

XIX SEMINARIO INTERNACIONAL SOBRE TRIBUTACION LOCAL

Dr. José Osvaldo Casas.

7 y 8 de noviembre de 2019

ROSARIO – PCIA. DE SANTA - ARGENTINA

PONENCIA: “RELEVANTE JURISPRUDENCIA PARA REVERTIR EL REINO FISCAL DEL REVES EN MATERIA DE REGIMENES DE RECAUDACION ANTICIPADA EN EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS”.

Por Facundo Petrocelli

*“...me recuerda los versos
de una canción de María Elena Walsh
“El Reino del Revés”,
los que bien podrían reescribirse,
usando como inspiración el presente caso:
“Me dijeron que en el Reino del Revés/
el contribuyente paga una y otra vez/
ya que el Fisco no comprende/
y cree que dos y dos son tres...”¹*

I. Introducción:

El objeto de la presente ponencia abordará esta problemática en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires con relación al impuesto a los ingresos brutos y la inconstitucionalidad de la Resolución normativa N°64/10 dictada por dicha Administración, por cuanto implementa un mecanismo de exclusión que resulta irrazonable y arbitrario en el caso concreto a los fines de obtener el beneficio de exclusión del mentado régimen.

Asimismo en este trabajo daré cuenta de valiosa jurisprudencia que se ha pronunciado sobre esta cuestión a la luz de los principios y garantías constitucionales, resultando un faro esclarecedor el meduloso voto del Dr. Casas en la causa “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA” en que sienta edificantes fundamentos sobre la temática abordada y es oportuno destacar en las presentes Jornadas celebradas en su más que merecido homenaje.

La acumulación de constantes saldos a favor en el Impuesto a los Ingresos Brutos que exceden la real obligación tributaria es una problemática acuciante y recurrente que afecta a muchos contribuyentes y que vulnera expresas garantías constitucionales.

¹ Voto del Dr. CASAS JOSE OSVALDO en la sentencia en los autos caratulados “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)”, dictada en fecha 12/11/2008 por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

XIX SEMINARIO INTERNACIONAL SOBRE TRIBUTACION LOCAL

Dr. José Osvaldo Casas.

7 y 8 de noviembre de 2019

ROSARIO – PCIA. DE SANTA - ARGENTINA

Los dispositivos normativos a fin de solicitar la exclusión, o bien, su atenuación en la generación son burocráticos, condicionados a inverosímiles requisitos y carentes de eficiencia a fin de lograr una solución oportuna y definitiva al contribuyente inmerso en este laberinto fiscal.

Dada la multiplicidad de regímenes de recaudación actualmente vigentes en cada jurisdicción resulta una odisea para contribuyentes obtener el otorgamiento de un certificado de exclusión, ya sea por la enorme cantidad de requisitos que se exigen a tal efecto, o por la necesidad de interponer acciones judiciales a fin de dirimir o resolver esta situación.

II. Incompatibilidades constitucionales de mecanismos de recaudación anticipada: acumulación permanente de saldo a favor del Fisco Provincial. La Resolución normativa N°64/10 (ARBA):

La Provincia de Buenos Aires en su legislación tributaria, prevé un régimen de retenciones y/o percepciones, que operarán como pago a cuenta del impuesto sobre los IIBB, respecto de determinados contribuyentes, contenidos en el respectivo padrón, evidentemente el modo de cálculo previsto para determinar el monto de la retención y/o percepción, contienen una disparidad, que genera los permanentes saldos a favor de los contribuyentes, y a los cuales se entendía venía a darles solución la RN 64/2010 a la cual me referiré en el presente trabajo.

