

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 41

I. Objetivos del Informe:

En el presente informe nos concentraremos sólo en analizar la “Jurisprudencia Judicial” más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período. En particular, aquella relacionada con un tema crítico para los contribuyentes como ha sido la proliferación de saldos a su favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como consecuencia de la superposición de regímenes de recaudación sobre un mismo eslabón de la cadena de valor.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos
Saldos a Favor del Contribuyentes

- **Juzgado Contencioso Administrativo de Mar del Plata. N° 2. “José Basso SA c/ARBA s/Pretensión Declarativa de Certeza (01/02/2018)”.** Saldo a Favor del Contribuyente. Impuestos sobre los Ingresos Brutos.
- **“S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia s/Queja por Recurso de Inconstitucionalidad”.** Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires (12/11/2008).
- **“Ilogha, José Héctor e Ilogha, Omar Alberto c/ARBA s/Pretensión Declarativa de Certeza”.** Cámara Contencioso Administrativo de Mar del Plata N° 2 (25/06/2013).
- **“Abastecedora del Norte S.R.L. vs. Provincia de Tucumán – DGR s/ Inconstitucionalidad”.** Corte Suprema de Justicia de Tucumán (6/10/2016).
- **“COOPERATIVA DE VIVIENDA, CREDITO, CONSUMO Y SERVICIOS SOCIALES PALMARES LIMITADA c/ COMISION ARBITRAL DEL CONVENIO MULTILATERAL s/PROCESO DE CONOCIMIENTO”.** Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala III (29/06/2017).

II. Jurisprudencia Comentada

Juzgado Contencioso Administrativo de Mar del Plata. N° 2. “José Basso SA c/ARBA s/Pretensión Declarativa de Certeza - Otros Juicios (01/02/2018)”. Saldo a Favor. Impuestos sobre los Ingresos Brutos.

I. Introducción

Más allá que la coyuntura de nuestro país, marcada por una elevada volatilidad económica, financiera, política y, por lo tanto, social, comúnmente nos hace perder perspectiva el acaecimiento de ciertos hechos que podríamos considerar como “relevantes”, llevándonos a realizar un dispendio de horas en temas o situaciones circulares que no agregan valor, nos

debemos el esfuerzo intelectual de profundizar el análisis de aquellas cuestiones que trascienden el corto plazo y que ameritan un debate profundo y fundado.

Uno de esos temas es el “**Consenso Fiscal**”¹, el cual, si bien no es novedoso, dada la larga historia de incumplimiento de “pactos” que lleva la Argentina en sus hombros, nos da una nueva oportunidad de profundizar en un tema central para el desarrollo de los negocios en nuestro país, como es la armonización en el ejercicio de las potestades tributarias entre las distintas jurisdicciones que ostentan tales atributos y la baja de la carga impositiva a nivel sub-nacional.

Hace menos de seis meses la “Nación”, “22 Provincias”² y la “Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, al suscribir el mismo, asumieron una gran cantidad de compromisos de distinta índole. Entre ellos algunos de carácter puramente tributario.

Ahora bien, para ver con el prisma correcto que implicancias tiene el Consenso en la vida de los contribuyentes (los que pagan), es importante advertir cual fue el contexto en el que se firmó el mismo, a saber:

- i.* Las sentencias de la “**Corte Suprema de Justicia de la Nación**”, de fecha 24/11/2015, a favor de las provincias de “**Córdoba**”, “**Santa Fé**” y “**San Luis**”, por medio de las cuales se resolvió la eliminación de la detracción del 15% de la masa de impuestos coparticipables, que se destinaban a la Administración Nacional de Seguridad Social (además de la devolución del stock detraído incorrectamente);
- ii.* La proximidad de la sentencia de nuestro Máximo Tribunal en relación a la causa entablada por la Provincia de Buenos Aires, referida al “**Fondo del Conurbano Bonaerense**”, por medio de la cual, de haber sido favorable a los intereses de la demandante, se hubieran visto afectas las significativamente las arcas del resto de las provincias;
- iii.* La sentencias de la “Corte Suprema de Justicia de la Nación”, de fecha 31/10/2017, en las causas “**Bayer S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/ Acción Declarativa de Certeza**”³

¹Suscrito el 16/11/2017 y ratificado por el Estado Nacional por medio de la Ley 27.429 (BO 2/01/2018).

