



ANÁLISIS TRIBUTARIO DE LAS FARMACIAS OFICINALES COMO EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

Trabajo de Integración Final de Especialización en Tributación

Alumna: Sofía Hervera

Directora: Claudia M. Cerchiara

La Plata, Diciembre 2016.

INDICE

I. OBJETO	2
II. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD.....	2
III. IMPUESTO A LAS GANANCIAS	5
IV. IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA.....	32
V. IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES.....	34
VI. OTRAS CUESTIONES DE PROCEDIMIENTO FISCAL REFERIDAS AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA E IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES: "TAPÓN FISCAL"	39
VII. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	40
VIII. IMPUESTO SOBRE LOS DÉBITOS Y CRÉDITOS BANCARIOS.....	57
IX. IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	59
X. TASAS MUNICIPALES.....	68
XI. LEY DE FOMENTO PARA LAS PYMES	72
XII. RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL	73
XIII. REGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES	75
XIV. ASPECTOS FORMALES.....	79
XV. RESUMEN.....	89
XVI. BIBLIOGRAFIA.....	93

I. OBJETO

El presente trabajo tiene por objeto realizar el análisis tributario de la actividad farmacéutica desarrollada en el ámbito de una farmacia oficial por un farmacéutico organizado como explotación unipersonal.

En primera instancia se hará una reseña de la actividad farmacéutica y sus principales regulaciones. Luego se realizará un análisis del tratamiento de los principales tributos nacionales, tales como el impuesto a las ganancias, el impuesto a la ganancia mínima presunta, el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre los bienes personales y el impuesto sobre los débitos y créditos. Posteriormente se dará tratamiento al impuesto provincial sobre los ingresos brutos y a las tasas municipales. Y, por último, se abordarán los temas referidos a los recursos de la seguridad social y a los aspectos formales, tales como normas de facturación y regímenes de información.

II. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD

El sector farmacéutico cuenta básicamente con tres eslabones:

1. la industria farmacéutica, como aquel sector de empresas dedicado a la investigación, desarrollo y producción de principios activos y medicamentos para la prevención, diagnóstico y/o tratamiento de una enfermedad o estado patológico, o para modificar sistemas fisiológicos en beneficio de la salud

2. la distribución, en la que deberán tenerse en cuenta las características y requerimientos de los medicamentos transportados, como por ejemplo la conservación en frío.
3. la venta.

Este trabajo se centrará en el análisis del último eslabón: en la venta al por menor de medicamentos desarrollada en farmacias oficinales.

Esta actividad está fuertemente regulada por el Estado, materializada principalmente en las siguientes normas:

- Ley de Medicamentos 16463/64 y su Decreto Reglamentario 9763/64: en los mismos se establece que la comercialización de medicamentos sólo podrá realizarse, previa autorización y bajo el contralor del Ministerio de Salud, en establecimientos habilitados por el mismo y bajo la dirección técnica del profesional universitario correspondiente, inscripto en dicho ministerio, todo ello en las condiciones y dentro de las normas que establezca la reglamentación.

En el caso de la farmacia oficial, dicho profesional será el farmacéutico, que ejercerá la dirección técnica en forma personal y efectiva con bloqueo de título de acuerdo a las disposiciones de la ley nacional 17565 y, en el ámbito de la provincia de Buenos Aires, la ley provincial 10606.

- Decreto 1299/97: regula las etapas críticas que conforman la cadena de comercialización de medicamentos, estableciendo que las farmacias sólo podrán adquirir medicamentos a droguerías, laboratorios y/o empresas de distribución legalmente habilitados por la autoridad sanitaria nacional y/o

por las respectivas autoridades sanitarias jurisdiccionales, según corresponda, pudiendo posteriormente la farmacia vender esos medicamentos únicamente al público y/o establecimientos asistenciales y/o sanitarios, públicos o privados.

- Ley de Régimen de Farmacias 17565: establece que la venta al público de medicamentos, en todo el territorio de la Nación, sólo podrá ser efectuada en farmacias habilitadas: “la preparación de recetas, la dispensa de drogas, medicamentos, incluidos los denominados de venta libre y de especialidades farmacéuticas, cualquiera sea su condición de expendio, sólo podrán ser efectuadas en todo el territorio de la Nación, en farmacias habilitadas”. Esta ley resalta posteriormente que “su venta y despacho fuera de estos establecimientos se considera ejercicio ilegal de la farmacia y, sin perjuicio de las sanciones establecidas por la ley, los que la efectúen podrán ser denunciados por infracción al Código Penal”.

Esta situación fue tema de debate en la Ciudad de Buenos Aires, que se adhirió a la ley nacional por ley, la que fue vetada al mes por el decreto 670/11, dejando sin efecto la aplicación de la norma en ésta jurisdicción. Sin embargo, posteriormente, la justicia ratificó para la Ciudad de Buenos Aires la prohibición de vender medicamentos en kioscos, supermercados y almacenes, y confirmó que solo se pueden dispensar en farmacias habilitadas bajo la dirección técnica de un farmacéutico.

- Decreto 1490/92: Crea el ANMAT (Administración Nacional de Medicamentos, Alimentos y Tecnología médica), el cual tiene competencia

en todo lo referido al control y fiscalización sobre la sanidad y calidad de los medicamentos, productos de higiene, tocador, cosmética humana y de las drogas y materias primas que los componen, entre otras.

- Resoluciones del Ministerio de Salud
- Disposiciones del ANMAT.

III. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La ley del Impuesto a las Ganancias¹, define el concepto de ganancia en su artículo 2, enunciando que:

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

- 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación;
- 2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69² y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y

¹ Ley 20628, BO: 31/12/1973, y modif.

² Sociedades de capital según el impuesto a las ganancias.

- g) del artículo 79³ y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior;
- 3) los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga."

El apartado 1 citado previamente regula lo que se conoce como teoría de la fuente o rédito-producto. La misma implica que para que se trate de ganancia gravada se deben dar en forma concomitante tres elementos: periodicidad, permanencia de la fuente productora y habilitación de dicha fuente productora.

Por otro lado, el apartado 2 regula la teoría del balance o rédito-ingreso, que establece que se considera ganancia todo enriquecimiento, cualquiera sea su origen o duración, obtenidos por los responsables del artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o empresas o explotaciones unipersonales. Este apartado, en su parte final, establece que además deberán tributar por esta teoría los sujetos que no estando comprendidos en el artículo 69 desarrollen actividades del art. 79 inciso f) (ejercicio de profesiones liberales) y g) (derivados de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana) de manera complementaria con una explotación comercial.

³ Ejercicio de las profesiones liberales y actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.

De esto se desprende que cuando una persona humana desarrolla su actividad profesional, sin complementarla con una explotación comercial, para la determinación de su impuesto se aplica la teoría de la fuente, es decir, que para que sus ganancias resulten alcanzadas deben cumplirse los requisitos de habitualidad, permanencia y habilitación de la fuente. Por el contrario, si complementa su actividad profesional con una explotación comercial, se aplica teoría del balance, y su conjunto de ganancias serán de tercera categoría.

Por su parte, el artículo 49 establece que:

"Constituyen ganancias de tercera categoría:

(...)

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

Y en su último párrafo afirma que "(...) cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el art. 79 se complemente con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría."

El artículo 79, establece que:

"Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes:

- f) del ejercicio de profesiones liberales u oficios"

En concordancia con esto, el artículo 8 del Decreto Reglamentario⁴, enuncia que:

⁴ Decreto reglamentario del impuesto a las ganancias 1344/1998, BO: 25/11/1998, y modif.

“...Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, mencionadas en el apartado 2) del artículo citado (es decir, el art. 2 de la ley) son las incluidas en los incisos b) y c) del artículo 49 de la ley y en su último párrafo, en tanto no proceda a su respecto la exclusión que contempla el artículo 68, último párrafo, de este reglamento...”

El mencionado artículo 68 Decreto Reglamentario trata sobre cómo se determina, para las ganancias de la tercera categoría, el resultado impositivo, realizando, en su último párrafo, una exclusión de dicha categoría:

"Quedan excluidos de las disposiciones de este artículo, las sociedades y empresas o explotaciones a que se refiere el párrafo precedente⁵ que desarrollen las actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la ley, en tanto no la complementen con una explotación comercial. Tales sujetos deberán considerar como ganancias a los rendimientos, rentas y enriquecimientos a que se refiere el apartado 1) del artículo 2º de la ley, con el alcance previsto por el artículo 114⁶ de este reglamento y aplicando, en su caso, lo dispuesto por el artículo 115⁷ del mismo.”

⁵ Sociedades del artículo 49 incisos b) y c) de la Ley del Impuesto a las ganancias.

⁶ Art. 114: Los beneficios obtenidos a raíz de la transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos originados por el ejercicio de las actividades comprendidas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la ley, constituyen ganancias generadas indirectamente por el ejercicio de las mismas, comprendidas en el apartado 1) del artículo 2 del referido texto legal, siempre que entre la fecha de adquisición y la de transferencia no hayan transcurrido más de 2 (dos) años.

⁷ Art. 115: Cuando se transfieran bienes muebles amortizables y en los casos previstos en el artículo anterior, la ganancia bruta obtenida se establecerá aplicando los artículos 58 a 65 de la ley, según proceda de acuerdo con la naturaleza del bien transferido (relativos a la determinación del costo computable de los bienes que no revisten el carácter de bienes de cambio).

El concepto de explotación comercial y el desarrollo de actividades profesionales bajo la forma de empresa, ha sido tema de debate en reiteradas oportunidades. Un caso que tomó gran trascendencia, resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en septiembre de 2014, que nos brinda conclusiones de gran utilidad para aclarar este tema, es el de Paracha Jorge Daniel⁸. El contribuyente es un contador público que desarrolla su actividad en el estudio "G. Breuer Sociedad Civil"⁹. El mismo computó sus ganancias en cuarta categoría, como rentas del trabajo personal. Por su parte, la AFIP, entiende que la actividad desarrollada en este estudio no es sólo el desempeño profesional de los integrantes, sino que es una estructura correctamente organizada por contadores que desarrollan su profesión, en la que se dispone de un capital y aporte de mano de obra, y hay un riesgo por la inversión que se realiza. Es decir, para el organismo recaudador la renta obtenida no deriva del ejercicio profesional en sí mismo sino de la estructura proporcionada por la organización y la labor intelectual, por lo que sostuvo que tales ingresos corresponden a la tercera categoría. La posición de la AFIP fue avalada por el dictamen de la Procuradora General Alejandra Gils Carbó¹⁰. Por el contrario, la Corte falló en el mismo sentido que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo

⁸ "Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Paracha, Jorge Daniel c/ DGI s/ recurso", CSJN, 02/9/2014.

⁹ Si bien a partir del 1/8/2015, fecha en que entró en vigencia el Código Unificado Civil y Comercial, no se pueden constituir nuevas sociedades civiles, entiendo que la doctrina del fallo mencionado continúa siendo aplicable.

¹⁰ Alejandra Magdalena Gils Carbó, Adriana Marchisio, Dictamen Procuración General de la Nación sobre autos "Paracha Jorge Daniel c/ DGI s/ recurso", 18/12/2013.

Federal¹¹ y que el Tribunal Fiscal¹² en cuanto a que las rentas obtenidas por el contribuyente debían ser computadas en la cuarta categoría, y no en la tercera como lo consideró la AFIP. La Corte expresó que:

“(…) el hecho de que la prestación de servicios profesionales se realice a través de una sociedad civil organizada como empresa no determina que las rentas dejen de corresponder a la cuarta categoría. Para que ello ocurra debe desarrollarse en forma complementaria con una explotación comercial distinta de la principal”

“(…) considerar a las referidas sociedades como empresas no trae consigo aparejado que necesariamente exista una explotación comercial”

“(…) la organización como empresa no tiene incidencia decisiva respecto del encuadramiento impositivo de las rentas provenientes de la prestación de servicios profesionales”

“(…) al utilizar la expresión “explotación comercial” que complementa la actividad profesional, lo que la ley ha pretendido es incluir dentro de la tercera categoría una realidad distinta de aquella en la que la organización como empresa únicamente tiene por objeto dotar de una mayor eficiencia al servicio profesional ordenando a tal fin los distintos recursos humanos y materiales.”

Este fallo concluye 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

¹¹ "Paracha, Jorge Daniel s/ apelación", TFN, Sala B, 04/12/2009.

¹² "Paracha, Jorge Daniel c/ DGI", Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala IV, 29/11/2011.

categoría de la ley del impuesto, excepto el caso en que la actividad profesional se complemente con una explotación comercial.”

A pesar de lo expuesto, hay casos en los que la complementación con una explotación comercial es más evidente. En el fallo Paracha anteriormente citado, la Corte Suprema de Justicia de la Nación hace alusión a que la norma da un ejemplo para esclarecer el sentido que se le da al concepto de ejercicio de profesión liberal complementado con explotación comercial: “en el ... último párrafo del art. 49, tras hacer mención a la actividad profesional u oficio complementado con una explotación comercial o viceversa, el legislador menciona, entre paréntesis, a los “sanatorios”, respecto de los cuales puede advertirse con nitidez que la actividad profesional de los médicos se ve complementada con servicios comerciales de diversa naturaleza.” En el mismo sentido, el Informe 1/2004 del C.P.C.E.C.A.B.A.¹³ establece que “un sanatorio está atendido por médicos, los que ejercen su actividad profesional, pero asimismo el sanatorio ofrece, vende y explota otra actividad, la que se denomina hotelería: cuartos, camas, comida, etc.”

Lo mismo sucede en el caso de la farmacia oficinal, en el que la actividad profesional del farmacéutico se ve claramente complementada con una explotación comercial que es la venta de medicamentos y productos de higiene y cosmética.

¹³ Informe 1/2004, Comisión de Estudios Tributarios, C.P.C.E.C.A.B.A., Universo económico N° 69, febrero de 2004.

Por todo lo expuesto, el farmacéutico que desarrolla su actividad profesional al frente de una farmacia como explotación unipersonal tributará por la teoría del balance, debiendo incluir la totalidad de sus ingresos en la tercera categoría.

Implicancias del encuadramiento de la actividad en la tercera categoría de ganancias

La ley del impuesto a las ganancias establece en su artículo 18 inciso a) que las ganancias de la tercera categoría se imputan por el criterio de lo devengado. La ley no define este concepto, sino que se limita a enunciar que "las ganancias indicadas en el artículo 49 se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado". Podemos obtener una definición de este concepto en el Dictamen 47/76¹⁴ donde la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos enuncia que el criterio aludido "(...) es el de devengado común o económico. "Devengar" de acuerdo al Diccionario de la Academia Española, Madrid 1936, quiere decir "adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título". Esta definición nos lleva a vincular la idea de lo que debemos entender por "devengado" con la de la existencia de un derecho a percibir un importe, admitiendo que ello no implica necesariamente la exigibilidad actual de ese importe. Es decir que el concepto de "devengado" lo que requiere primordialmente es que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o ganancia".

¹⁴ Dictamen (DATyJ) 47/76 del 31/8/1976.

A su vez tenemos una definición del concepto de devengado en la jurisprudencia. Por ejemplo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa de la Compañía Tucumana de Refrescos¹⁵, enuncia que "devengar es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis del derecho. En dicha inteligencia, cuando el artículo 18 de la ley de impuesto a las ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley".

Además de que su imputación sea por lo devengado, tributar por la tercera categoría tiene otras implicancias. Por ejemplo, si el contribuyente realiza retiros de mercaderías para su uso personal o de su familia, dichos retiros estarán alcanzados por el impuesto (en virtud de los artículos 57 de la ley y 70 a) del decreto reglamentario). Así también, tributar por la teoría del balance implicará que si el farmacéutico vende el inmueble afectado a su actividad, dicha venta estará alcanzada en el gravamen. Lo mismo ocurrirá si vende bienes muebles amortizables afectados a su actividad, dichas ventas resultarán gravadas¹⁶.

