicios profesionales de tal manera que impide cualquier interpretación de considerar los servicios allí incluidos como masivos.

* Existen precedente emanados de la misma Administración Federal que excluye actividades como las de los profesionales del derecho de la situación de los prestadores de servicios de consumo masivo.

* Estos precedentes son el Dictámen de la Dirección de Asesoría Legal de la D.G.I. N° 70/00 y la Actuación de la Dirección de Asesoría Técnica N° 27/16 (DI ATEC) del 17/2/2016).

* De los mencionados antecedentes, surge que la Administración entendía como no incluidos a los profesionales, no obstante en la nueva Resolución General los abarca.

* En caso de incumplimiento de la normativa dictada podría dar lugar a la sanción de la clausura de los establecimientos, ateniéndose a la gravedad del hecho y a la condición de reincidencia del infractor.

* La causal legal para la aplicación de la clausura es la no aceptación de los medios de pago previstos.

* El artículo 40 de la Ley N° 11683 no podrá ser aplicado ante la sola omisión de contar con el posnet.

* Las soluciones posibles para los abogados consisten en la defensa en el caso por caso, es decir, ante la posible imposición de una sanción, alegar en su defensa que el servicio prestado no es masivo.

* Debe descartarse, por los antecedentes vigentes de la Justicia Federal, acciones de clase de naturaleza tributaria.

* Este Excmo. Directorio cuenta con la herramienta de la consulta vinculante para disipar todo tipo de dudas, y en defensa de los intereses de los abogados de la matrícula.

Es todo cuanto al objeto del presente dictamen. Sin más aprovechamos la oportunidad para saludarlos atte.-

Manuel Agustín de Allende
Director

Tomás Federico Gait Puga
Secretario Académico