² La única Provincia que no lo suscribió fue San Luis, más allá que luego no lo ratificó por ley la Provincia de La Pampa. Con lo cual se podría aseverar que tiene vida en 22 de las 24 jurisdicciones.

³ Al momento de hacer lugar al planteo de la accionante la Corte Suprema de Justicia de la Nación plantea que: *“Una interpretación contraria a lo expuesto precedentemente incentivaría la posibilidad de establecer regulaciones locales “defensivas” en esta materia, lo cual es incongruente con el sistema económico creado por la Constitución Nacional en sus artículo 8, 9, 10, 11 y 12, cuya preservación se encuentra a cargo del Congreso Nacional, con Jurisdicción para “reglar el comercio con las naciones extranjeras, y de las provincias entre sí”, tal cual lo previsto en el inciso 13, del artículo 75, de la Constitución Nacional.....En su mérito, y en forma coincidente con el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, lo cierto es que en el caso concreto, la aplicación de la Ley Impositiva 3.650 en este punto, al gravar a la actora con la alícuota “residual” del 3,5% las actividades ya referidas, obstaculiza el desenvolvimiento del comercio entre las provincias argentinas.....**A la luz de los preceptos constitucionales examinados y de los criterios fijados por esta Corte a su respecto, en el sub examine queda en evidencia la discriminación que genera la legislación provincial en función del lugar de radicación del contribuyente, en tanto lesiona el “principio de igualdad” (artículo 16 de la Constitución Nacional) y altera la corriente natural del comercio (artículo 75, inciso 13) y 126), instaurando así una suerte de “aduana interior” vedada por la Constitución (artículo 9 a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los manufacturados en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada....Por lo tanto se hace lugar a la demanda entablada por Bayer y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad de la Resolución 9-1/2012 del Administrador Regional de Santa Fe de la Administración Provincial de Impuestos, como así también del régimen establecido en relación al***

y **“Harriet y Donnelly S.A. c/ Provincia del Chaco, s/ Acción Declarativa de Certeza”**, por las cuales se fulminó la aplicación de “alícuota diferenciales”, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en virtud del lugar de locación física del contribuyente (además del casi centenar de medidas cautelares otorgadas por nuestro Tribunal Címero a favor de los demandantes a esa fecha).

- iv. La existencia de más de 50 procesos judiciales entre el Estado Nacional, las Provincias y la CABA, vinculados con el régimen de Coparticipación Federal de Impuestos;
- v. La modificación al “Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal” (Ley 27.428, sancionada el 21/12/2017, con la cual se modificó la Ley 25.917.).
- vi. **La necesidad de reducir la carga tributaria a nivel sub-nacional, a los fines de promover la inversión y el empleo privado (reduciendo la carga fiscal).**

De la enunciación anterior podemos observar que los temas de tributación sub-nacional que afectan en forma directa a los contribuyentes⁴, sólo han sido un punto más entre aquellos que motivaron la firma del presente acuerdo. Es más, este carácter casi marginal en cuanto al Consenso como un todo, ha sido exteriorizado por las Provincias, en estos primeros seis meses de vida del mismo.

Yendo a la materia tributaria, en particular al “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, en la Cláusula III, del Anexo, de la Ley 27.429, se establece que las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se comprometen a:

- 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 complementarios⁵.*
- 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 de 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,***

Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el cual se fijaron alícuotas diferenciales, en los términos indicados en los considerandos de este pronunciamiento”.

⁴ Igualmente cuando hablamos de temas “fiscales” hay que tener en cuenta que siempre, directa o indirectamente, terminan impactando económicamente sobre los contribuyentes.