¹⁵ Compañía Tucumana de Refrescos SA, CSJN, 24/5/2011

¹⁶ En virtud del inciso 3 del art. 2 de la ley con independencia de que la actividad esté encuadrada en la tercera categoría o no.

En este sentido, es importante destacar la importancia de declarar los bienes desafectados de la actividad fuera del patrimonio de la explotación unipersonal. Al respecto, cabe mencionar el reconocido caso del contribuyente Roberto Vicente Furnari. La cuestión consistía en determinar si la venta de un inmueble rural fue realizada por el contribuyente en su calidad de sujeto empresa, caso en el que se encontraría gravada (por el impuesto a las ganancias por arts. 2 ap. 2 y 49 inc. b), o si bien la venta fue realizada en su calidad de persona física, situación en la que no resultaría alcanzada (por art. 2 ap. 1). El Tribunal Fiscal de la Nación¹⁷ por mayoría determinó que “(...) el hecho de que la finca se encuentre inexplorada no modifica la voluntad expresada en las declaraciones juradas relacionada con mantener afectada dentro del patrimonio de la explotación unipersonal a la finca en cuestión. La voluntad evidenciada era la de mantener la finca como parte de su empresa por más que se encontrara inexplorada”. Por lo tanto, el mencionado Tribunal confirmó la resolución de AFIP que estableció que dicha venta estaba alcanzada. Sin embargo, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal¹⁸, revocó la sentencia del Tribunal Fiscal. Para esto consideró que “(...) resulta indudable que la existencia de un fundo sin viñedos ni parrales y con semejante estado de abandono no puede ser concebido como integrante de un patrimonio empresario dedicado a la actividad viñatera”. Además de las pruebas que presentó el contribuyente, fue definitorio para la

¹⁷ Furnari Roberto Vicente y sus herederos, Nelly H. Salerno, Roberto F. Furnari, Marcelo J. Furnari y Adrea N. Furnari, TFN, Sala A, 25/10/2006

¹⁸ Salerno, Nelly Hilda y otros, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed, 19/12/2007

decisión de la Cámara el trámite de erradicación de viñedos al que adhirió el Sr. Furnari. Al respecto expresó: "(...) si a la circunstancia de hecho que hace a la calidad abandonada y decrepita del fundo -elemento objetivo- se le adiciona la voluntad de la persona de quitar al predio como activo integrante del patrimonio de la explotación, resulta forzado y errático concluir en dar preeminencia a un elemento de la declaración jurada (consignación en el rubro informativo de los activos)".

Por otro lado, respecto a las implicancias del encuadramiento en la tercera categoría de ganancias, Kaplan¹⁹ agrega que "también se producirán los siguientes efectos:

- 1) Los malos créditos nunca quedan gravados en las rentas de cuarta categoría, en tanto que si fueran de tercera deberían cumplir con los índices reglamentarios²⁰ para admitir su deducción.
- 2) Si el ajuste por inflación no estuviera congelado, sería aplicable.
- 3) Perderían su exención o su exclusión de objeto:
 - los intereses de depósitos a plazo fijo y caja de ahorro;
 - el resultado de la venta y de la valorización, y los intereses de títulos públicos y obligaciones negociables;

¹⁹ Kaplan, Hugo E., "La categorización de la renta en las sociedades profesionales", Errepar – 2010.

²⁰ Índices del Art. 136 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias: a) verificación del crédito en el concurso preventivo; b) declaración de la quiebra del deudor; c) desaparición fehaciente del deudor; d) iniciación de acciones judiciales tendientes al cobro; e) paralización manifiesta de las operaciones del deudor; f) prescripción. O también puede tratarse de créditos dudosos en concordancia con los fallos de la Corte Suprema que admitieron su deducción cuando se cumplieron las normas de los organismos de contralor o bien en virtud de los usos y costumbres.

- las diferencias de cambio y actualizaciones.

4) Sería aplicable la alícuota proporcional en el régimen de retención de la resolución general (AFIP) 830".

Estos cuatro puntos resultan de aplicación al caso en análisis el cual, como ya expresamos, se trata de rentas comprendidas en la tercera categoría de ganancias, al complementar la actividad profesional con la explotación comercial. En otro orden, recordamos que en el caso de que la explotación unipersonal cese su actividad, el decreto reglamentario establece en su artículo 72 que "se entenderá que a los efectos del impuesto continúan existiendo hasta que realicen la totalidad de sus bienes o éstos puedan considerarse definitivamente incorporados al patrimonio individual del único dueño, circunstancia que se entenderá configurada cuando transcurran más de 2 (dos) años desde la fecha en la que la empresa o explotación realizó la última operación comprendida dentro de su actividad específica".

Venta y reemplazo

En la actividad analizada el contribuyente podrá hacer uso de la opción de venta y reemplazo. Recordamos que, en el caso de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, la ganancia por la venta puede:

- imputarse al balance impositivo, o

- afectarla al costo del nuevo bien²¹.

La segunda opción procederá cuando la venta y el reemplazo se efectúen dentro del plazo de 1 año aniversario.

En el caso de bienes inmuebles, la opción de venta y reemplazo también podrá aplicarse cuando:

- el bien a reemplazar haya estado afectado a la explotación como bien de uso, como mínimo durante 2 años al momento de la enajenación,
- el importe obtenido por la venta se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso²² afectados a la explotación, y
- la venta y reemplazo se efectúe dentro del término de 1 año.

Pueden producirse decaimientos parciales de la opción ejercida cuando se produjera un excedente de utilidad en la venta con relación al costo del bien de reemplazo o cuando el importe obtenido en la enajenación de un bien inmueble no fuera reinvertido totalmente en el costo del nuevo bien. En estos casos, el excedente de utilidad o la proporción no afectada estará sujeto al pago del impuesto en el ejercicio en el que venzan los plazos correspondientes.

Por otro lado, podrá producirse un decaimiento total de la opción cuando no se adquiera el bien de reemplazo dentro del plazo de 1 año. En este caso, la

²¹ La amortización del bien mueble amortizable cuando se tome esta opción, debe practicarse sobre el costo del nuevo bien reducido en el importe de la ganancia afectada.

²² El art. 93 del decreto reglamentario establece que por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él o aún la sola construcción efectuada sobre un terreno adquirido con anterioridad.

utilidad que se obtuvo por la venta del bien quedará sujeta al pago del impuesto en el período en el que se produzca el vencimiento del citado plazo.

La AFIP ha reglamentado aspectos formales de la opción venta y reemplazo en su RG 2140²³. La misma establece que los contribuyentes que ejerzan esta opción deberán informarlo en la página web del organismo recaudador, ingresando al servicio "Transferencia de Inmuebles". Una vez realizado esto, el sistema emitirá un certificado de no retención, que en el caso de bienes muebles deberá conservarse en archivo, y en el caso de bienes inmuebles deberá ser exhibido ante el escribano que intervenga en la venta (a los fines de evitar que éste efectúe la retención del 3% que correspondería en función de lo previsto por la RG AFIP 2139).

Valuación de la mercadería

La existencia de bienes de cambio de la farmacia, según el artículo 52 inciso a) de la ley, deberá valuarse al costo de la última compra efectuada en los 2 meses anteriores a la fecha de cierre del ejercicio. Si ocurre que no se realizan compras en ese período, debe tomarse el costo de la última compra efectuada en el ejercicio actualizado hasta la fecha de cierre. Esto no es frecuente que suceda en el ámbito de una farmacia, ya que la rotación de la mercadería es muy alta. Podría ocurrir con algún medicamento para alguna patología muy poco frecuente, pero en estos casos, en general, estos productos no se tienen en stock, sino que

²³ Resolución General AFIP 2140/2006, BO: 9/10/2006.

en caso en que un cliente lo solicite, se realiza en ese momento el pedido a la droguería.

En el caso de los preparados magistrales, las materias primas y los materiales en existencia, se valuarán de la misma manera que las mercaderías de reventas, como se mencionó en el párrafo anterior. Los magistrales no se tienen en stock, se hacen por pedido, pero en caso de que hubiera pedidos sin retirar, los mismos se valuarán de acuerdo a lo establecido en el inciso b) del artículo 52, es decir:

- en base al precio de la última venta realizada en los 2 meses anteriores al cierre del ejercicio reducido en el importe de los gastos de venta y el margen de utilidad neta²⁴. Si no hubiera ventas en ese período, se tomará el precio de la última venta realizada menos los gastos de venta y el margen de utilidad, actualizado al cierre del ejercicio. Y en el caso que no hubiera ventas, se tomará el precio de venta para el contribuyente, menos los gastos de venta y el margen de utilidad contenido en el precio.
- Si se lleva un sistema que permite determinar el costo de producción de cada producto elaborado, éstos se valuaran del mismo modo que las mercaderías de reventa, debiendo considerar como fecha de compra el momento en que se finalizó la elaboración.

²⁴ Será aquel que surja por aplicación del coeficiente de rentabilidad neta asignado por el contribuyente a cada línea de productos. O podrá determinarse mediante la aplicación del coeficiente obtenido al relacionar el resultado neto del ejercicio que se liquida con las ventas del mismo período.

En el caso en que hubiera magistrales en proceso de elaboración, dado que algunos requieren de procesos más prolongados de elaboración, los mismos se valorarán aplicando al valor del producto terminado el porcentaje de acabado a la fecha de cierre del ejercicio, como así lo exige el inciso c) del artículo 52 de la ley.

Es importante aclarar que en el caso de los medicamentos que se vencen estando en stock, hay algunas droguerías que aceptan la recepción de los mismos a cambio de la bonificación de un porcentaje. No todas las droguerías lo llevan a cabo ni tampoco aceptan todos los medicamentos, por ejemplo, no reciben medicamentos que tengan condiciones especiales de conservación, tales como los que deben seguir una cadena de frío. Tampoco aceptan medicamentos tales como psicotrópicos y estupefacientes, los cuales se descartan previa autorización del Ministerio de Salud. Al desechar los medicamentos vencidos, y por ende no encontrarse éstos en el inventario final, forman parte costo de la mercadería. El descarte de los medicamentos debe poder acreditarse fehacientemente.

Recordamos que si la valuación determinada según se detalla precedentemente es mayor al costo en plaza se puede tomar éste último a los efectos de la valuación en el gravamen, cumpliendo los requisitos establecidos en la normativa.

Costo en plaza

Dada la variedad de productos que se tienen en una farmacia, se prevé la opción de tomar el costo en plaza a los efectos de la valuación de los bienes de cambio. En este sentido, el artículo 86 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece que "cuando los sujetos que deban valorar mercaderías de reventa, en razón de la gran diversidad de artículos, tengan dificultades atendibles para aplicar el sistema previsto en el artículo 52, inciso a), de la ley, podrán aplicar a tal efecto el costo en plaza".

El costo en plaza, es definido en el reglamento como "el que expresa el valor de reposición de los bienes de cambio en existencia, por operaciones de contado, teniendo en cuenta el volumen normal de compras que realiza el sujeto". Reig explica que es "el precio de reposición que él (contribuyente) debería abonar efectuando sus compras como lo venía haciendo en el curso de sus operaciones habituales, aún cuando el volumen de aquéllas fuera muy inferior al de las mercaderías en existencia que se debían valorar"²⁵.

El artículo 56 de la ley, establece como requisito formal que, cuando se haga uso de la opción del costo en plaza, "deberá informarse a la Dirección General Impositiva la metodología empleada para la determinación del costo en plaza, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal en el cual se hubiera empleado dicho costo para la valuación".

Al respecto la jurisprudencia se expidió en el caso de la Bodega San Telmo, respecto de un contribuyente que realizó la valuación al costo en plaza pero omitió

²⁵ Reig, Enrique J., "Impuesto a las ganancias", 9na edición, Ediciones Macchi - 1996, pág. 511.

informárselo a la AFIP. El organismo recaudador determinó de oficio el impuesto a las ganancias de éste contribuyente a raíz de considerar la improcedencia de la valuación de los bienes de cambio al costo en plaza por no existir una expresa comunicación al Fisco. En el mismo sentido, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la determinación de la AFIP considerando que "(...) si bien el contribuyente puede optar por la valuación del costo en plaza, ello debe informarse al Fisco en oportunidad de la presentación de la declaración jurada". Así también, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal²⁶ afirmó que "no es posible interpretar que la obligación de la comunicación de la actora a la AFIP para la metodología del cálculo de valuación de los bienes pueda realizarse en forma tácita sino que debe ser realizada en forma expresa. Ello es así en especial si se tiene en cuenta que dicho método es de carácter extraordinario, razón por la que deben darse para su aplicación los requisitos establecidos por la ley".

Deducciones

El artículo 17 de la ley de impuesto a las ganancias enuncia que "(...) para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla, o en su caso para mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga".

²⁶ Bodega San Telmo SAAIC, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala V, 26/12/2005.

En el mismo sentido, el artículo 80 establece que "(...) los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que los origina".

En este sentido, a fin de determinar la ganancia neta de tercera categoría, se podrán descontar los gastos que se realicen según el artículo citado, y las deducciones que se detallan a continuación.

Deducciones especiales comunes para las cuatro categorías

Se podrán deducir de las ganancias de las cuatro categorías, según el artículo 82:

- 1) impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias
- 2) primas de seguros que cubran riesgos sobre bienes que produzcan ganancias
- 3) pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que produzcan ganancias
- 4) pérdidas por delitos cometidos por empleados sobre los bienes afectados a la actividad gravada
- 5) gastos de movilidad, viáticos y compensaciones

6) amortizaciones y pérdidas por desuso²⁷.

Deducciones especiales de la tercera categoría

Además de las deducciones especiales comunes a las cuatro categorías, el artículo 87 de la ley establece deducciones especiales admitidas para la tercera categoría (se expone sólo la parte pertinente de dichas deducciones, que considero aplicables a la actividad):

- 1) gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio
- 2) castigos y provisiones contra malos créditos, en la medida y con los requisitos previstos
- 3) gastos de organización, en el ejercicio que se produzcan o en un plazo de hasta 5 años.
- 4) (...)
- 5) (...)
- 6) erogaciones y gratificaciones a favor del personal, siempre que se hayan abonado hasta la fecha de vencimiento de la declaración jurada.
- 7) aportes de empleadores a planes de seguro de retiro privado y planes y fondos de jubilaciones y pensiones de mutuales, hasta la suma de \$630,05 anuales por cada empleado.

²⁷ En el caso de las amortizaciones correspondientes a automóviles, la deducción admitida está limitada a \$4.000 por año.

- 8) gastos de representación efectivamente realizados y debidamente acreditados, de hasta el 1,5% del monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia.
- 9) (...)

En el caso específico de una farmacia, uno de los principales gastos inherentes a la actividad a deducir es el relativo a los servicios de residuos patogénicos. El tratamiento, manipuleo, transporte y disposición final de los mismos, en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, está regido por la Ley 11.347²⁸. La mencionada regulación establece que deberá entenderse por residuos patogénicos: "todos aquellos desechos o elementos materiales en estado sólido, semisólido, líquido o gaseoso, que presentan características de toxicidad y/o actividad biológica que puedan afectar directa o indirectamente a los seres vivos, y causar contaminación del suelo, del agua o la atmósfera; que sean generados con motivo de la atención de pacientes (diagnóstico, tratamiento, inmunización o provisión de servicios a seres humanos o animales), así como también en la investigación y/o producción comercial de elementos biológicos".

El decreto reglamentario de esta ley²⁹, a su vez, hace una subdivisión, incluyendo a los residuos farmacéuticos en la categoría de tipo B.

La mencionada ley, define como generadores a la: "persona física o jurídica, pública o privada que produce tales residuos como consecuencia de su actividad".

²⁸ Ley Provincial 11.347, BO: 18/11/1992, y modif.

²⁹ Decreto Reglamentario 450/94, BO: 10/03/1994.