La Provincia de Buenos Aires dictó la Resolución normativa (ARBA) N° 64/10 (30/8/2010) que establece dos dispositivos tendientes a evitar la injusta situación de los saldos a favor, de modo de reducir total o parcialmente la retención o percepción y/o en su caso atenuar las mismas, previendo como condición necesaria para su procedencia la acreditación de la existencia de saldo a su favor y una serie de requisitos formales y materiales, entre los cuales, se destaca a fin de acceder al sistema de reducción, el cumplimiento de la siguiente fórmula matemática: “...cuando la sumatoria de la diferencia entre los importes retenidos y/o percibidos y el impuesto declarado por el contribuyente, en los tres meses vencidos al mes anterior de la solicitud, supere en dos veces al promedio mensual del impuesto declarado en dicho periodo...” (Art. 1º inc. A *in fine*), estando impregnado este parámetro de un elevado margen de discrecionalidad en favor de la Administración.

En este microsistema la Resolución normativa contempla la posibilidad de que el contribuyente canalice a través de la página web de ARBA la solicitud de exclusión

XIX SEMINARIO INTERNACIONAL SOBRE TRIBUTACION LOCAL

Dr. José Osvaldo Casas.

7 y 8 de noviembre de 2019

ROSARIO – PCIA. DE SANTA - ARGENTINA

acreditando el cumplimiento de los recaudos y el organismo recaudador procederá a controlar la información suministrada y resolver el requerimiento formulado (Arts. 5 y ss.).

Este cálculo matemático como recaudo legal a fin de que el contribuyente pueda obtener la reducción total de las alícuotas en los mecanismos de recaudación no tiene explicación racional alguna y resulta un obstáculo insorteable cuando no se observen los parámetros fijados en la citada reglamentación.

De modo que cuando la composición y cuantía del saldo a favor no se ajuste al esquema normativo previsto, el contribuyente deberá continuar soportando retenciones y/o percepciones, y en tanto sometido a los mentados regímenes de recaudación anticipada, se irá acrecentando el saldo a favor sin solución de continuidad, deviniendo los fondos inmovilizados en favor del Estado provincial en una suerte de empréstito forzoso.

En este sentido el Dr. Casas ha señalado que *"las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario (...) por esta mecánica, se instituye para determinados contribuyentes (...) una suerte de empréstito forzoso al convertirlos en prestamistas obligados y crecientes al Fisco local de saldos a su favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que... que se incrementan de período en período, y sólo podrán recuperarse a través de un tortuoso y reiterado procedimiento de reclamos —si correspondieren como lo sugiere el Fisco— y ulteriores recursos judiciales de repetición..."*.

En consecuencia, la proliferación y acumulación de forma indiscriminada de saldo a favor en materia de impuestos sobre los ingresos brutos que excede la cuantía de la obligación tributaria a pagar por el contribuyente a raíz de la aplicación de regímenes de retenciones y percepciones, sin que aquel tenga la posibilidad de exclusión de los mismos, viola principalmente la garantía constitucional del derecho a la propiedad previsto en el art. 17 de la Constitución Nacional, el principio de legalidad tributaria contenido en el art. 19 CN y el principio de razonabilidad que surge del Art. 28 CN, en conjunción con los Arts. 16, 17 y 33 de la ley fundamental.

En este orden, y en virtud de estos principios y en resguardo de la garantía constitucional de la propiedad, se encuentra vedado el ente provincial recaudador apropiarse de sumas que, definitiva o temporalmente, excedan el impuesto que efectivamente se hubiera devengado como consecuencia de la realización del hecho imponible. Al respecto, el Dr.

XIX SEMINARIO INTERNACIONAL SOBRE TRIBUTACION LOCAL

Dr. José Osvaldo Casas.

7 y 8 de noviembre de 2019

ROSARIO – PCIA. DE SANTA - ARGENTINA

Casas se expresó categóricamente: *“toda prestación pública que se exija sistemáticamente por la Administración Fiscal, por encima del monto del tributo definido por el legislador que, en definitiva, se adeude, perdiendo su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero a partir de deudas inexistentes, importa alterar las bases éticas y jurídicas del derecho de recaudar, transfigurando, por medio de artilugios técnicos propios de alquimistas, la contribución común exigida por la ley a todos los ciudadanos para el levantamiento de las cargas públicas, en un verdadero despojo”².*

Por lo expuesto, queda claro que la persistencia de saldo a favor acumulado en absoluta desconexión con el hecho imponible del impuesto, sin que se arbitre normativamente medios razonables, ágiles y oportunos de exclusión de los regímenes de recaudación anticipada provoca un grave perjuicio financiero y económico en los contribuyentes en franca violación al principio de legalidad tributaria.