⁵ **Provincia de Misiones. Decreto 2010/2017 (BO 29/12/2017).** Se decreta que no estarán gravados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos los ingresos provenientes de la venta al exterior de productos y mercaderías, excepto de las ventas vinculadas con actividades mineras o hidrocarburíferas, y los ingresos provenientes de prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país.

que tornen más gravosa la actuación inter-jurisdiccional 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, el análisis del presente fallo nos permite bucear en los últimos dos compromisos, en particular en el ámbito de la “Provincia de Buenos Aires”, analizando el *status quo* vigente al momento de la suscripción del Consenso, el cual se extiende de forma inalterable hasta el día de hoy⁶.

La problemática de los saldos a favor de los contribuyentes, en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, es acuciante (ahora sí mezclado con la coyuntura) para muchas empresas, dado el alto costo del dinero. Nos es gratis inmovilizar fondos en favor del estado provincial. Además, existe una flagrante ilegalidad de estos empréstitos a favor de los estados.

II. El Origen del Problema. La Superposición de Regímenes de Recaudación sobre un Mismo Eslabón de la Cadena de Valor.

El problema que da origen a la sentencia judicial que analizaremos y a la normativa sobre la cual versa la misma es la proliferación de forma indiscriminada de saldos a favor de los contribuyentes en materia de Impuestos sobre los Ingresos Brutos en los últimos quince años. Si bien la “Provincia de Buenos Aires” fue precursora en el tema (mostrando un elevado grado de creatividad apoyada en recursos sistémicos sin precedentes), hoy se extiende a las 24 jurisdicciones, incluyendo a la propia “Ciudad Autónoma de Buenos Aires” a partir de la ampliación de los regímenes de retención y percepción que realizó por medio de la modificación de la R. (AGIP) 939/2013, en noviembre del año 2016, en la cual se emula el sistema aplicado por la Provincia de Buenos Aires desde la administración anterior.

Estos “**saldos a favor de los contribuyentes**”, que no son más que empréstitos forzosos a favor de los estados provinciales, sin sustento en ley (es de decir, estamos en presencia de actos

⁶ En cuanto a los plazos que tienen las jurisdicciones que han suscripto el Consenso para cumplir con los compromisos se establece, en la Cláusula IV, que *“todos los compromisos asumidos en el Consenso deberán cumplirse antes del 31 de diciembre de 2019, salvo que se haya establecido otro plazo para su cumplimiento”*. La misma se complementa con la Cláusula VI por medio de la cual se determina que *“dentro de los 30 (treinta) días de suscripto este Consenso, los Poderes Ejecutivos de las provincias firmantes, de la CABA y del Estado Nacional elevarán a sus Poderes Legislativos proyectos de ley para aprobar este Consenso, modificar las leyes necesarias para cumplirlo y autorizar a los respectivos Poderes Ejecutivos para dictar normas a tal fin.....El presente Consenso producirá efectos solo respecto de las jurisdicciones que lo aprueben por sus legislaturas y a partir de esa fecha.....Este Consenso queda abierto a la adhesión por parte de los señores gobernadores de las provincias que no lo suscriben en el día de la fecha”*. En consecuencia, más allá de la falta de claridad de las cláusulas antes mencionadas, una interpretación posible es que, en el caso de aquellos compromisos en los cuales no se aclaró que son de cumplimiento “inmediato”, el plazo que tendrían las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para hacer efectivos los mismos sería hasta el 31 de diciembre de 2019. Contario *sensu*, en materia de alícuotas diferenciales, exportaciones y aplicación del “Anexo I” (alícuotas) entendemos que las obligaciones de las jurisdicciones aplican desde el período fiscal 2018, independientemente de la fecha de aprobación por parte de las legislaturas respectivas, siguiendo el criterio establecido en todos los Códigos Fiscales de país referido a que el “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” es un tributo de ejercicio (anual).

ilegales - inconstitucionales), se perfeccionan por medio de la superposición de regímenes de recaudación que se aplican sobre un mismo eslabón de la cadena de valor. Es más, en muchos casos percuten sobre un mismo sujeto (sujeto pasible).