Por lo tanto, la farmacia, deberá atender a estas regulaciones, por ser un establecimiento que genera residuos patogénicos de tipo B. A tal efecto, la farmacia debe ser inscripta en el Registro Provincial de Generadores de Residuos Patogénicos, dependiente del Ministerio de Salud.

Para los matriculados en el Colegio de Farmacéuticos de la Provincia de Buenos Aires, dado que el mismo mantiene un convenio con la empresa "Habitat Ecológico S.A.", existe la posibilidad de recibir el servicio de la misma, y realizar el pago a través a través del Colegio mediante la cuota de la matrícula profesional, en un apartado denominado "servicios contratados".

El gasto incurrido en el servicio de tratamiento, manipulación, transporte y disposición final de residuos patogénicos, es para la farmacia un gasto necesario para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, por lo que se lo considera como una deducción admitida. Así también lo será, por supuesto, la matrícula abonada al Colegio citado.

Gastos personales versus gastos deducibles

En el caso de las explotaciones unipersonales, en general, existen gastos que según su afectación (con su respectiva prueba), pueden ser considerados como propios del contribuyente, para su sustento, por ende no deducibles, o gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, y por lo tanto deducibles.

Citando a Mirna Escrepante, "(...) el principio de adecuación establece una regla de selección para los casos de gastos indivisibles, cuya adecuación a la

renta gravada resulta con cierta dificultad por mezclarse con gastos personales. Cuando los gastos indivisibles son perfectamente privados y son irrelevantes para el desarrollo de la actividad, la deducción no procederá, por el contrario, si el gasto indivisible es preferentemente necesario para la obtención de la renta gravada y en menor medida se relaciona con el aspecto personal del contribuyente, entonces se considerará deducible, por más que una pequeña parte pueda no tener relación con la renta gravada. Ahora bien: la consideración de lo que es "preferentemente privado" y "preferentemente relacionado con la actividad gravada" dependerá del análisis del contribuyente, en primer lugar, cuando hace su autodeterminación; en segundo lugar, del Fisco si hace objeciones a esos gastos; y por último, dependerá del análisis de los jueces si llega a dirimirse por vía judicial³⁰.

En el conocido caso de la Editorial Dante Quintero³¹, se estableció que "el concepto necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones". El análisis de algunos conceptos resultará confuso, pero al no haber pautas objetivas para considerar cuánto de un gasto es deducible, la Cámara Nacional Federal en lo Contencioso Administrativo estableció en la causa de Gelblung Samuel³² que "(...) se coloca en cabeza del contribuyente el tener que demostrar esa vinculación (con la actividad gravada)" Y continúa afirmando que "la deducción de los gastos necesarios para obtener la ganancia o para mantener y

³⁰ Screpante, Mirna. "La deducibilidad de los gastos necesarios en el impuesto a las ganancias. Análisis doctrinario y jurisprudencial de casos especiales", Errepar - Año 2010, pág. 71.

³¹ Editorial Dante Quintero S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 26/11/1970.

³² Gelblung, Samuel c/ DGI, Cámara Nacional Federal en lo Contencioso Administrativo, Sala IV, 14/2/2012.

conservar la fuente no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico, respecto a que la erogación está destinada a fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia". Por lo tanto, es ahí dónde debe ponerse énfasis, en la prueba, en cómo justificar que un gasto no es personal sino inherente al giro del negocio.

Régimen general de retenciones

La Resolución General de AFIP 830/00³³ establece en su Anexo IV que son sujetos obligados a practicar retenciones de impuesto a las ganancias, entre otros, las explotaciones unipersonales (sin necesidad de que el fisco lo designe como agente).

El Anexo II detalla los conceptos sujetos a retención que, en el caso de la farmacia, los conceptos por los que se tendrán que efectuar retenciones son:

- la enajenación de los bienes de cambio mencionados en los incisos a), b), c), (...) del artículo 52 de la ley del impuesto a las ganancias³⁴, y de los bienes muebles comprendidos en los artículos 58³⁵ y 65³⁶ de la misma.

³³ Resolución General de AFIP 830/2000, BO: 28/04/2000.

³⁴ Art. 52: a) mercaderías de reventa, materias primas y materiales, b) productos elaborados, c) productos en curso de elaboración, (...).

³⁵ Art. 58 se refiere a los bienes muebles amortizables, ya sean bienes adquiridos, bienes elaborados fabricados o construidos, o bienes de cambio que se afecten como bienes de uso.

³⁶ El art. 65 hace referencia a otros bienes siempre que no se trate de bienes de cambio, inmuebles, bienes muebles amortizables, bienes inmateriales, títulos públicos, bonos y demás títulos valores, acciones, cuotas y participaciones sociales, o cuotas-parte de fondos comunes de inversión.

- locaciones de obra y/o servicios, no ejecutadas en relación de dependencia.

Son sujetos pasibles de ser retenidos quienes actúen como proveedores de la farmacia, según Anexo V:

- a) las personas físicas y sucesiones indivisas
- b) empresas o explotaciones unipersonales
- c) sociedades comprendidas en el régimen de la ley 19550 y sus modificaciones, sociedades y asociaciones civiles, fundaciones y demás personas jurídicas de carácter público o privado (no exentos)
- d) fideicomisos y fondos comunes de inversión constituidos en el país
- e) establecimientos estables de empresas, personas o entidades del extranjero
- f) integrantes de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas.

No corresponderá realizar retenciones a los contribuyentes adheridos al monotributo, ya que las operaciones de los mismos están exentas del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado.³⁷ De todos modos, es poco probable que los principales proveedores de las farmacias, las droguerías, estén adheridas al monotributo, ya que los montos de facturación de las mismas suelen

³⁷ Ley Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, Ley 24977, BO: 6/7/1998

ser elevados. Deberá tenerse en cuenta, entonces, para los proveedores más pequeños³⁸.

La retención deberá practicarse en el momento del pago, distribución, liquidación o reintegro del importe correspondiente al concepto sujeto a retención.

En el caso de la farmacia, las retenciones, se realizarán en el momento en que se realicen los pagos a las droguerías y demás proveedores. Si ocurriera que la operación se cancela total o parcialmente con un cheque de pago diferido, le retención corresponde ser realizada en el momento de emisión o endoso de los respectivos documentos, independientemente de la fecha de vencimiento del mismo.

El beneficiario de la ganancia, es quien debe informarle al agente de retención su condición de responsable inscripto o de monotributista, entregándole la constancia de inscripción en AFIP.

La base de cálculo de la retención es el importe total del concepto que se pague, sin deducción de suma alguna, excepto que se trate de aportes previsionales, impuestos al valor agregado, internos e impuestos sobre los combustibles líquidos y el gas natural.

La retención deberá efectuarse, entonces, al momento del pago, considerando el monto no sujeto a retención en el caso de los responsables inscriptos en el impuesto a las ganancias, y considerando las alícuotas y escalas que establece el anexo VIII de la RG 830/00:

³⁸ De todos modos existe otro régimen de retención a aplicar en el caso de que los monotributistas excedan el límite máximo de ingresos previstos para la categorización.

- para la enajenación de bienes muebles y bienes de cambio corresponde:
 - retener el 2% a sujetos inscriptos, siendo el monto no sujeto a retención de \$100.000 mensuales
 - retener el 10% a sujetos no inscriptos
- para las locaciones de obra y/o servicios corresponde:
 - retener el 2% a sujetos inscriptos, siendo el monto no sujeto a retención de \$30.000 mensuales
 - retener el 28% a sujetos no inscriptos

En ambos casos, el importe mínimo a retener es de \$90. Es decir, una vez aplicadas estas alícuotas, si resultara un importe a retener inferior a \$90, no corresponderá efectuar la retención.

El procedimiento para determinar la retención es acumulativo mensual.

Como agente de retención, el contribuyente deberá ingresar e informar las sumas retenidas y/o importes a ingresar, según el procedimiento, los plazos y las condiciones que establece la AFIP en la RG 2233/07³⁹ (SICORE).

³⁹ Resolución General de AFIP 2233/2007, BO: 29/03/2007.

IV. IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

La ley del impuesto a la ganancia mínima presunta⁴⁰ establece en su artículo 1 un impuesto "aplicable en todo el territorio de la Nación, que se determinará sobre la base de los activos, valuados de acuerdo a las disposiciones de esta ley". El artículo 2 en su inciso c) establece que son sujetos pasivos: "las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. Están comprendidas en este inciso tanto las empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen actividades de extracción, producción o comercialización de bienes con fines de especulación o lucro".

Tratándose de un farmacéutico que desarrolla su actividad al frente de una farmacia oficial como explotación unipersonal en la que realiza la comercialización de medicamentos y productos de higiene y cosmética con fin de lucro, estará alcanzado por el impuesto.

Cuando el conjunto de activos gravados en el país no supere la suma de doscientos mil pesos (\$200.000), quedará exento del pago del gravamen.

A los efectos de liquidar el presente gravamen, no serán computables los bienes muebles amortizables (excepto automóviles) que se compren para afectar a la actividad en el año de compra y en el siguiente. Tampoco será computable el valor de la inversión en la construcción de un nuevo edificio o las mejoras en el

⁴⁰ Ley 25.063, BO: 30/12/1998, y modific.

inmueble existente, en el ejercicio en que se efectúen las inversiones totales o, en su caso, parciales, y en el siguiente⁴¹.

Se podrá computar como pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta el impuesto a las ganancias determinado en el mismo ejercicio fiscal. Si surge un excedente, es decir si el pago a cuenta de impuesto a las ganancias es superior al impuesto a la ganancia mínima presunta determinado, el mismo no generará saldo a favor en este último gravamen. En cambio, si el impuesto a las ganancias a tomar como pago a cuenta es inferior al impuesto a la ganancia mínima presunta determinado, procede el ingreso del impuesto a la ganancia mínima presunta por la diferencia y este importe, efectivamente ingresado, se puede computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias (siempre que en cualquiera de los diez ejercicios siguientes se verifique un excedente del impuesto a las ganancias por sobre el impuesto a la ganancia mínima presunta del mismo período y hasta dicha medida).

En el caso de sujetos pasivos del impuesto a la ganancia mínima presunta que no lo fueren del impuesto a las ganancias (por ejemplo, en el caso de una explotación unipersonal como la que se analiza en el presente trabajo), el pago a cuenta a computar contra el impuesto a la ganancia mínima presunta determinado de cada año resultará de aplicar la alícuota del 35% sobre la utilidad impositiva a atribuir a los partícipes o al dueño, según corresponda.

⁴¹ La no computabilidad decaerá cuando se trate de inmuebles que no se encuentren afectados en forma exclusiva a la actividad del sujeto pasivo o que revistan para el contribuyente el carácter de bienes de cambio.

A su vez, el pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta a computar contra el impuesto a las ganancias se atribuirá al único dueño en el caso de empresas unipersonales y se computará 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 explotación unipersonal que dio lugar al mencionado pago a cuenta.

Es importante aclarar que la Ley 27.260, recientemente sancionada y publicada en el boletín oficial del 22 de julio del año 2016, deroga el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta para los ejercicios que se inician a partir del 1° de enero de 2019. Por lo tanto, se espera que se viertan aclaraciones respecto al cómputo del pago a cuenta detallado en el párrafo anterior.

V. IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

La ley del impuesto sobre los bienes personales⁴² establece en su artículo 1 "un impuesto que se aplicará en todo el territorio de la Nación y recaerá sobre los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior."

El artículo 2 establece a los sujetos pasivos:

"a) las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior

⁴² Ley 23966, BO: 20/8/1991

b) las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país."

No estarán alcanzados los bienes gravados, pertenecientes a las personas físicas domiciliadas en el país o las sucesiones indivisas radicadas en él, que en su conjunto resulten:

- iguales o inferiores a ochocientos mil pesos (\$800.000) para el periodo fiscal 2016
- iguales o inferiores a novecientos cincuenta mil pesos (\$950.000) para el periodo fiscal 2017
- iguales o inferiores a un millón cincuenta mil pesos (\$1.050.000) a partir del periodo fiscal 2018 y siguientes.⁴³

El impuesto resultará de aplicar las alícuotas que se establecen a continuación sobre el monto que exceda de los establecidos en el párrafo anterior:

- setenta y cinco centésimos por ciento (0,75%) para el periodo fiscal 2016
- cincuenta centésimos por ciento (0,50%) para el periodo fiscal 2017
- veinticinco centésimos por ciento (0,25%) a partir del periodo fiscal 2018 y siguientes.⁴⁴

⁴³ Reforma introducida por la Ley 27.260 del 22/7/2016. Previo a esta modificación, estaban exentos del impuesto del impuesto cuando el valor de los bienes en su conjunto era igual o inferior a trescientos cinco mil pesos (\$305.000). Cuando superaban dicha suma, la totalidad de los bienes estaban gravados.

⁴⁴ Reforma introducida por la Ley 27.260 del 22/7/2016. Previo a esta modificación, cuando el valor de los bienes en su conjunto superaba los trescientos cinco mil pesos (\$305.000), estaba gravada la totalidad de los bienes, y las alícuotas eran de 0,50% cuando el valor total de los bienes estaba entre \$305.000 y \$750.000, 0,75% cuando el valor de los bienes estaba entre \$750.000 y \$2.000.000, de 1% para un valor de bienes entre \$2.000.000 y \$5.000.000, y de 1,25% cuando superaran los \$5.000.000.

Por lo tanto, el farmacéutico será sujeto pasivo del impuesto sobre los bienes personales, tanto por aquellos bienes que posea en el país como en el exterior, al 31 de diciembre de cada año:

- para el periodo fiscal 2016, siempre que en su conjunto superen los \$800.000, debiendo aplicar la alícuota de 0,75% sobre el valor que exceda de \$800.000
- para el periodo fiscal 2017 cuando superen los \$950.000, debiendo aplicar la alícuota de 0,50% sobre el monto que exceda de \$950.000
- a partir del periodo fiscal 2018 cuando superen \$1.050.000, debiendo aplicar la alícuota de 0,25% sobre el valor que exceda de \$1.050.000.

El impuesto sobre los bienes personales establece un régimen de responsabilidad sustituta en el que las sociedades deberán liquidar e ingresar el gravamen correspondiente a los titulares de las acciones o participaciones. En este caso, al tratarse de una explotación unipersonal, no se encuadra en dicho régimen, y por lo tanto, el patrimonio de la misma será adicionado en la declaración jurada de su titular.

Para el caso de la explotación unipersonal, que no confecciona balance, el artículo 22 del decreto reglamentario de la ley del impuesto sobre los bienes

personales⁴⁵ establece que el capital, es decir, el activo menos el pasivo, se determinará:

- el activo: de acuerdo a la valuación de los bienes situados en el país según el artículo 4 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta, no pudiéndose computar la reducción del cuarto párrafo del inciso b) de éste artículo, el cual prevé una reducción del 25% sobre el valor de la tierra libre de mejoras para los inmuebles rurales.
- el pasivo, estará conformado por las deudas de la explotación unipersonal y las provisiones para hacer frente a obligaciones devengadas no exigibles a la fecha de cierre del ejercicio, con los intereses devengados a dicha fecha, como así también por los importes de beneficios percibidos por adelantado y a realizar en ejercicios futuros.

Beneficios para contribuyentes cumplidores

La Ley 27260⁴⁶ establece en su artículo 63, beneficios para los contribuyentes:

- que hayan cumplido con las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos fiscales 2014 y 2015,

⁴⁵ Decreto 127/1996, BO: 16/2/1996 y modific.

⁴⁶ Ley 27.260, BO: 22/7/2016

- que no hayan adherido en dichos periodos al régimen de exteriorización voluntario ni al de regularización de obligaciones tributarias establecidos en la ley 26860, ni a los planes de pago particulares otorgados por AFIP,
- que no posean deudas en condiciones de ser ejecutadas por dicho organismo, ni hayan sido ejecutados fiscalmente ni condenado, con condena firme, por multas por defraudación fiscal en los dos periodos fiscales inmediatos anteriores al periodo fiscal 2016.