III. Justicia contencioso administrativa de Mar del Plata: ejemplificadores precedentes que han puesto límites constitucionales en tutela del contribuyente inmerso en los kafkianos regímenes recaudatorios.

Afortunadamente en el fuero contencioso administrativo se registran dos precedentes judiciales en virtud de los cuales se declaró la inconstitucionalidad de los requisitos previstos en la Resolución normativa N°64/10 de ARBA para la exclusión de los regímenes de retención y percepción de Impuesto a los Ingresos Brutos, reconociendo el derecho que le asiste a la contribuyente a ser excluida, frente a la sola existencia de saldos impositivos generados a su favor en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de los alcances de todo sistema de retención o percepción de dicho tributo, debiendo la Administración, en todo caso, arbitrar los medios para que tal exclusión se haga efectiva a partir de cada oportunidad en que se verifique la generación de los referidos saldos y mantenga su vigencia hasta tanto éstos se extingan completamente.

En cuanto a las circunstancias fácticas que rodearon dichas causas, debo destacar que los procesos judiciales fueron articulados por los contribuyentes a través de la acción declarativa de certeza, acreditándose que se había instado la solicitud de exclusión mediante

² Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia”, 11/12/2008, Ob. Cit.

XIX SEMINARIO INTERNACIONAL SOBRE TRIBUTACION LOCAL

Dr. José Osvaldo Casas.

7 y 8 de noviembre de 2019

ROSARIO – PCIA. DE SANTA - ARGENTINA

el sitio web de ARBA tal como lo exige la Resolución normativa impugnada pero que fue rechazada la solicitud por no verificarse el recaudo establecido en la mentada reglamentación, no otorgándose la reducción de alícuotas de los diferentes regímenes de recaudación, pese a que el saldo a favor continuaba incrementándose en forma mensual y permanente.

En los términos planteados, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso administrativo de Mar del Plata en la causa caratulada “**logha José Héctor e logha Omar Alberto c/ARBA s/pretensión declarativa de certeza**”³ juzgó arbitraria e irrazonable la conducta de la Administración toda vez que:

➤ “...constatada la existencia de aquel saldo tributario a favor de la contribuyente -derivado de la aplicación de retenciones y percepciones en exceso- continúa sometiendo a ésta a los mentados regímenes recaudatorios...”;

➤ “...a través de tal proceder, A.R.B.A. obligaría a la firma actora a ingresar nuevas sumas a cuenta de futuros anticipos, vedándole con ello, en fin, la posibilidad de compensar estos últimos en la mayor medida posible con aquel cuantioso saldo acumulado a su favor –el cual, consecuentemente, persistirá en poder de la Administración durante un mayor tiempo-...”;

➤ “...en ese orden, ha quedado claro que A.R.B.A., a través de aquel requisito que emerge de los arts. 1° inc. “a” y 2° inc. “3” de su Resolución Normativa 64/2010, obligaría a mantenerse bajo los alcances de los regímenes de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a todo un universo de contribuyentes –que comprendería a los actores-, que aun contando con saldo a su favor, nunca llegarían a generar dicho saldo acreedor en la proporción indicada por los referidos preceptos para escapar del esquema allí fijado...”;

➤ “...de tal manera, la imposición del mencionado requisito resultaría –tal como lo postularan los demandantes es arbitraria e irrazonable en la medida en que: [i] por un lado, llevaría a que los mecanismos de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se apliquen, respecto de ciertos contribuyentes –como ocurre con los aquí demandantes-, con alcances que exceden notoriamente aquella finalidad de recaudación anticipada para la cual fueron instituidos por el legislador, dando lugar -como se vio- a un injustificado menoscabo al derecho de propiedad de los contribuyentes, y [ii] por otro lado,