Además, la violencia con la cual atacan las finanzas del contribuyente pasible de las retenciones y percepciones, está directamente relacionada con su “cadena de suministro” y “la estructura de comercialización” con la que operan. A su vez, los regímenes de percepción tienen la particularidad de provocar mayores daños financieros y económicos a aquellos agentes económicos que obtienen menores márgenes en la comercialización de sus bienes y servicios. Es decir, los regímenes de percepción castigan a los sujetos que más necesitan de fondos para sobrevivir en la operación diaria.

Para visualizar la situación utilicemos como ejemplo a un productor/elaborador de bienes que está radicado en la Provincia de Buenos Aires. Utilizaremos sólo las normas de la mencionada jurisdicción.

Sobre él percuten los siguientes regímenes, es decir sufre las siguientes detracciones de fondos:

- i. **Importación de Materias Primas o Insumos.** Régimen de Percepción. R.G. (CA) 1/2018 (SIRPEI). Alícuota: 2,50%.
- ii. **Compra de Materias Primas o Insumos o Servicios a Proveedores Locales.** Régimen de Percepción aplicado por sus proveedores. D.N. “B” (DPR) 1/2004 (ART. 344). Se establecen 16 tipos de alícuotas, las cuales mes a mes la ARBA las explicita por medio de un “padrón” de forma individualizada por número CUIT. Alícuota Promedio 2,50% (la máxima es del 8%).
- iii. **Venta del Bien Producido.** Régimen de Retención aplicado por sus clientes. D.N. “B” (DPR) 1/2004 (ART. 411). Se establecen 16 tipos de alícuotas, las cuales mes a mes la ARBA las explicita por medio de un padrón de forma individualizada por número CUIT. Alícuota Promedio 1,75% (la máxima es del 8%).
- iv. **Cobro de la Transacción por Vía Bancaria.** Régimen de Retención Bancario (sujetos de Convenio Multilateral) aplicado por los Bancos. R.N. (ARBA) 79/2004 (SIRCRESB). Alícuota 1,00%.

Si sumamos los importes ingresados antes y después de que se perfeccione el “**hecho imponible**” del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, el monto será, en la mayoría de los casos, superior a la cuantía de la obligación tributaria devengada por la transacción realizada. De ahí la generalización de la existencia de saldos a favor de los sujetos de derecho del tributo (en las 24 jurisdicciones). Esto, medido en términos relativos con respecto al “**Impuesto Determinado**” (días en la calle – jerga comercial), se amplifica en aquellas jurisdicciones donde el contribuyente del Convenio Multilateral haya atribuido un menor “Coeficiente Unificado”.

Tomando sólo como ejemplo sólo a la “Provincia de Buenos Aires⁷”, la multiplicidad de regímenes de recaudación existentes, apalancados por la utilización de categorías de alícuotas por sujeto⁸ y por “regímenes de riesgos fiscal (los cuales no hemos detallado

⁷ Pero siendo replicable a las 23 jurisdicciones restantes.

⁸ Metodología que le otorga a la administración una elevada discrecionalidad.

precedentemente)⁹”, sumados a la falta de regímenes razonables de morigeración de alícuotas de retención y percepción sufridas¹⁰ (como analizaremos en el presente fallo) y la inexistencia de sistemas de devolución de stocks de saldos a favor¹¹ razonables en cuanto a cuantía y procedimiento, permiten que el Fisco pueda lograr niveles de recaudación, basados en la más absoluta discrecionalidad y abstraídos de los niveles de actividad económica real de los contribuyentes (por lo menos en el corto y mediano plazo). El aspecto cuantitativo del hecho imponible que surge del Código Fiscal, nada tiene que ver con el total del tributo ingresado.

Es más, especialmente en materia de regímenes de percepción, nada tienen que ver la cuantía del el “Hecho Imponible” con los importes que se ingresan al “Estado” por el tributo en cuestión, por lo tanto, estamos en presencia de un impuesto autónomo del propio del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, creado por resoluciones de carácter inconstitucional (falta de legalidad)¹².

Además, desde que se comenzaron a aplicar padrones de alícuotas por sujeto, se exacerbó la generación de saldos a favor y se auto-otorgó el Fisco un nivel de discreción, que le permite

⁹ Los cuales son sanciones impropias y, por lo tanto, carentes de toda legalidad, puesto que vulneran el “debido derecho adjetivo” del cual, según nuestra Constitución Nacional, debe gozar el contribuyente, o cualquier persona, antes de que se le aplique una sanción.