Dichos contribuyentes estarán eximidos del impuesto sobre los bienes personales por los periodos fiscales 2016, 2017 y 2018. Los anticipos correspondientes al periodo 2016 que a la fecha de acogimiento del beneficio ya se hayan abonado, podrán ser devueltos o compensados.

Los sujetos podrán optar por el beneficio hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive.

AFIP detalla como requisitos:

- tener presentadas todas las declaraciones juradas determinativas de los impuestos en los que el sujeto esté inscripto, correspondientes a los periodos fiscales 2014 y 2015.
- No poseer deuda líquida y exigible de obligaciones impositivas, previsionales y aduaneras, relativa a los periodos antes mencionados.
- Tener constituido y mantener el "Domicilio Fiscal Electrónico".
- Informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono particular utilizando el servicio con clave fiscal "Sistema Registral", menú

"Registro Tributario", opciones "Administración de e-mails" y "Administración de teléfonos".

VI. OTRAS CUESTIONES DE PROCEDIMIENTO FISCAL REFERIDAS AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA E IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES: "TAPÓN FISCAL"

El art. 85 de la Ley de Sinceramiento Fiscal, ley 27.260, establece que aquellos sujetos que no adhieran al blanqueo deberán presentar una declaración jurada de confirmación de datos, indicando que los bienes y tenencias que poseen son los que exteriorizaron en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, del impuesto sobre los bienes personales y/o del impuesto a la ganancia mínima presunta, correspondientes al ejercicio fiscal finalizado el 31 de diciembre del año 2015. Esta opción es conocida como "tapón fiscal", ya que la AFIP presume que lo declarado por el contribuyente al cierre del 2015 y ahora confirmado es efectivamente todo lo que el contribuyente debía declarar, bloqueando así cualquier reclamo sobre bienes que hubieran tenido en el pasado y no hubieran declarado. Cabe aclarar, que lo exteriorizado al 2015 debe ser la totalidad de lo poseído por el contribuyente, dado que de no ser así, si la AFIP detecta tenencias no declaradas, sí podrá efectuar reclamos (estableciéndose al efecto, en la reglamentación, una tolerancia de un 1% sobre el valor total de los bienes incluidos en las declaraciones juradas citadas).

Aquellos contribuyentes que presenten la declaración jurada de confirmación de datos, gozarán de los mismos beneficios previstos en el artículo 46 de la ley mencionada para quienes ingresen al blanqueo.

A su vez, gozarán de los beneficios previstos para los contribuyentes cumplidores detallados anteriormente en el apartado de Impuesto sobre los Bienes Personales.

Para realizar la declaración jurada de confirmación de datos, se deberá acceder con clave fiscal al sitio web de AFIP, al servicio Sistema Registral, Sinceramiento Fiscal-Beneficios Ley N° 27.260. Arts. N° 63 y 85, Presentación DDJJ Confirmación de datos Art. 85.

Dicha presentación puede realizarse desde el 16 de agosto de 2016 hasta el 31 de marzo de 2017, ambas fechas inclusive. Para ello serán requisitos constituir y mantener el domicilio fiscal electrónico, e informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono en el Sistema Registral.

VII. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La ley del impuesto al valor agregado⁴⁷ establece el objeto de este impuesto en el artículo 1:

"establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:

⁴⁷ Ley 23.349, BO: 25/8/1986, y modif.

a) las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de dicho artículo.

b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3, realizadas en el territorio de la Nación (...).

En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

c) Las importaciones definitivas de cosas muebles.

d) Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos."

Tratándose de venta de medicamentos, productos de cosmética e higiene al por menor en una farmacia, abordaremos el inciso a) del artículo citado, es decir, la venta de cosas muebles.

Para que se encuentre dentro del objeto del impuesto la venta de cosas muebles tienen que cumplirse tres aspectos de manera concomitante: el objetivo, el subjetivo y el espacial. En otro apartado abordaremos el aspecto temporal.

Aspecto objetivo

La ley en el artículo 2 define el concepto venta, considerando como tal a:

- la transmisión de dominio a título oneroso de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación).
- la desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular del o los titulares de la misma
- las operaciones de los comisionistas, consignatarios u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros.

El primero de los ítems mencionados precedentemente vierte tres cuestiones:

- Transferencia a título oneroso: el artículo 967 del Código Civil y Comercial de la Nación⁴⁸ establece que hay onerosidad "cuando las ventajas que procuran a una de las partes les son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra". Mientras que son a título gratuito "cuando aseguran a uno o a otro de los contratantes alguna ventaja, independiente de toda prestación a su cargo".

⁴⁸ Ley 26.994, BO: 8/10/2014.

- Partes intervinientes: la ley del impuesto al valor agregado considera como venta a la transferencia a título oneroso entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole.
- Transmisión de dominio: el Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa *Bollati Hnos.*⁴⁹ ha dado claridad a este concepto estableciendo que para que se encuentre gravada la compraventa es necesaria la tradición de la cosa del vendedor al comprador, el vendedor entrega la cosa al comprador el que adquiere el derecho real de dominio de la cosa. El artículo 1941 del Código Civil y Comercial define el dominio como "el derecho real que otorga todas las facultades de usar, gozar y disponer material y jurídicamente de una cosa, dentro de los límites previstos en la ley".

La ley del IVA da como ejemplos de transmisión de dominio la venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.

El Código Civil y Comercial en su artículo 227 establece que "son cosas muebles las que pueden desplazarse por sí mismas o por una fuerza externa".

Es claro que los medicamentos y productos de cosmética e higiene son cosas muebles, y su venta entra en este aspecto objetivo del impuesto al valor agregado, configurándose el concepto típico de venta: hay dos partes y una le transfiere la propiedad de una cosa a la otra, a cambio de un precio cierto.

⁴⁹ "Bollati Hnos", TFN, Sala A, 20/4/1998.

Aspecto subjetivo

Desde el aspecto subjetivo, la venta de cosas muebles estará alcanzada cuando sea realizada por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4, con las previsiones señaladas el tercer párrafo de dicho artículo. El mismo (en su parte pertinente a la actividad analizada en el presente trabajo) enuncia que "son sujetos pasivos del impuesto quienes:

- a) hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen.
- b) realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras
- c) (...)
- d) (...)
- e) presten servicios gravados;
- f) sean locadores, en el caso de prestaciones gravadas.
- g) (...). "

Continúa en su tercer párrafo diciendo que "adquirido el carácter de sujeto pasivo del impuesto en los casos de los incisos a), b), d), e) y f), serán objeto del gravamen todas las ventas de cosas muebles relacionadas con la actividad determinante de su condición de tal, con prescindencia del carácter que revisten las mismas para la actividad y de la proporción de su afectación a las operaciones gravadas cuando éstas se realicen simultáneamente con otras exentas o no

gravadas, incluidas las instalaciones que siendo susceptibles de tener individualidad propia se hayan transformado en inmuebles por accesión al momento de su enajenación".

El inciso a) citado precedentemente, menciona varios sujetos que es menester detallar:

– *Habitualistas*

La ley del IVA no define este concepto, tampoco su decreto reglamentario.

La doctrina⁵⁰ distingue cinco elementos para determinar cuándo una actividad es habitual:

- 1) fin de lucro: mediante el dictamen 23/70⁵¹, la AFIP entiende que "debe analizarse si la adquisición del bien que se enajena implica un acto de inversión, incorporándose al patrimonio con sentido de permanencia, o si, por el contrario, la adquisición tuvo por fin un propósito de lucro. La intención de especular debe ser simultánea a la adquisición, esto es, debe existir en el momento en que la cosa o el derecho se adquieren. Además, no basta cualquier intención de lucro, es necesario que sea el motivo principal y directo de la operación, y que ese lucro haya de producirse mediante la enajenación de lo adquirido".

⁵⁰ Marchevsky, Rubén, "Impuesto al valor agregado, análisis integral", 2da edición, Ed. Errepar – Año 2006, pág. 198 y ss.

Fenochietto, Ricardo, "El impuesto al valor agregado", 2da edición, Ed. La Ley – Año 2007, pág. 289 y ss.

⁵¹ Dictamen (DATJ) 23/70 del 20/3/1970.

- 2) frecuencia con que se realizan las operaciones.
- 3) importancia relativa de las operaciones: significatividad en el conjunto de ingresos que obtiene el sujeto.
- 4) inclusión de las operaciones dentro del objeto en el caso de sociedades: si las operaciones se encuentran en el objeto de la sociedad en el contrato constitutivo, se considera que hay intención de realizar la operación en forma habitual.
- 5) relación de las operaciones con la actividad principal: si se trata de una única operación realizada en forma aislada pero mantiene una relación con la actividad principal, se considera que se cumple con la habitualidad.

– *Quienes realizan actos de comercio accidentales*

Serán sujetos pasivos del impuesto aquellos que no siendo comerciantes realicen actos de comercio⁵².

– *Herederos o legatarios de responsables inscriptos*

⁵² El Código Civil y Comercial actual, no hace referencia a los actos de comercio, por lo que la Ley de IVA debería modificarse para adecuarse a la legislación de fondo. En este sentido, en las XLVI Jornadas Tributarias de Mar del Plata del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de CABA se incluyó entre las recomendaciones de la Comisión N° 2 la siguiente: "modificar la ley de IVA contemplando las nuevas disposiciones del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación" (16, 17 y 18 de noviembre de 2016).

El Código de Comercio anterior consideraba actos de comercio en general, entre otros, a: toda adquisición a título oneroso de una cosa mueble o de un derecho sobre ella, para lucrar con su enajenación, bien sea en el mismo estado que se adquirió o después de darle otra forma de mayor o menor valor; y la transmisión a que se refiere el inciso anterior.

Son sujetos pasivos del impuesto los herederos o legatarios cuando el causante fuere un responsable inscripto y cuando se enajenen bienes que en cabeza del mismo hubieran sido objeto del gravamen.

En el caso de un farmacéutico que desarrolla su actividad en el ámbito de una farmacia oficial, hace habitualidad en la venta de medicamentos, cumpliendo con el aspecto subjetivo para configurar el hecho imponible venta de cosas muebles.

La AFIP, en la Instrucción 207/78⁵³, establece que en el caso de enajenación de bienes de uso aplicados exclusivamente a la producción de bienes cuyas ventas se encuentran exentas del gravamen, en su opinión, "no configuraría hecho imponible en el impuesto al valor agregado, atento que quien la efectúa no hace de este tipo de enajenación su actividad habitual, la misma no constituye un acto de comercio accidental (en la inteligencia que al mismo se otorga en el impuesto al valor agregado) y no es de aplicación lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 4° de la ley, por no resultar quien la efectúa sujeto pasivo del gravamen en la actividad a la que tales bienes se encontraban afectados con exclusividad, es decir, en conclusión, no se perfecciona el elemento subjetivo del presupuesto de hecho del gravamen".

Aspecto espacial

Esta alcanzada la venta de cosas muebles colocadas o situadas en el país.

⁵³ Instrucción DGI 207/1978, 3/2/1978.

En conclusión, la venta de medicamentos, productos de higiene y cosmética realizada en una farmacia, cumple con los aspectos objetivo (venta de cosas muebles), subjetivo (habitualista en la venta de dichos bienes) y espacial (bienes situados en el país).

Perfeccionamiento del hecho imponible

El perfeccionamiento, como regla general, se produce al momento de la entrega del bien, la emisión de la factura o acto equivalente⁵⁴, el que fuera anterior. Pero para que esto se verifique, el artículo 6 en su segundo párrafo establece como condición la "efectiva existencia de los bienes y éstos hayan sido puestos a disposición del comprador".

En el caso de la farmacia oficinal, no caben dudas de que, por lo general, se produce la entrega de los productos y la emisión de la factura en el mismo momento, y que dichos bienes son pasibles de ser entregados por existir efectivamente y estar a disposición de los compradores.

Si ocurriera que se reciben anticipos o señas que congelan el total del precio del bien, sin perjuicio de que no haya entrega del producto, emisión de

⁵⁴ El art. 6 de la Ley de IVA hace referencia al artículo 463 del Código de Comercio anterior para definir qué se entiende por acto equivalente a la entrega del bien o emisión de la factura. El mismo consideraba acto equivalente a: - la entrega de las llaves del almacén, tienda o caja en que se hallare la mercancía u objeto vendido; - la entrega o recibo de la factura sin oposición inmediata del comprador; - la cláusula por cuenta, puesta en conocimiento o carta de porte, no siendo reclamada por el comprador dentro de 24 hs, o por el segundo correo; - la declaración o asiento en el libro o despacho de las oficinas públicas a favor del comprador, de acuerdo a ambas partes. Reiteramos lo expresado en la nota N°53 respecto a la falta de actualización de la Ley de IVA en función a la normativa de fondo.

factura o acto equivalente, el hecho imponible se perfecciona en el momento en que se hagan efectivas tales señas o anticipos.

En el caso en que se realicen pedidos telefónicos, se realiza la facturación en ese momento, perfeccionándose el hecho imponible, sin que aún se haya producido la entrega del bien.

Exención

Hay actos o hechos que están alcanzados por el gravamen que, posteriormente, por distintos motivos, son expresamente excluidos de la tributación por el legislador. Respecto de la reventa de especialidades medicinales para uso humano existe una exención, motivada por el hecho de que no se encarezcan estos bienes de primera necesidad. Sin embargo, el hecho de que la exención alcance la etapa final, como se explica a continuación, produce el efecto de que el impuesto de la primera etapa forme parte del costo e incida, en dicha medida, en el consumidor final.

La citada exención se encuentra regulada en el artículo 7 de la ley de IVA en su inciso f, donde se establece que estarán exentas del impuesto las ventas de "especialidades medicinales para uso humano cuando se trate de su reventa por droguerías, farmacias u otros establecimientos autorizados por el organismo competente, en tanto dichas especialidades hayan tributado el impuesto en la primera venta efectuada en el país por el importador, fabricante o por los respectivos locatarios en el caso de la fabricación por encargo".

Por su parte, el artículo 29 del decreto reglamentario⁵⁵ establece que se encuentran comprendidas en esta exención "la reventa de especialidades medicinales para uso humano, efectuada por establecimientos debidamente autorizados por la autoridad competente, que cumplan funciones similares a las droguerías o farmacias, siempre que, también en estos casos, se haya tributado el impuesto en la etapa de importación o fabricación".

Para que proceda la exención, entonces, es necesario que se cumplan tres requisitos:

- 1) que las especialidades medicinales sean para uso humano
- 2) que la reventa sea efectuada por droguerías, farmacias u otros establecimientos autorizados por el organismo competente
- 3) que por tales especialidades medicinales se haya pagado el impuesto en la primera venta efectuada en el país.

Especialidades para uso humano

Para determinar el alcance de la exención prevista, el organismo recaudador en su Instrucción General 1/90⁵⁶ estableció que "se considera especialidad medicinal a todo medicamento designado con un nombre convencional, preparado con antelación y envasado uniformemente para su expendio, de composición cuali y cuantitativa definida, declarada y verificable, de forma farmacéutica estable y de acción terapéutica comprobable, que exigiendo

⁵⁵ Decreto reglamentario ley de IVA 692/98, BO: 17/6/1998, y modific.

⁵⁶ Instrucción General DGI 1/90, 27/9/1990

para su elaboración instrumental especializado y una manipulación técnica imposible de realizar en las oficinas farmacéuticas, constituya una novedad para contener una droga nueva en su composición o en su aplicación o por ofrecer una ventaja en su acción terapéutica o en su forma de administración, y que se encuentre autorizada su elaboración y circulación".