³ “IOGHA JOSE HECTOR E IOGHA OMAR ALBERTO C/ARBA S/PRETENSION DECLARATIVA DE CERTEZA”, Cámara de Apelaciones en lo Contencioso administrativo de Mar del Plata, Pcia. de Buenos Aires (25/06/2013)

XIX SEMINARIO INTERNACIONAL SOBRE TRIBUTACION LOCAL

Dr. José Osvaldo Casas.

7 y 8 de noviembre de 2019

ROSARIO – PCIA. DE SANTA - ARGENTINA

poco contribuiría a la realización de aquel fin primordial en el que la propia Autoridad motivó el dictado de esa reglamentación, esto es, remediar la situación de los contribuyentes que cuentan con saldos acreedores y limitar la generación de estos últimos...”.

En el mismo sentido y con similares lineamientos, se ha pronunciado el Juzgado Contencioso Administrativo de 1º Instancia de Mar del Plata en la causa caratulada **“Jose Basso s.a. c/ARBA s/ pretensión declarativa de certeza”**⁴.

En esta causa, la firma actora afirmó tener un cuantioso saldo a favor en el impuesto a los ingresos brutos en virtud de la aplicación simultánea de múltiples regímenes de retención y percepción y que, no obstante, por no encontrarse en las condiciones previstas en la Resolución normativa N°64/2010 se halla impedida de acceder al mecanismo de exclusión de los mentados regímenes de recaudación, provocando que el saldo a favor se incremente exponencialmente sin que esta circunstancia pueda detenerse o ser revertida con evidente agravio a su derecho de propiedad. Como prueba documental acompañó una certificación contable con que acreditó el saldo a favor en el impuesto y su evolución temporal a la fecha de interposición de la demanda, como asimismo una constancia de denegación por parte de ARBA de la solicitud formulada a través de la página web. Y en su apoyo citó el precedente *“logha José Hector...”* por considerar que resultaba aplicable al caso.

Bajo estos conceptos, en el caso de marras el Juez resolvió hacer lugar a la demanda, expresando que:

➤ *“es relevante conceptualizar a la “razonabilidad” como un principio general de derecho que, apuntalado en los Artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional, imponen un límite al poder reglamentario de derechos individuales, que adiciona a los tradicionales requisitos de toda actividad estatal, la existencia de circunstancias justificantes, demandando coherencia en el sistema”;*

➤ *“ellas se dirigen a la conjunción dañosa de dos factores. Por un lado, un sistema en que el fenómeno anterior (la mayor entidad de las retenciones o percepciones frente al impuesto determinado) se transforma en la regla y, por otro, un mecanismo reglamentario que impide que esa situación se detenga o se revierta. Esta situación, fruto de la incidencia concurrente de las situaciones descriptas es la que reputa contraria a la*

⁴ “JOSE BASSO S.A. C/ARBA S/ PRETENSION DECLARATIVA DE CERTEZA”, Juzgado en lo Contencioso administrativo N°2 de Mar del Plata, Pcia. de Buenos Aires (1/02/2018).

XIX SEMINARIO INTERNACIONAL SOBRE TRIBUTACION LOCAL

Dr. José Osvaldo Casas.

7 y 8 de noviembre de 2019

ROSARIO – PCIA. DE SANTA - ARGENTINA

Constitución Nacional, por afectar su derecho de propiedad (art. 17 , C.N.), mediante una regulación normativa que se encuentra reñida con la razonabilidad y, por ello, también en pugna con la Carta Magna (arts. 28 y 33).Lo dicho impone acotar el cuestionamiento o conflicto con la normativa constitucional a aquellas normas reglamentarias que generen el fenómeno descrito y no todo el reglamento, donde la mayoría de sus disposiciones no se muestran contrarias al texto constitucional o, por lo menos, no se han aportado razones en tal sentido».