¹⁰ Los que existen son insuficientes, puesto que se exigen la acumulación de un determinado stock de saldos a favor y, en la mayoría de las jurisdicciones, requisitos de imposible cumplimiento (ej. CABA).

¹¹ Hoy se exige (ej. Provincia de Buenos Aires), que el contribuyente comience un procedimiento reglado de “repetición” (con la complejidad que el mismo tiene – ej. fiscalización previa), lo cual técnicamente no es correcto, puesto que no se está solicitando la devolución de un pago en exceso como consecuencia de un error en la determinación de la base imponible del impuesto.

¹² Si revisamos los regímenes que actúan ex ante del perfeccionamiento del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, un antecedente obligado es el fallo **“Abastecedora del Norte S.R.L. vs. Provincia de Tucumán – DGR s/ Inconstitucionalidad (6/10/2016)”**, en el cual la Corte Suprema de la Justicia de la Provincia de Tucumán dijo: *“El fisco recauda anticipadamente una suma de dinero sin que pueda atribuirse un derecho o potestad sobre ésta por falta de causa legítima, pues la obligación a cargo del contribuyente aún no ha nacido al momento de ser aplicada la percepción”.... “En la aplicación al actor de la R.G. (DGR) 86/2000 se advierte que la sujeción al método de la percepción incide sobre aquellos elementos estructurales del tributo. Por una parte, el hecho imponible ya no concuerda tanto con la realización del ejercicio habitual y oneroso de la actividad gravada del contribuyente, sino que entra en relación con otra faceta de la operatoria. Por ello mismo, la base económica tenida en mira para la cuantificación del tributo ya no descansa sobre el ingreso devengado por la realización de aquella actividad, sino que se refiere a las erogaciones que efectúa el sujeto. No es ya el ingreso bruto del sujeto pasivo originario del gravamen lo que se tiene en cuenta para el cálculo del tributo, ni siquiera la realización de su propia actividad gravada, sino que se contemplan los gastos y las erogaciones que el mismo lleva a cabo”....“Resulta justificada la objeción constitucional de la actora con respecto a que el impuesto legalmente vigente sobre los Ingresos Brutos no resulta pasible de este régimen de “percepción”, toda vez que, a través de éste método, es el vendedor quien recibe del comprador, el impuesto por una compra, es decir que actúa como agente de cobro de un impuesto por la erogación o gasto que efectúa el comprador, lo cual no se condice con las disposiciones “basilares” de la Ley 5121 que regulan el tributo”.....“En definitiva, la R.G. (DGR) 86/2000, incurre en exceso reglamentario al afectar elementos estructurales del impuesto, que deben venir establecidos por ley formal. En virtud de ello, el régimen de percepción impuesto por resolución del Director de Rentas de la Provincia resulta conculcatorio del principio de legalidad delineado por los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional y 22 de la Constitución de Tucumán, lo que justifica declarar en este caso su inconstitucionalidad, como así también invalidar a su corolario en este caso concreto que es la designación del actor formalizada mediante R.G. (DGR) 204/2009 y su confirmatoria R. (DGR) 07/2010.”*

regular de acuerdo a sus necesidades de recaudación, los niveles de saldos a favor de los Contribuyentes.

Por supuesto, todo esto es consecuencia de las necesidades fiscales de las Provincias y la imposibilidad o falta de decisión política de lograr la fiscalidad de los últimos eslabones de la cadena de valor, donde se genera una parte sustancial de la riqueza sobre la cual tienen potestad tributaria plena las provincias, puesto que se devenga en sus propios territorios.

Deseamos que el Consenso Fiscal sirva para comenzar a revisar este flagrante estado de ilegalidad en materia de ingreso del impuesto.