Es, entonces, condición necesaria que los medicamentos sean para uso humano, quedando fuera de la exención los de uso veterinario. La AFIP fue consultada por un contribuyente respecto al tratamiento a darle a la comercialización de especialidades medicinales para uso humano (soluciones fisiológicas parenterales) que se realizaría exclusivamente en el canal veterinario. El organismo recaudador respondió que la exención resulta procedente siempre que se perfeccionen las condiciones del artículo 7 inciso f, entre ellas que la especialidad medicinal se destine a uso humano. "Consecuentemente, al no cumplimentarse tal requisito en el presente caso, atento al uso veterinario del producto, la comercialización del mismo se encuentra gravada por el tributo".⁵⁷

Tampoco serán eximidos los productos de cosmética e higiene que suelen venderse en las farmacias, por no configurar el requisito de constituir especialidad medicinal.

Reventa por farmacias, droguerías u otros establecimientos

Este requisito, de carácter subjetivo, establece que para que se produzca la exención, la reventa de especialidades medicinales para uso humano debe ser

⁵⁷ Consulta DGI, 30/04/1998.

realizada por droguerías, farmacias u otros establecimientos autorizados por el organismo competente.

Impuesto pagado en la primera venta

Este requisito, de carácter objetivo, exige que para que proceda la exención las especialidades medicinales deben haber tributado el impuesto al valor agregado en el momento de realizarse la primera venta por parte del importador o fabricante en el mercado interno. Es decir, estará alcanzada hasta la primera venta que se realice en el país. Por lo que, en los casos en que no exista una etapa anterior en la que se haya tributado el impuesto, la exención no procederá, y el importador o fabricante de especialidades medicinales deberá gravar con el IVA la posterior venta que realice. Tal es el caso de los productos magistrales, los cuales son elaborados en la farmacia y vendidos. Dicha venta no estará eximida del IVA.

Implicancias en la liquidación del IVA

La ley del impuesto al valor agregado, en su artículo 12, segundo párrafo, establece que "sólo darán lugar a cómputo de crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las prestaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación". Es decir, que si el sujeto pasivo vende productos gravados y exentos, sólo podrá computar en su declaración jurada el crédito fiscal

vinculado con los bienes gravados. Tal es el caso de una farmacia, en la que la venta de productos de higiene y cosmética, como también la venta de productos magistrales, están gravados, y la venta de medicamentos está exenta. En este caso, se podrá computar en la declaración jurada el crédito fiscal originado por los productos de higiene y cosmética y no el que generen las compras de medicamentos.

El dictamen 41/11⁵⁸ de la Dirección de Asesoría Técnica finaliza diciendo que "la reventa del medicamento realizada por quien reúna las condiciones establecidas por el Artículo 29 del Decreto Reglamentario de la Ley de IVA, se encuentra exenta del impuesto al valor agregado, por lo que el gravamen contenido en la compra del medicamento no será computable como crédito fiscal".

Respecto a esto, un contribuyente consultó a AFIP si hay alguna normativa o jurisprudencia que ofrezca alternativa para el recupero o utilización del IVA contenido en la compra de especialidades medicinales, a lo que el ente recaudador contestó que "a la fecha no existe disposición legal por la cual se pueda utilizar o recuperar el impuesto que le fuera facturado por la compra del medicamento en el mercado interno, situación que requeriría una modificación legal ajena a la competencia de este organismo".⁵⁹

Por otro lado, ciertas compras, locaciones o prestaciones que se llevan a cabo no pueden identificarse ni apropiarse en forma directa a las operaciones gravadas, no gravadas o exentas. Tal es el caso, por ejemplo, de los servicios de

⁵⁸ Dictamen (DI ATEC) 41/11 del 14/07/2011

⁵⁹ Consulta vinculante, Resolución (SDG-TLI) 39/2011, 14/07/2011

luz, gas y teléfono del local de la farmacia, los productos de limpieza adquiridos para higienizar, la compra de estanterías y mobiliarios, así como también la adquisición del local de ventas. El crédito fiscal de estas compras se apropiará a la venta de medicamentos (exenta) y a la venta de productos de higiene y cosmética (gravada) según una estimación conocida como regla de prorrata o prorrateo del crédito fiscal.

El primer párrafo del artículo 13 de la ley de IVA establece que "cuando las compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicios que den lugar al crédito fiscal, se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas o no gravadas y su apropiación a unas u otras no fuera posible, el cómputo respectivo sólo procederá respecto de la proporción correspondiente a las primeras, la que deberá ser estimada por el responsable". La regla del prorrateo debe utilizarse de forma residual, es decir, sólo si no se puede apropiar el crédito fiscal en forma directa. El decreto reglamentario de la ley de IVA establece en su artículo 55 que no será aplicable el prorrateo "cuando pueda conocerse la proporción en que deba realizarse la respectiva apropiación". Incluso continua diciendo que "si este conocimiento se adquiriera en un ejercicio fiscal posterior al de la compra, importación, locación o prestación de servicios, en el mismo deberá practicarse el ajuste pertinente".

Como el IVA tiene una liquidación mensual, durante las primeras once liquidaciones, la asignación del crédito fiscal sujeta a prorrateo será realizada por estimación, mientras que en la última liquidación se efectuará el ajuste anual, el que se realizará computando los ingresos totales ciertos de cada, debiéndose

ingresar las diferencias que surjan de tal liquidación o generándose un importe técnico a favor del contribuyente. En este sentido, el artículo 13 en el segundo párrafo establece que las estimaciones efectuadas durante el año "deberán ajustarse al determinar el impuesto correspondiente al último mes del ejercicio comercial o año calendario considerado, teniendo en cuenta a tal efecto los montos de las operaciones gravadas y exentas y no gravadas realizadas durante su transcurso".

En el caso de que se adquiriera el local de ventas a una empresa constructora, si éste se transfiere o se desafecta de la actividad gravada antes de que transcurran 10 años desde que se finalizó la obra o de que se afectó a la actividad, si ésta fecha fuera posterior, el crédito fiscal oportunamente computado deberá adicionarse al débito fiscal del periodo en que se produzca la desafectación o transferencia.

Por lo tanto:

- el crédito fiscal por las compras de medicamentos a las droguerías no es computable
- el crédito fiscal por las compras de productos de higiene y cosmética y la elaboración de magistrales, es computable en forma directa
- el crédito fiscal por servicios de luz, gas, teléfono, internet, productos de limpieza y papelería, adquisición de bienes de uso, etc., por estar vinculado tanto a la actividad gravada como la exenta hay que imputarlo de forma mensual de acuerdo a la regla del prorrateo, realizando en el último periodo el ajuste anual.

- el crédito fiscal originado por la compra del local de ventas a una empresa constructora está sujeto a prorrateo en cuanto a su cómputo y deberá reintegrarse si dicho inmueble se vende o se desafecta antes de los 10 años.

Autoconsumos

¿Qué sucede si el farmacéutico retira para su uso o consumo particular productos de su farmacia (de venta libre o cosméticos)? La ley de IVA en su artículo 2 define el concepto de venta, y en su inciso b) establece que se considera tal a "la desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular del o los titulares de la misma".

Siendo que se trata de una venta (según la ley del gravamen), el artículo 10 en su tercer párrafo, establece el precio que debe utilizarse a los fines de la determinación del impuesto: "En los supuestos de los casos comprendidos en el artículo 2, inciso b), y similares, el precio computable será el fijado para operaciones normales efectuadas por el responsable o, en su defecto, el valor corriente en plaza".

Debe registrarse la operación en el libro de IVA. El retiro de medicamentos no generará débito fiscal, mientras que si lo hará el retiro de productos de higiene y cosmética.

VIII. IMPUESTO SOBRE LOS DÉBITOS Y CRÉDITOS BANCARIOS

La ley de competitividad⁶⁰ establece en su artículo primero un impuesto que se aplicará sobre "los créditos y débitos efectuados en cuentas -cualquiera sea su naturaleza- abiertas en entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras".

La entidad bancaria actuará como agente de percepción y liquidación.

El hecho imponible se perfecciona en el momento que se efectúa el crédito o el débito en la cuenta.

La alícuota general de este impuesto es del 0,6% tanto para los créditos como para los débitos, la cual se aplica sobre el importe bruto de los mismos, sin que reduzcan o se acrecienten por conceptos que se indiquen en forma discriminada en los comprobantes, ya sean gastos, comisiones, etc.

El decreto reglamentario de la ley de competitividad⁶¹ establece en su artículo 13 que los titulares de la cuenta bancaria "podrán computar como crédito de impuestos o de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas, el 34% de los importes liquidados y percibidos por el agente de percepción en concepto del presente gravamen, originados en las sumas acreditadas en dichas cuentas".

Por lo tanto, el farmacéutico, pagará sobre los débitos y créditos que se efectúen en la cuenta afectada a la explotación un 6‰ de impuesto por cada crédito y cada débito. Del total del impuesto sobre los créditos, podrá computar el

⁶⁰ Ley 25413, BO: 24/1/2001 y modific.

⁶¹ Decreto 380/2001, BO: 29/3/2001 y modific.

34% como pago a cuenta del impuesto a las ganancias. El importe no computable como pago a cuenta resulta deducible como gasto vinculado a la actividad.

Depósitos en efectivo en las cuentas de los proveedores

Cabe destacar que también se encuentran en el objeto de este impuesto, según la ley del gravamen, "todos los movimientos de fondos, propios o de terceros, aún en efectivo, que cualquier persona efectúe por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otras, cualesquiera sean los mecanismos utilizados para llevarlos a cabo, las denominaciones que se les otorguen y su instrumentación jurídica, quedando comprendidos los destinados a la acreditación a favor de establecimientos adheridos a sistemas de tarjetas de crédito y/o débito".

Dado el nivel de efectivo que por su operatoria manejan las farmacias, es importante destacar que la Cámara ha ratificado el criterio de AFIP que considera objeto de este impuesto los pagos que realice un contribuyente a través de depósitos en efectivo en las cuentas de sus proveedores. Tal es el caso de la empresa Máxima Energía S.R.L. La AFIP determinó de oficio el impuesto a los créditos y débitos en cuentas bancarias por las operaciones que la empresa realizó con su principal proveedor. Desde el citado organismo entendieron que si bien los depósitos eran en efectivo, la empresa los usaba de manera habitual constituyendo un "sistema organizado de pagos". La firma consideró que por realizar los pagos mediante un depósito en efectivo en la cuenta del proveedor estos no se encontraban dentro del objeto de este impuesto, por lo que se

presentó ante el Tribunal Fiscal de la Nación, quien le dio la razón y dejó sin efecto la determinación del organismo recaudador. Tras la apelación de AFIP, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal⁶² le dio la razón a éste organismo al dictaminar que aquellos contribuyentes que depositan dinero en efectivo en las cuentas bancarias de sus proveedores deben pagar el impuesto a los créditos y débitos bancarios como si el pago lo realizaran desde su cuenta. En el mismo sentido se expidió la Procuración General de la Nación⁶³.

A la fecha de elaboración del presente trabajo la Corte no se ha expedido sobre este tema.⁶⁴

IX. IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Provincia de Buenos Aires

El hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos está definido en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires como "el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, del comercio,

⁶² Maxima Energía S.R.L. c/ DGI, Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo, Sala II, 23/2/2012.

⁶³ Dictamen Irma Adriana García Neto, Procuradora Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2/6/2014.

⁶⁴ En las XLVI Jornadas Tributarias de Mar del Plata del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de CABA se recomendó "definir por Ley al movimiento de fondos como aquel que se estructura desarrollándose en el ejercicio de actividades económicas pero sin responder a los usos y costumbres de plaza y que los pagos realizados por este medio deban ser desproporcionados respecto de los otros medios de pago que se utilicen, o sin el uso de las cuentas bancarias en todo su desarrollo".

industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas (...)"

Para encuadrar en el objeto de este tributo se requiere que se cumplan cuatro aspectos en forma concomitante: ejercicio de la actividad, habitualidad, onerosidad y territorialidad.

Ejercicio de la actividad

Requiere que la actividad sea efectivamente ejercida por el sujeto.

Habitualidad

Este impuesto exige que dicha actividad sea habitual. Althabe⁶⁵ establece que son actividades habituales "aquellas que sean un medio de vida normal del sujeto que las realiza o estén referidas al giro normal del negocio".

Onerosidad

Como ya se mencionó en el apartado del impuesto al valor agregado, el Código Civil y Comercial de la Nación establece que hay onerosidad "cuando las ventajas que procuran a una de las partes les son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra". En este caso, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires resalta que puede ser lucrativo o no, es decir, hace referencia a que la actividad desarrollada en forma habitual se realiza con la finalidad de obtener una contraprestación, un beneficio, que puede o no lograrse, pero es la intención con la que se ejerce.

Territorialidad

⁶⁵ Althabe Mario Enrique, "El impuesto sobre los ingresos brutos", 4ta edición, Ed. La Ley – Año 2010, pág. 6

Las actividades serán alcanzadas por este impuesto al ser ejercidas dentro del ámbito de la Provincia de Buenos Aires.

En el caso de la actividad farmacéutica desarrollada en una farmacia situada en la Provincia de Buenos Aires, la actividad se ejerce efectivamente, de forma habitual y a título oneroso, dentro del ámbito de la provincia, cumpliéndose así con los cuatro requisitos y configurándose el objeto del impuesto sobre los ingresos brutos.

Se deberá tributar sobre los ingresos brutos devengados que la farmacia haya obtenido durante el periodo fiscal, entendiendo que los ingresos brutos son el valor o monto total devengados en concepto de venta de medicamentos, productos de higiene y cosmética.

Las alícuotas vigentes en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, según la Ley Impositiva Anual 2016⁶⁶, para las actividades incluidas en los códigos 523121 que es la venta al por menor de productos cosméticos y de perfumería y 523122 que es la venta al por menor de productos cosméticos y de tocador, es del 5%, pudiéndose reducir a 3,5% cuando el total de los ingresos gravados, no gravados y exentos, obtenidos por el contribuyente en el periodo fiscal anterior, no supere la suma de cuarenta millones de pesos, o a 3% cuando dicha suma no supere un millón de pesos. Para el código de actividad 523110, que abarca la

⁶⁶ Ley Provincial 14808, BO: 26/01/2016.

venta al por menor de productos farmacéuticos y de herboristería, la ley prevé una alícuota diferencial del 2,5%.

El Código Fiscal, en su artículo 207 inciso u, establece una exención del impuesto sobre los ingresos brutos, para el caso de "los ingresos de las farmacias pertenecientes a obras sociales, entidades mutuales y/o gremiales, que se encuentren constituidas y funcionen de acuerdo a los requisitos establecidos en la legislación específica vigente".

Ciudad de Buenos Aires

En la Ciudad de Buenos Aires, el objeto del impuesto es similar al de la provincia. Además se excluye del impuesto sobre los ingresos brutos a "los ingresos obtenidos por el ejercicio de profesiones liberales universitarias de grado oficialmente reconocidas, cuya carrera tenga una duración no inferior a cuatro (4) años y no se encuentre organizada en forma de empresa". El decreto reglamentario del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires⁶⁷ establece que "se presume sin admitir prueba en contrario, que existe organización en forma de empresa:

1. Cuando la actividad es ejercida mediante una organización que constituye la conjunción de medios de producción orientados a la consecución de objetivo cuyo resultado económico es en interés primordialmente de quien o quienes la conducen o dirigen.

⁶⁷ Decreto reglamentario 2033/2003, BO: 9/1/2009

2. Cuando la actividad es desarrollada a través de una sociedad profesional inscripta como tal en el organismo que ejerce el poder de policía sobre la profesión de que se trate.
3. Cuando la sociedad posee una licencia concedida por una organización profesional del exterior.

No se considera ejercicio profesional organizado en forma de empresa a la simple asociación de profesionales dirigida a compartir gastos de funcionamiento necesarios para la prestación individual y personal del servicio profesional”.

Por lo tanto, si la farmacia está localizada en la Ciudad de Buenos Aires estará alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos. La actividad incluida en el código 523110 que es la "venta al por menor de productos farmacéuticos y de herboristería”, tiene una alícuota de 1%. Y para la actividad 523121 que es la “venta al por menor de productos cosméticos y de perfumería” la alícuota es del 3% cuando la facturación sea de hasta treinta millones, del 3,75% cuando la facturación sea de entre treinta y cuarenta millones, y de 4% cuando supere los cuarenta millones.