En base a dicho criterio, el resolutorio declaró la inconstitucionalidad de los arts. 1, 4, 12 y 13 de la Resolución normativa 64/10 y reconoció el derecho de la firma José Basso S.A. a ser excluida de todo régimen de recaudación en cuanto mantenga el saldo a su favor en el impuesto sobre los ingresos brutos.

IV. Conclusiones: Desafío en pos de un federalismo fiscal más cooperativo y equitativo acorde con el programa constitucional.

A modo de conclusión de la temática abordada en el presente panel, tal como adelanté en la introducción, es dable recordar en estas Jornadas el pensamiento del maestro Casas quien en su prolífera enseñanza del Derecho Tributario ha pugnado por un sistema fiscal con un adecuado y equilibrado reparto de competencias en las diferentes esferas recaudatorias del Estado y balanceado con el irrestricto respeto de los principios y garantías constitucionales de los contribuyentes.

En la tesitura señalada la problemática de los regímenes recaudatorios implementados por las jurisdicciones provinciales se encuentra comprometida no solo las mencionadas garantías constitucionales de los administrados en tutela de la propiedad y la legalidad sino también las reglas y los principios inspiradores del Convenio Multilateral y la Ley de Coparticipación N°23548 para evitar la doble imposición en el impuesto a los ingresos brutos, en la medida de lograr una armonización saludable en el ejercicio de las potestades tributarias entre las distintas jurisdicciones subnacionales (provincias, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y municipios) y la baja de la carga impositiva.

En este horizonte de lograr un federalismo fiscal más cooperativo y equitativo debo subrayar la importancia de la celebración del Consenso Fiscal suscripto en fecha 16/11/2017 entre la Nación, 22 provincias (con excepción de San Luis y La Pampa que pese a suscribirlo

XIX SEMINARIO INTERNACIONAL SOBRE TRIBUTACION LOCAL

Dr. José Osvaldo Casas.

7 y 8 de noviembre de 2019

ROSARIO – PCIA. DE SANTA - ARGENTINA

no lo ratificó por ley) y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ratificado por el Estado nacional por medio de la Ley 27.429.

En lo que respecta a la materia tributaria, en particular al impuesto sobre los ingresos brutos, en la Cláusula III del Anexo de dicha ley, se establece que las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se comprometen a lo siguiente:

a) Eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien.

b) Desgravar inmediatamente los ingresos provenientes de las actividades de exportación de bienes, excepto las vinculadas con actividades mineras o hidrocarburíferas y sus servicios complementarios.

c) Desgravar los ingresos provenientes de prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país.

d) Establecer exenciones y aplicar alícuotas del impuesto no superiores a las que para cada actividad y período se detallan en el Anexo I de este Consenso.

e) Adecuar el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del gravamen, de manera tal de respetar el límite territorial de la potestad tributaria de las jurisdicciones, según lo previsto en el Convenio Multilateral y evitar la generación de saldos a favor inadecuados o permanentes, que tomen más gravosa la actuación interjurisdiccional del contribuyente respecto de su actuación pura en el ámbito local.

f) Establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones, acumulado durante un plazo razonable, que en ningún caso podrá exceder los 6 (seis) meses desde la presentación de la solicitud efectuada por el contribuyente, siempre que se encuentren cumplidas las condiciones y el procedimiento establecido por las jurisdicciones locales para esa devolución.

Justamente estos últimos dos compromisos asumidos por la Provincia de Buenos Aires con la suscripción del Consenso y la jurisprudencia reseñada en el presente trabajo, constituyen el camino para terminar con los empréstitos forzosos a favor del Estado provincial a los cuales los contribuyentes resultan sometidos en forma ilegal y aspirar a un federalismo fiscal más equitativo y cooperativo acorde al mandato constitucional de nuestra ley fundamental.