El Código Fiscal del la Ciudad de Buenos Aires, prevé en su artículo 222 que se puede deducir de la base imponible "los importes correspondientes a descuentos y bonificaciones que se realizan sobre la comercialización minorista de medicamentos, sea en forma directa o a través de los agentes del Sistema de Salud". Dichas deducciones sólo podrán efectuarse "cuando los conceptos a que se refieren corresponden a operaciones o actividades de las que derivan los

ingresos objetos de la imposición, las que deben efectuarse en el período en que la erogación, débito fiscal o detracción tiene lugar y siempre que estén respaldadas por las registraciones contables o comprobantes respectivos".

Convenio Multilateral

El Convenio Multilateral corresponde ser aplicado "para aquellas actividades que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas".⁶⁸

En el caso de una farmacia que desarrolla su actividad en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, dado que ésta cuenta con numerosa cantidad de droguerías a lo largo de su territorio, e incluso por la urgencia en la que debe abastecerse, en general, no incurre en la necesidad de realizar compras fuera de éste territorio sino que recurrirá a las droguerías más cercanas para su provisión, por lo que no realizaría gastos en dos o más jurisdicciones.

Por el lado de los ingresos, éstos serán los obtenidos en el local de la farmacia, y corresponderán a esa jurisdicción. En caso que ofrezca servicio de delivery, éste únicamente abarcará un radio cercano a la zona de la farmacia, por lo que no realizarían entregas en más de una jurisdicción. A su vez, por ley, el farmacéutico no puede asumir la dirección técnica de más de un establecimiento,

⁶⁸ Convenio Multilateral, BO: 10/02/1978, y modific.

por lo cual no podrá realizar su actividad en dos farmacias distintas, y la totalidad de ingresos corresponderán a los obtenidos en una única farmacia, en este caso, ubicada en el ámbito de la provincia de Buenos Aires.

Regímenes de recaudación

Para el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, la DN 1/04 de ARBA⁶⁹ establece que se encuentran obligados a actuar como agentes de retención y de percepción por las ventas de cosas muebles, locaciones y prestaciones de servicios, las empresas que, en el año calendario inmediato anterior, hubieran obtenido ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a los diez millones de pesos. Este importe incluye los ingresos que provengan de todas las jurisdicciones.

Aquellos que estén incluidos en estos parámetros deberán inscribirse como agentes de recaudación hasta el último día hábil del mes de enero del año calendario inmediato siguiente a aquel en que se haya verificado el cumplimiento de los requisitos, y deberán actuar como tal a partir del primer día del mes de marzo del mismo año.

La inscripción se comienza por la página de ARBA, requiriendo posteriormente presentarse de manera presencial en dicha agencia de recaudación.

⁶⁹ Disposición Normativa Serie B N° 001/2004 ARBA, enero de 2004

Serán pasibles de percepción, los sujetos que adquieran cosas muebles, locatarios y prestatarios de servicios, y pasibles de retención los que enajenen cosas muebles, locadores y prestadores de servicios.

Las percepciones y retenciones se efectúan en el momento del pago, definido, por la disposición normativa, como “el abono en efectivo o en especie, la compensación y, con la autorización expresa o tácita del co-contratante, la reinversión, o disposición de los fondos en cualquier forma”.

Los montos percibidos o retenidos tendrán para el contribuyente el carácter de impuesto ingresado y se los tomará a cuenta en la liquidación del anticipo mensual del impuesto sobre los ingresos brutos al que correspondan.

La disposición normativa hace dos exclusiones para las farmacias mediante su artículo 374: “no resultará de aplicación el régimen de retención establecido en la Parte Segunda de la Sección Cinco⁷⁰ (Proveedores del Estado) ni el instituido por la Sección Cuatro⁷¹ (General de Retención), ambas de este Capítulo, con

⁷⁰ Art. 420 DN B 1/04: Agentes de retención. La Tesorería General de la Provincia, Banco de la Provincia de Buenos Aires, Direcciones Generales de Administración, IOMA, Municipalidades, entidades autárquicas y financieras y demás organismos y empresas públicas (nacionales, provinciales y municipales), actuarán como agentes de retención del impuesto sobre los ingresos brutos respecto de los pagos que efectúen a los concesionarios, contratistas y proveedores del Estado.

Art. 421 DN B 1/04: Sujetos excluidos. Quedan exceptuados de las retenciones dispuestas en esta Parte: (...) d) los pagos que se realicen a droguerías, cooperativas de provisión farmacéuticas, farmacias u otros agentes que intervengan en la provisión minorista de medicamentos, principios activos o drogas farmacéuticas y especialidades medicinales o farmacéuticas.

⁷¹ Art. 406 DN B 1/04: Sujetos pasibles de retención. Exclusión. (...) Tampoco será aplicable el régimen de esta Sección en relación con los pagos que se realicen a las empresas concesionarias respecto de las adquisiciones de automotores ni los que se efectúen a droguerías, cooperativas de provisión farmacéutica,

relación a los pagos que se realicen respecto de las adquisiciones de medicamentos, principios activos o drogas farmacéuticas y especialidades medicinales o farmacéuticas⁷², a las droguerías, cooperativas de provisión farmacéutica, farmacias u otros agentes que intervengan en la comercialización minorista de tal tipo de bienes”.

A su vez, la citada normativa hace una exclusión para las operaciones con consumidores finales, estableciendo en su artículo 341 que dichas operaciones resultan excluidas de los regímenes de percepción. Se entiende que los adquirientes revisten la condición de consumidor final cuando destinan los bienes para uso o consumo privado. Este destino se acredita cuando "por la magnitud de la transacción pueda presumirse que la misma se efectúa con tal categoría de sujetos y en tanto la actividad habitual del enajenante consista en la realización de operaciones con los mismos.

farmacias u otros agentes que intervengan en la provisión minorista de medicamentos, principios activos o drogas farmacéuticas y especialidades medicinales o farmacéuticas.

⁷² Art. 367 DN B 1/04: Definiciones. A los fines de la presente disposición se entenderá por:

- a) Medicamento: toda preparación o producto farmacéutico empleado para la prevención, diagnóstico o tratamiento de una enfermedad o estado patológico, o para modificar sistemas fisiológicos en beneficio de la persona a quien se le administra.
- b) Principio activo o droga farmacéutica: toda sustancia química o mezcla de sustancias relacionadas, de origen natural o sintético, que poseyendo un efecto farmacológico específico, se emplea en medicina humana.
- c) Especialidades medicinales o farmacéuticas: los medicamentos designados por un nombre convencional, sea o no una marca de fábrica o comercial, o por el nombre genérico que corresponda a su composición y contenido, preparado y envasado uniformemente para su distribución y expendio, de composición cuantitativa definida, declarada y verificable, de forma farmacéutica estable y de acción terapéutica comprobable.

En el caso de la Ciudad de Buenos Aires, la RG N° 393/AGIP/2013⁷³ establece que se encuentran obligados a actuar como agentes de recaudación los sujetos que desarrollen actividades en el ámbito de ésta ciudad que hubieran obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos por un monto superior a sesenta millones de pesos. Al respecto la Dirección General de Análisis Fiscal aclaró en el dictamen 24742735/2016⁷⁴ que no resultan alcanzados por éste régimen "aquellos contribuyentes locales inscriptos exclusivamente en una jurisdicción distinta a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como así también los contribuyentes de Convenio Multilateral que no tengan incorporada esta jurisdicción".

X. TASAS MUNICIPALES

Para el tratamiento de las tasas municipales, se toma como supuesto el caso de una farmacia situada en la Ciudad de La Plata.

Tasa por inspección de seguridad e higiene

El Código Tributario de la Ciudad de La Plata, Ordenanza 10993, establece en su artículo 149: "por los servicios de zonificación, localización y/o inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene en comercios, industrias,

⁷³ Resolución General AGIP N° 939/2013, BO: 13/12/2013.

⁷⁴ Dictamen DGANFA 24742735/2016, 4/11/2016

depósitos de mercaderías o bienes de cualquier especie, en toda actividad de servicios o asimilables a tales, servicios públicos explotados por entidades privadas, estatales, autárquicas, descentralizadas, y/o de capital mixto que realicen actividades económicas que se desarrollen en locales, establecimiento, oficinas y/o cualquier otro lugar, aunque el titular del mismo por sus fines fuera responsable exento, se desarrollen en forma accidental, habitual, susceptible de habitualidad o potencial, se abonará la tasa establecida en éste Código".

El artículo 158 establece que son contribuyentes "las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica, y toda entidad que realice o intervenga en operaciones, actividades o actos de los que deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el presente gravamen".

Por lo tanto, el farmacéutico será contribuyente de la tasa de seguridad e higiene por la venta de medicamentos y productos de higiene y cosmética desarrollada en la farmacia oficial.

La base imponible de esta tasa está constituida por los ingresos brutos devengados en el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. De tratarse de la venta de bienes, como es el caso de la farmacia, se entiende que los ingresos brutos se devengan en el momento de la facturación o de la entrega del bien o acto equivalente, el anterior.

La tasa de seguridad e higiene se liquida y abona de forma bimestral. Por ejemplo, la cuota número 1, se calcula sobre los ingresos devengados en enero y febrero. Los meses en los que corresponde liquidar y pagar la tasa de cada año

son los meses de marzo (cuota 1), mayo (cuota 2), julio (cuota 3), septiembre (cuota 4), noviembre (cuota 5) y enero del año siguiente (cuota 6).

Las alícuotas correspondientes al año 2016 son:

- Venta al por menor de productos farmacéuticos y de herboristería (actividad 523110): 10 por mil
- Venta al por menor de productos cosméticos y de perfumería: 10 por mil.

Derechos de publicidad y propaganda

El Código Fiscal de La Plata establece en su artículo 165 que: "por los conceptos que a continuación se enumeran se abonarán los importes que al efecto se establezcan: la publicidad, propaganda escrita, gráfica, audiovisual o sonora, realizados mediante voz humana u otro medio audible, reproducidos ya sea electrónicamente, usando micrófonos, amplificadores, altavoces, etc., hecha en la vía pública o visible desde ésta, se encuentre en inmuebles de propiedad pública o privada, o en vehículos, o dentro del espacio aéreo del Partido, con fines lucrativos, comerciales o económicos. Incluye también la publicidad realizada a través de promotores de venta y/o repartidores propagandistas, y de toda otra publicidad realizada".

Las farmacias tienen una exclusión especial en el artículo 166, donde se establece que no deben pagar la tasa por "la señal luminosa de color verde que identifica exclusivamente la instalación y funcionamiento de una farmacia, no debiendo contener leyenda publicitaria alguna ni identificación de denominación o

razón social; así como la cartelera que indique las farmacias de turno, y únicamente por dicha información". Por lo tanto, el farmacéutico si opta por realizar algún tipo de publicidad o propaganda de la farmacia, siempre que no se trate de lo estipulado en esta exclusión, deberá pagar por ello el derecho que establece el código.

En el caso de esta tasa, el importe a abonar es calculado por la Agencia Platense de Recaudación de manera automática. Cuando se trata de publicidad y propaganda escrita, gráfica, la mencionada agencia tiene en cuenta para el cálculo las medidas de la misma. El cálculo exacto no está detallado en el Código Tributario de la ciudad de La Plata.

Al igual que la tasa de seguridad e higiene, la liquidación e ingreso es de manera bimestral.

Derechos de ocupación o uso de espacios públicos

El farmacéutico deberá pagar este derecho cuando ocupe o haga uso del espacio público:

- con toldos, marquesinas o similares, aéreos, apoyados y/o fijos
- con instalaciones, elementos de cualquier índole, bienes, o mercaderías de cualquier naturaleza, asentados en forma temporaria o permanente
- con tendidos y demás elementos que transitan el ejido municipal
- con volquetes o contenedores
- por playas de estacionamiento

- por otras formas permitidas.

En este caso, el importe a abonar es calculado por la Agencia Platense de Recaudación de manera automática. La mencionada agencia tiene en cuenta para el cálculo las medidas de espacio público ocupado. El cálculo exacto no está detallado en el Código Tributario de la ciudad de La Plata.

Al igual que la tasa de seguridad e higiene y el derecho de publicidad y propaganda, el derecho de ocupación o uso de espacios públicos se liquida y abona de manera bimestral.

XI. LEY DE FOMENTO PARA LAS PYMES

La ley 27.264 instrumenta diversas medidas de fomento para las PyMEs⁷⁵.

En relación con el impuesto al valor agregado, cuestión reglamentada por AFIP en la RG 3945/16⁷⁶, corresponderá presentar las declaraciones juradas de manera mensual, de acuerdo al cronograma de vencimientos establecido por el citado organismo, y se podrá ingresar el IVA en la fecha de vencimiento correspondiente al segundo mes inmediato siguiente al de su vencimiento original.

⁷⁵ Resolución 24/2001 de la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa, BO: 2/5/2001. Las categorías actuales para encuadrar como PyME para el sector comercio son: Micro cuando las ventas totales anuales sean de hasta \$9.000.000, Pequeña cuando éstas no superen los \$55.000.000, Mediana Tramo 1 cuando no superen los \$450.000.000, y Mediana Tramo 2 cuando no superen los \$650.000.000

⁷⁶ RG AFIP 3945/2016, BO:19/10/2016

Otros de los beneficios en materia fiscal establecidos por la ley 27.264 son la eximición del impuesto a la ganancia mínima presunta a partir de los ejercicios fiscales que inicien a partir del 1 de enero de 2017, y la posibilidad de computarse el 100% del impuesto sobre los créditos y débitos bancarios efectivamente ingresados como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, éste último regulado en la RG de AFIP 3946/16⁷⁷. Así también, por último, el cómputo como pago a cuenta en el impuesto a las ganancias del 10% sobre el valor de las inversiones productivas y la generación de bonos de créditos fiscales originados en dichas inversiones para la cancelación de tributos nacionales, beneficios que, a la fecha de elaboración de este trabajo, no se encuentran reglamentados.

Para categorizarse como pequeña y mediana empresa, se debe ingresar con CUIT y clave fiscal a la página de AFIP, al servicio "PYME Solicitud de categorización y/o Beneficios".

Dentro del domicilio fiscal electrónico, la AFIP informará la aprobación o rechazo de la categorización como pequeña y mediana empresa. También podrá consultarse en el servicio Sistema Registral.

XII. RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

La ley nacional del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (SIJP)⁷⁸ establece, en su artículo 3, que los profesionales graduados en universidades

⁷⁷ RG AFIP 3946/2016, BO:19/10/2016

⁷⁸ Ley 24.241, BO: 18/10/1993

nacionales, provinciales o privadas autorizadas que desempeñen su profesión y por ella se encuentren obligatoriamente afiliados a un régimen jubilatorio provincial propio de su actividad, pueden incorporarse voluntariamente al SIJP.

El dictamen 1043/98⁷⁹ de AFIP, hizo una interpretación respecto a cuándo los farmacéuticos tributan por el régimen de autónomos: "el farmacéutico propietario del negocio cuando realiza alguna venta de productos farmacéuticos y otros accesorios de farmacia (productos de herboristería, perfumería, dietética, etc.) está ejecutando una actividad afín a su profesión, por lo que al hallarse obligatoriamente comprendido en la ley provincial 10.087 su afiliación en carácter de autónomo es voluntaria. En cambio en el caso de que en su local se vendan bijouterie, artículos de limpieza y/u otros productos que nada tienen que ver con el rubro medicamentos o que no hagan específicamente a la profesión de farmacéutico, estaría realizando una actividad comercial para la que no se requiere ser farmacéutico, por lo que correspondería su encuadramiento en el artículo 2, inciso b), punto 1 de la ley 24.241 y en consecuencia la incorporación a título de autónomo resultar obligatoria".

Es decir, en el caso de un farmacéutico y en su farmacia realiza ventas de medicamentos y otros accesorios de farmacia, como productos de herboristería, perfumería, siendo que esta obligatoriamente afiliado a la Caja de Previsión Social para Profesionales Farmacéuticos (Ley provincial 10.087), puede adherirse voluntariamente al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones y tributar por autónomos sólo por su condición de profesional (art. 2 inciso b) punto 2) sin tener

⁷⁹ Dictamen (DLTRSS) 1043/1998 del 15/4/1998.

que adicionar la categoría de empresario (art. 2 inciso b) punto 1)⁸⁰. Y en caso en que realice ventas de accesorios que nada tienen que ver con los medicamentos y con la profesión del farmacéutico, la incorporación al SIJP deja de ser voluntaria para ser obligatoria.

XIII. REGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

El régimen tributario integrado y simplificado, relativo a los impuestos a las ganancias, al valor agregado y al sistema previsional, destinado a los contribuyentes pequeños⁸¹, establece que se considerarán tales a las personas físicas que realicen venta de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios, sucesiones indivisas, y sociedades de hecho e irregulares⁸² que tengan hasta tres socios.

⁸⁰ Art. 2 Ley 24.241: están obligatoriamente comprendidas en el SIJP y sujetas a las disposiciones que sobre afiliación establece esta ley y las normas reglamentarias que se dicten, las personas físicas mayores de dieciocho años de edad que a continuación se detallan: (...) b) personas que por sí solas o conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejerzan habitualmente en la República alguna de las actividades que a continuación se enumeran, siempre que no configuren una relación de dependencia:

1. Dirección, administración o conducción de cualquier empresa, organización, establecimiento o explotación con fines de lucro, o sociedad comercial o civil, aunque por esas actividades no tengan retribución, utilidad o ingreso alguno.

2. Profesión desempeñada por graduado en universidad nacional o en universidad provincial o privada autorizada para funcionar por el Poder Ejecutivo, o por quien tenga especial habilitación legal para el ejercicio de profesión universitaria reglamentaria.

(...)

⁸¹ Ley 24977, BO: 6/7/1998 y modific.

⁸² ACTA DE LA REUNIÓN DEL 18/04/2016 DEL GRUPO DE ENLACE AFIP-CONSEJO CABA
"RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES (MONOTRIBUTO)

Imposibilidad de adhesión por parte de las sociedades de la sección IV de la Ley General de Sociedades

Deberán verificar, concurrentemente, los siguientes requisitos:

- 1) hubieran obtenido en los doce meses calendario inmediatos, anteriores a la fecha de adhesión, ingresos brutos provenientes de las actividades a ser incluidas en el régimen, inferiores o iguales a la suma de pesos doscientos mil (\$400.000) o, de tratarse de ventas de cosas muebles, que habiendo superado dicha suma y hasta pesos trescientos mil (\$600.000) cumplan con el requisito de cantidad mínima de personal, previsto para cada caso en el cuadro que se expone a continuación;
- 2) No superen en el periodo indicado en el inciso anterior, los parámetros máximos de las magnitudes físicas y alquileres devengados que se establecen para su categorización a los efectos del pago del impuesto integrado que les correspondiera realizar;

Se advierte sobre la imposibilidad que tienen estas sociedades – a partir de la sanción de la Ley 26.994, Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación - una vez obtenida la CUIT, cuando quieren adherir al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes dado que el programa aplicativo impide confirmar dicho trámite.

El artículo 2do. del Anexo a la Ley 26565 que establece el mencionado Régimen Simplificado, se refiere en los siguientes términos a la posibilidad de adhesión: “Asimismo, se consideran pequeños contribuyentes las sociedades de hecho y comerciales irregulares (Capítulo I, Sección IV; Ley 19.550 de Sociedades Comerciales) en la medida que tengan un máximo de tres socios”

En la actual redacción de la Ley se mantiene el mencionado Capítulo y Sección, la que se denomina “De las sociedades no constituidas según los tipos del Capítulo II y otros supuestos”, por lo que no pareciera haber impedimento alguno para la adhesión de las mencionadas sociedades.

Se solicita si pudiera reverse la aplicación de adhesión, para subsanar tal inconveniente.

Respuesta de AFIP:

Ya se ha efectuado la readecuación de la aplicación, consecuentemente tales sociedades se encuentran en condiciones de adherirse sin inconvenientes”.

- 3) El precio máximo unitario de venta, sólo en los casos de venta de cosas muebles, no supere el importe de pesos dos mil quinientos (\$2.500);
- 4) No hayan realizado importaciones de cosas muebles y/o de servicios, durante los últimos doce meses del año calendario;
- 5) No realicen más de tres actividades simultáneas o no posean más de tres unidades de explotación.
- 6) Cuando se trate de sociedades comprendidas en este régimen, además de cumplirse con los requisitos exigidos a las personas físicas, la totalidad de los integrantes – individualmente considerados – deberá reunir las condiciones para ingresar al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

El contribuyente deberá categorizarse según los siguientes parámetros⁸³:

Categ.	Ingresos brutos	Actividad	Cantidad mínima de empleados	Superf. afectada	Energía eléctrica consumida anualmente	Monto de alquileres devengados anualmente
B	Hasta \$ 48.000	No excluida	No se requiere	Hasta 30 m2	Hasta 3.300 KW	Hasta \$ 18.000
C	Hasta \$ 72.000	No excluida	No se requiere	Hasta 45 m2	Hasta 5.000 KW	Hasta \$ 18.000
D	Hasta \$ 96.000	No excluida	No se requiere	Hasta 60 m2	Hasta 6.700 KW	Hasta \$ 36.000
E	Hasta \$	No excluida	No se	Hasta 85	Hasta	Hasta \$

⁸³ A la fecha de elaboración del presente trabajo se encuentra en discusión parlamentaria un proyecto de ley para incrementar los importes relativos al Régimen Simplificado.

	144.000		requiere	m2	10.000 KW	36.000
F	Hasta \$ 192.000	No excluida	No se requiere	Hasta 110 m2	Hasta 13.000 KW	Hasta \$ 45.000
G	Hasta \$ 240.000	No excluida	No se requiere	Hasta 150 m2	Hasta 16.500 KW	Hasta \$ 45.000
H	Hasta \$ 288.000	No excluida	No se requiere	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 54.000
I	Hasta \$ 400.000	No excluida	No se requiere	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000
J	Hasta \$ 470.000	Únicamente Venta de Bs. Muebles	1	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000
K	Hasta \$ 540.000	Únicamente Venta de Bs. Muebles	2	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000
L	Hasta \$ 600.000	Únicamente Venta de Bs. Muebles	3	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000

Dadas las características de la actividad farmacéutica, se desestima, en general, que el contribuyente pueda encuadrarse en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes, sino que esté incluido en el régimen general, principalmente por no cumplirse con dos de los requisitos:

- Precio unitario: hay medicamentos para patologías específicas que superan los dos mil quinientos pesos (\$2.500).
- Nivel de facturación; en general las farmacias tienen un elevado nivel de facturación, que excederían los topes del monotributo.

Podría evaluarse la posibilidad de encuadrarse en el presente régimen en una etapa inicial.

XIV. ASPECTOS FORMALES

Facturación

La RG 3561/13⁸⁴ de la Administración Federal de Ingresos Públicos, establece en su artículo 2 que:

"se encuentran obligados a utilizar el equipamiento electrónico denominado "controlador fiscal", de acuerdo con lo establecido en el artículo precedente:

- a) Los responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado que realicen alguna de las actividades u operaciones alcanzadas por la presente resolución general".

Las actividades alcanzadas se encuentran detalladas en el Capítulo C del Anexo I de la mencionada resolución general, donde se incluye: "Venta de productos farmacéuticos y medicinales. Farmacias y herboristerías" y "Venta de artículos de tocador, perfumes y cosméticos".

Por otro lado, la mencionada RG establece que estos sujetos "quedan obligados a utilizar únicamente el equipamiento electrónico denominado "Controlador Fiscal", respecto de todas las operaciones, cuando efectúen ventas,

⁸⁴ Resolución General AFIP 3561/2013, BO: 17/12/13

locaciones y/o prestaciones de servicios masivas a consumidores finales. Se entiende por operaciones masivas, a la realización de un número de operaciones con consumidores finales superior a la efectuada con otros sujetos, en forma habitual durante el último año calendario”. En el caso que “no realicen operaciones masivas con consumidores finales y que por su actividad o alguna de sus actividades se encuentren obligados a la utilización de “Controladores Fiscales”, de acuerdo con lo dispuesto por la presente resolución general, deberán incorporarlos para emitir los comprobantes respaldatorios de sus operaciones con dichos sujetos, sólo si superan la cantidad de doscientos cuarenta (240) comprobantes emitidos a consumidor final y/o si el importe total de los mismos supera el cinco por ciento (5%) del monto total de todas las operaciones, ambos correspondientes al último año calendario”.

En el caso de la farmacia oficial, se considera que se realizan operaciones masivas con consumidores finales.

A su vez, según RG 3749/15⁸⁵ de AFIP, a partir del 1° de julio de 2015, todos los sujetos que revistan el carácter de responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado están obligados a emitir comprobantes electrónicos originales, de acuerdo a la Resolución General N° 2.485, sus modificatorias y complementarias, para respaldar todas sus operaciones realizadas en el mercado interno, excepto por aquellas por las que se encuentran obligados a utilizar controlador fiscal.

⁸⁵ Resolución General AFIP 3749/2015, BO: 11/03/15

La AFIP resume la situación en el siguiente cuadro:

FACTURA ELECTRÓNICA VS. CONTROLADOR FISCAL - ESQUEMA DE SITUACIONES GENÉRICAS (UNA ACTIVIDAD)				
Responsable Inscripto en IVA que realiza UNA sola ACTIVIDAD	ANÁLISIS ACTIVIDAD/OPERACIÓN		MEDIO DE EMISIÓN	
	ACTIVIDAD ALCANZADA por CONTROLADOR FISCAL	MASIVAS A CONSUMIDORES FINALES		CONTROLADOR FISCAL para TODAS las operaciones (*)
		NO MASIVAS A CONSUMIDORES FINALES	NO supera los 240 comprobantes emitidos a consumidor final y/o el importe total de los mismos no supera el 5% del monto total de todas las operaciones.	FACTURA ELECTRÓNICA
			Superan los 240 comprobantes emitidos a consumidor final y/o si el importe total de los mismos supera el 5% del monto total de todas las operaciones.	CONTROLADOR FISCAL para sus operaciones con CONSUMIDORES FINALES y FACTURA ELECTRÓNICA para el RESTO
ACTIVIDAD NO ALCANZADA por CONTROLADOR FISCAL	NO obligado a CONTROLADOR FISCAL		FACTURA ELECTRÓNICA	

Operaciones MASIVAS: realización de un número de operaciones con consumidores finales superior a las efectuadas con otros sujetos, en forma habitual durante el último año calendario.

() Si posee equipo que SOLO emite TICKET a consumidor final podrán emitir facturas con CAI únicamente cuando realicen excepcionalmente operaciones con sujetos que no revisten la calidad de consumidores finales*

El plazo citado fue prorrogado, estableciéndose finalmente el siguiente cronograma de aplicación, según la RG 3840/16⁸⁶:

- desde el 1° de abril de 2016 para los responsables con operaciones por un importe igual o superior a \$2.000.000
- desde el 1° de julio de 2016 para los responsables con operaciones de entre \$500.000 y \$2.000.000
- desde el 1° de noviembre de 2016 para los responsables con operaciones por un importe inferior a \$500.000.

⁸⁶ Resolución General AFIP 3840/2016, BO: 28/3/16

Por todo lo expuesto, el farmacéutico se encuentra obligado a utilizar controlador fiscal respecto de todas sus operaciones por efectuar operaciones masivas con consumidores finales. En caso de poseer un controlador fiscal del tipo que emiten tiquet-factura o factura (impresora fiscal), según la RG 3749/15, los comprobantes emitidos por operaciones con sujetos que no revisten la condición de consumidores finales, deben realizarse mediante dicho equipamiento. Deberán tener facturas impresas con CAI para utilizar como resguardo. En caso de poseer un equipo que sólo emite ticket a consumidor final, podrá emitir facturas con CAI únicamente para las operaciones que realice de manera excepcional con sujetos que no revisten la calidad de consumidores finales.

La AFIP, en la RG 3561/13⁸⁷ regula lo que se conoce como controladores fiscales de nueva tecnología, nuevos equipos que optimizan la obtención de datos contenidos en los controladores fiscales y su transmisión a las bases informáticas del citado organismo.

A la fecha de elaboración del presente trabajo la AFIP ya ha homologado varios equipos con estas características. Los primeros contribuyentes obligados a utilizarlos son los que realicen las actividades de hipermercados, supermercados y autoservicios. La fecha a partir de la cual entrará en vigencia la obligación para los sujetos mencionados será fijada por la AFIP y comunicada a los responsables alcanzados. Posteriormente, se fijará el cronograma de aplicación obligatoria para el resto de las actividades.

⁸⁷ Resolución General AFIP 3561/2013, BO: 17/12/2013

Situación especial: facturación de reintegros

En cuanto a la emisión de comprobantes por una farmacia, en el caso de ventas de medicamentos que posteriormente reintegran en parte las obras sociales, prepagas y similares, en dicho comprobante deberá figurar el monto total de la operación, discriminando y quedando en claro qué parte paga el afiliado y qué parte paga la obra social, prepaga, etc.

Al respecto la RG 1415⁸⁸ dice en su anexo IV que “los comprobantes que respaldan las ventas o prestaciones de servicios realizadas a afiliados a obras sociales, entidades mutuales, entidades de medicina prepaga, y similares, serán emitidos por el total de la operación, en el momento de efectuarse la venta o de prestarse el servicio”.

La mencionada RG, respecto de la liquidación que se adjunta a la receta que se presenta en la obra social, entidad mutual, entidad de medicina prepaga, etc., para su reintegro, establece que “no deben cumplir necesariamente los requisitos establecidos en la presente resolución general”.

Regímenes de información

Regímenes de alcance general

- Régimen informativo de compras y ventas. La RG 3685⁸⁹ de AFIP establece, en su artículo 2, que deberán presentar este régimen de información:

⁸⁸ Resolución General AFIP 1415/2003, BO: 13/01/2003

⁸⁹ Resolución General de AFIP 3685/2014, BO: 22/10/2014.

- a) Los sujetos que integren la nómina que publica AFIP
- b) Los sujetos obligados a emitir factura electrónica
- c) Los responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado desde el 1° de enero de 2014, en adelante.
- d) Los sujetos inscriptos en IVA que se encuentren alcanzados por el régimen de almacenamiento electrónico de registraciones.

Los responsables inscriptos obligados a utilizar controlador fiscal para respaldar la totalidad de sus operaciones son los únicos exceptuados de presentar el Régimen Informativo de Compras y Ventas en la medida que no resulten comprendidos en algunas de las otras situaciones previstas en el artículo 2 de la mencionada RG.⁹⁰

Por lo tanto, dado que el farmacéutico se encuentra obligado a utilizar controlador fiscal respecto de todas sus operaciones, y que no se encuentra incluido en los incisos mencionados en el artículo 2, está eximido de presentar dicho régimen, excepto que se haya inscripto a partir del 1° de enero del año 2014 en adelante.

El citado régimen exige que se informen:

- las compras, locaciones o prestaciones recibidas
- las ventas, locaciones o prestaciones realizadas

⁹⁰ Consultas y Respuestas Frecuentes sobre normativa, aplicativos y sistemas de AFIP, ID 19433968, 14/07/2015.

- descuentos y bonificaciones otorgadas, quitas, devoluciones y rescisiones efectuadas, que se documenten en forma independiente de las ventas, locaciones y prestaciones
- todas las operaciones que resulten generadoras de débito/crédito fiscal cuya sumatoria determine el monto total del débito/crédito fiscal a ser consignado en la declaración jurada de IVA correspondiente al mismo período mensual que se informa.

El Régimen de Información de Compras y Ventas se realiza por aplicativo que corre bajo plataforma SyAP y se presenta accediendo con CUIT y clave fiscal a la página web de AFIP. Dicha presentación debe realizarse de manera mensual, teniendo como fecha de vencimiento el mismo cronograma fijado para la presentación de la declaración jurada de IVA. Corresponderá su presentación incluso cuando no se hayan efectuado operaciones, caso en el que se informará "sin movimiento".

- Declaración jurada informativa cuatrimestral de monotributo. La RG AFIP 2888⁹¹, establece un régimen de información que deberán presentar los monotributistas que se encuentren encuadrados en la categoría F, inclusive, en adelante. En caso de que el farmacéutico optara por el Régimen Simplificado para Pequeños contribuyentes,

⁹¹ Resolución General AFIP 2888/2010, BO: 12/10/2010

que es poco probable, como se explicó en el apartado respectivo, deberá dar cumplimiento a este régimen.

La presentación se realizará de forma cuatrimestral a través de la página de AFIP, ingresando con CUIT y clave fiscal al Sistema Registral, Declaración de Monotributo Informativa.

El Anexo I de la RG 2888 establece que se deberá informar respecto a:

- Documentación que respalda las operaciones efectuadas durante el cuatrimestre: forma de emisión., N° de la primera y última factura o documento equivalente emitido y monto de las operaciones del período.
- Proveedores: C.U.I.T. de los cinco principales, monto de compras y cantidad de facturas emitidas por el proveedor al pequeño contribuyente.
- Clientes: C.U.I.T, C.U.I.L. o C.D.I., de los cinco principales, monto facturado y cantidad de facturas emitidas a dichos clientes.
- Local o establecimiento en el que se desarrolla la actividad: Condición de propietario o inquilino, o si la actividad se desarrolla sin local o establecimiento fijo.
- Energía eléctrica: Números de las facturas cuyos vencimientos para el pago se hayan producido en el cuatrimestre, C.U.I.T. de la empresa proveedora del servicio de suministro eléctrico,

kilovatios consumidos en el cuatrimestre, C.U.I.T. del titular del servicio.

Cuando se trate de profesionales, además de los datos detallados precedentemente, tales sujetos deberán informar los siguientes datos: fecha de la primera matriculación -en caso de que tuviera más de una- o, de no estar matriculado, fecha de expedición del título profesional, y C.U.I.T. del Consejo o Colegio Profesional en el que se encuentre matriculado.

Regímenes de alcance específico

Actualmente, la actividad farmacéutica no cuenta con ningún régimen de información específico de la actividad por parte de AFIP.

Documentación a exhibir en el local

AFIP

Por realizar ventas de cosas muebles con consumidores finales, el farmacéutico deberá exhibir en el local el formulario de AFIP N°960⁹², conocido también como "formulario Data Fiscal" o "formulario QR"⁹³. El mismo deberá ser impreso en papel tamaño A4, respetando su formato, medidas y colores, y deberá ser exhibido en un lugar visible, cerca de la caja, sin que otro formulario, cartel,

⁹² Resolución General AFIP 2611/2009, BO: 21/05/2009

⁹³ del inglés "Quick Response", hace referencia al código que aparece en el formulario de cada contribuyente

aviso, etc., impida su visualización rápida. Por medio de este formulario, los consumidores o público en general, mediante su lectura con dispositivos móviles con acceso a internet, pueden conocer el comportamiento fiscal del comercio.

ARBA

El contribuyente deberá exhibir el certificado de domicilio expedido por ARBA y el comprobante de pago del último anticipo vencido del impuesto sobre los ingresos brutos.

Ministerio de Salud de la Provincia de Buenos Aires

Dicho organismo exige que se exhiba en el local el título original del profesional farmacéutico.

Municipalidad

El farmacéutico deberá exhibir en el local de ventas la habilitación municipal vigente.

XV. RESUMEN

En el presente trabajo se realiza un análisis tributario de la actividad farmacéutica desarrollada en el ámbito de una farmacia oficinal situada en la provincia de Buenos Aires, por un farmacéutico organizado como explotación unipersonal.

Impuesto a las ganancias: La actividad profesional del farmacéutico se ve claramente complementada con una explotación comercial que es la venta de medicamentos y productos de higiene y cosmética, por lo que en el impuesto a las ganancias corresponderá tributar por la teoría del balance, debiendo incluir la totalidad de sus ingresos en la tercera categoría. Debido a que se trata de una empresa unipersonal, el resultado impositivo se incluye en la declaración jurada del dueño.

Impuesto a la ganancia mínima presunta: Estará alcanzado por éste impuesto cuando el conjunto de activos gravados en el país supere la suma de doscientos mil pesos (\$200.000), pudiendo computar el pago a cuenta recíproco en el impuesto a las ganancias.

Impuesto al valor agregado: La venta de medicamentos, productos de higiene y cosmética realizada en una farmacia, cumple con los aspectos objetivo (venta de cosas muebles), subjetivo (habitualista en la venta de dichos bienes) y espacial (bienes situados en el país), por lo que se encuentra alcanzado por este impuesto. En el IVA, la actividad farmacéutica tiene una exención, y para que proceda es necesario que se cumplan tres requisitos:

- 1) que las especialidades medicinales sean para uso humano
- 2) que la reventa sea efectuada por droguerías, farmacias u otros establecimientos autorizados por el organismo competente
- 3) que por tales especialidades medicinales se haya pagado el impuesto en la primera venta efectuada en el país.

Al vender productos gravados (productos de higiene y cosmética) y exentos (medicamentos), sólo podrá computar en su declaración jurada el crédito fiscal vinculado con los bienes gravados, procediendo la aplicación del prorrateo del crédito fiscal cuando no pueda efectuarse la apropiación directa a las ventas gravadas y exentas.

Impuesto sobre los bienes personales: Al tratarse de una empresa unipersonal, no rige el régimen de responsabilidad sustituta de acciones y participaciones, si no que el patrimonio de la unipersonal se incorpora como gravado en la declaración jurada del dueño. Estará alcanzado por este impuesto por los bienes que en su conjunto resulten:

- iguales o superiores a ochocientos mil pesos (\$800.000) para el periodo fiscal 2016,
- iguales o superiores a novecientos cincuenta mil pesos (\$950.000) para el periodo fiscal 2017,
- iguales o superiores a un millón cincuenta mil pesos (\$1.050.000) a partir del periodo fiscal 2018 y siguientes.

En caso de encuadrar como contribuyente cumplidor en los términos de la Ley 27.260 y cumpliendo el procedimiento establecido al efecto, se podrá gozar de la exención de éste impuesto por los periodos 2016, 2017 y 2018.

Impuesto sobre los débitos y créditos: el farmacéutico, pagará sobre los débitos y créditos que se efectúen en la cuenta afectada a la explotación un 6‰ de impuesto por cada crédito y cada débito.

Impuesto sobre los ingresos brutos: en el caso de la actividad farmacéutica desarrollada en una farmacia situada en la Provincia de Buenos Aires, es una actividad que se ejerce efectivamente, de forma habitual y a título oneroso, dentro del ámbito de la provincia, cumpliéndose así con los cuatro requisitos y configurándose el aspecto objetivo del impuesto sobre los ingresos brutos. En el mismo sentido, estará alcanzada si se sitúa en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires.

Tasas municipales: dependiendo el municipio al que corresponda, deberá pagar las tasas municipales pertinentes. Considerando a la misma situada en la ciudad de La Plata, deberá abonar las tasas de seguridad e higiene, derechos de publicidad y propaganda, derechos de ocupación o uso de espacios públicos.

Asimismo, por supuesto, deberá cumplir con los regímenes de recaudación, información y facturación vigentes que correspondan a su actividad. En el caso se destaca que la farmacia se encuentra obligada al uso de controlador fiscal.

Por último, en caso de encuadrar como PyME, se podrán gozar los beneficios establecidos por la Ley de fomento para las PyMEs, como ser el computo del 100% del impuesto a los débitos y créditos bancarios contra el

impuesto a las ganancias determinado y el ingreso del IVA el segundo mes posterior al de vencimiento, entre otros beneficios.

XVI. **BIBLIOGRAFIA**

Libros:

ALTHABE, Mario E. (2013). *El Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. 4ª ed. Buenos Aires: La Ley.

CERCHIARA, Claudia M. (2014). *Ganancias de tercera categoría*. Buenos Aires: Errepar.

DIEZ, Gustavo E. (2008). *Impuesto a las Ganancias*. 4ª ed. Buenos Aires: La Ley.

FENOCHIETTO, Ricardo (2007). *El Impuesto al Valor Agregado*. 2ª ed. Buenos Aires: La Ley.

MARCHEVSKY, Rubén A. (2006). *Impuesto al Valor Agregado, Análisis integral*. Buenos Aires: Errepar.

REIG, Enrique (2001). *El Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires: Ed. Macchi.

Publicaciones:

CAMPASTRO, Miriam C. (2013) *Impuesto a las ganancias. Empresas unipersonales: la delgada línea que divide "gastos personales" de "conceptos deducibles"*. Buenos Aires: Errepar.

Comisión de Estudios Tributarios, C.P.C.E.C.A.B.A. (2004). *Informe 1/2004*. Universo económico N° 69.

KAPLAN, Hugo E. (2010). *La categorización de la renta en las sociedades profesionales*. Buenos Aires: Errepar.

SCREPANTE, Mirna (2010). *La deducibilidad de los gastos necesarios en el impuesto a las ganancias. Análisis doctrinario y jurisprudencial de casos especiales*. Buenos Aires: Errepar.

Legislación:

Específica de la actividad:

LEY 16463, LEY DE MEDICAMENTOS, BO: 8/8/1964.

DECRETO 9763/1964, DECRETO REGLAMENTARIO LEY DE MEDICAMENTOS, BO: 7/12/1964.

LEY 17565, LEY DE FARMACIAS, BO: 12/12/1967.

DECRETO 1299/1997, ESPECIALIDADES MEDICINALES, SU COMERCIALIZACION, BO: 3/12/1997.

LEY PROVINCIAL 10606, LEY DE FARMACIAS, BO: 9/12/1987.

LEY PROVINCIAL 11347, LEY PROVINCIAL DE RESIDUOS PATOGENICOS, BO: 18/11/1992.

DECRETO 450/94, DECRETO REGLAMENTARIO DE LEY PROVINCIAL DE RESIDUOS PATOGENICOS, BO: 10/3/1994.

General:

LEY 26994, CODIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACION, BO: 8/10/2014

LEY 20628, LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS, BO: 31/12/1973.

DECRETO 1344/1998, DECRETO REGLAMENTARIO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, BO: 25/11/1998.

LEY 25063, LEY DE IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA, BO: 30/12/1998.

DECRETO 1533/1998, DECRETO REGLAMENTARIO DEL IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA, BO: 29/1/1999.

LEY 23966, LEY DE IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES, BO: 20/08/1991.

DECRETO 127/1996, DECRETO REGLAMENTARIO DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES, BO: 16/2/1996.

LEY 23349, LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, BO: 25/8/1986.

DECRETO 692/1998, DECRETO REGLAMENTARIO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, BO: 17/6/1998.

LEY 25413, LEY DE COMPETITIVIDAD, BO: 24/1/2001.

DECRETO 380/2001, DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DE COMPETITIVIDAD, BO: 29/3/2001.

LEY 25300, LEY DE FOMENTO PARA LA MICRO PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA, BO: 7/9/2000.

LEY 24241, LEY NACIONAL DEL SISTEMA INTEGRADO DE JUBILACIONES Y PENSIONES (SIJP), BO: 18/10/1993.

LEY 24977, LEY REGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, BO: 6/7/1998.

LEY 27260, LIBRO 2, REGIMEN DE SINCERAMIENTO FISCAL, BO: 22/7/2016.

CONVENIO MULTILATERAL, BO: 10/02/1978.

LEY PROVINCIAL 10397, CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES, BO: 3/7/1986.

LEY PROVINCIAL 14808, LEY IMPOSITIVA ANUAL 2016, BO: 26/1/2016

LEY 541, CODIGO FISCAL DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES, BO: 22/1/2001.

DECRETO 2033/2003, DECRETO REGLAMENTARIO CODIGO FISCAL CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES, BO: 9/1/2009

ORDENANZA 10.993 MUNICIPALIDAD DE LA PLATA, BO: 7/12/2012.

Jurisprudencia:

Bodega San Telmo SAAIC, CNCA, Sala V, 26/12/2005.

Bollati Hnos., TFN, Sala A, 20/4/1998.

Compañía Tucumana de Refrescos S.A., CSJN, 24/5/2011

Maxima Energía S.R.L., CNCA, Sala II, 23/2/2012.

Dictamen Irma Adriana García Neto, Procuradora Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2/6/2014 sobre autos "*Máxima Energía S.R.L. c/ DGI*".

Editorial Dante Quintero S.A., TFN, Sala D, 26/11/1970.

Furnari Roberto Vicente y sus herederos, Nelly H. Salerno, Roberto F. Furnari, Marcelo J. Furnari y Adrea N. Furnari, TFN, Sala A, 25/10/2006

Gelblung, Samuel, CNCA, Sala IV, 14/2/2012.

Paracha, Jorge Daniel, TFN, Sala B, 04/12/2009.

Paracha, Jorge Daniel, CNCA, Sala IV, 29/11/2011.

Paracha, Jorge Daniel, CSJN, 02/9/2014.

Salerno, Nelly Hilda y otros, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed, 19/12/2007

Dictamen Alejandra Magdalena Gils Carbó, Adriana Marchisio, de Procuración General de la Nación, sobre autos "*Paracha Jorge Daniel c/ DGI s/ recurso*", 18/12/2013.

Resoluciones AFIP:

Resolución General AFIP N° 10/1997, BO: 25/8/1997.

Resolución General AFIP N° 830/2000, BO: 28/04/2000.

Resolución General AFIP N° 1415/2003, BO: 13/01/2003.

Resolución General AFIP N° 2109/2006, BO: 14/8/2006.

Resolución General AFIP N° 2140/2006, BO: 9/10/2006.

Resolución General AFIP N° 2233/2007, BO: 29/03/2007.

Resolución General AFIP N° 2611/2009, BO: 21/05/2009.

Resolución General AFIP N° 2888/2010, BO: 12/10/2010.

Resolución General AFIP N° 3537/2013, BO: 1/11/2013.

Resolución General AFIP N° 3561/2013, BO: 17/12/2013.

Resolución General AFIP N° 3685/2014, BO: 22/10/2014.

Resolución General AFIP N° 3749/2015, BO: 11/03/2015.

Resolución General AFIP N° 3832/2016, BO: 3/3/2016.

Resolución General AFIP N° 3840/2016, BO: 28/3/2016

Resolución General AFIP N° 3945/2016, BO:19/10/2016

Resolución General AFIP N° 3946/2016, BO:19/10/2016

Dictámenes AFIP:

Dictamen (DATyJ) 23/70 del 20/3/1970.

Dictamen (DATyJ) 47/76 del 31/8/1976.

Dictamen (DLTRSS) 1043/1998 del 15/4/1998.

Dictamen (DI ATEC) 41/11 del 14/07/2011.

Normativa ARBA:

Disposición Normativa Serie B N° 001/2004 ARBA, 2004

Normativa AGIP:

Dictamen DGANFA 24742735/2016, 4/11/2016.

Resolución General N° 939/2013, BO: 13/12/2013.

Otras normativas:

Resolución General SePyME N° 24/2001, BO: 2/5/2001.

Sitios web:

AFIP: <http://www.afip.gob.ar>

COLEGIO DE FARMACEUTICOS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES:
<http://www.colfarma.org.ar/>

MINISTERIO DE CIENCIA, TECNOLOGIA E INNOVACION PRODUCTIVA:
<http://www.mincyt.gov.ar>