III. Resolución Normativa (ARBA) 64/2010

La Provincia de Buenos Aires, el 30 de agosto de 2010, dictó la Resolución Normativa (ARBA) 64/2010, automatizando los sistemas de pedidos de baja temporaria de alícuota para los sujetos pasibles de retenciones y percepciones¹³, que ya hayan sufrido el perjuicio de ostentar saldos a su favor. Es importante aclarar que, si analizamos esta norma en forma comparada con otras jurisdicciones, la misma representa un avance en favor de los contribuyentes, más allá de las críticas que efectuaremos sobre la misma en los siguientes párrafos y que la misma Justicia ha convalidado en el fallo objeto de análisis.

Por medio de la mencionado Resolución se establece, en su artículo 1, que *“los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que acrediten la generación de saldos a su favor, podrán requerir ante esta Agencia de Recaudación la evaluación de las alícuotas aplicables en el marco de los regímenes de recaudación que los alcancen, a fines de asegurar la futura morigeración de los mismos, bajo las siguientes formas y condiciones:*

a) “Reducción total o parcial” de las alícuotas de percepción y/o retención de cualquiera de los regímenes generales o especiales de recaudación, aún los de retención sobre acreditaciones bancarias, 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;

b) “Atenuación” de las alícuotas dispuestas para los regímenes generales de percepción o retención¹⁴, cuando se generen saldos a favor, pero la sumatoria prevista en el párrafo anterior no supere en dos veces al promedio mensual del impuesto declarado y exista preeminencia de deducciones generadas por los citados regímenes generales”.....

Por su parte, aún sin la existencia de dichos saldos, los contribuyentes sujetos a los regímenes generales de retención y/o percepción, podrán manifestar disconformidad con las alícuotas de recaudación y/o con la categoría de riesgo que les hubiere sido asignada por la Autoridad de Aplicación, conforme se establece en el Capítulo IV de la presente”.

Es decir, se establecen concretamente dos “sistemas” (reducción total o parcial y atenuación) aplicables hacia el futuro para morigerar el daño financiero y económico ya sufrido por el contribuyente, en los cuales se establece como condición necesaria para

¹³ Sin incluir el régimen de Aduana y los Bancarios.

¹⁴ No incluye el régimen bancario.

su procedencia la acreditación de la existencia de saldos a su favor. Es más, hasta se establece la cuantía del perjuicio financiero a los fines de otorgar el presunto beneficio.

Como siempre se aclaró desde el Organismo, la norma no tiene por objetivo devolver stocks de saldos a favor (el daño perpetrado), sino evitar que los mismos proliferen, en especial cuando son consecuencia de regímenes generales de retención y percepción. Para la devolución de stocks, la Agencia exige como “protocolo” la aplicación del procedimiento reglado de repetición de impuestos, por más que técnicamente sea incorrecta su aplicación, por no haber pago en excesos como consecuencia de un error en la determinación de la base imponible. Recientemente se han dictado sendas Resoluciones por medio de las cuales se instrumentaron mecanismos de devolución semi-automática para personas humanas (saldos a favor de hasta \$ 10.000) y personas jurídicas (saldos a favor de hasta \$ 50.000). Si bien es un avance, simple hablamos de remedios que se pretenden aplicar luego de causado un perjuicio para el contribuyente.

Volviendo a la Resolución bajo análisis, posteriormente se establecen una serie de requisitos formales y materiales, entre los cuales destacamos el establecido en el inciso 3), del artículo 2, el cual establece *“que del análisis conjunto de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente y las retenciones y/o percepciones informadas por los agentes de recaudación, en el período comprendido por los tres meses vencidos al mes anterior de la solicitud, surja como resultado saldo generado a su favor”*. Siempre se retorna a la idea de que es condición necesaria tener un perjuicio financiero para que proceda el régimen.

En el caso de “reducción” de alícuotas se precisa, en el artículo 7, que *“la Agencia de Recaudación procesará la información recibida de acuerdo con las previsiones dispuestas en los artículos anteriores y la obrante en su base de datos a efectos de corroborar la situación fiscal denunciada y la procedencia de la solicitud...De corresponder, conforme los datos auditados al momento de resolver la solicitud, reducirá las alícuotas de recaudación de manera tal que el monto de retenciones y/o percepciones no exceda el promedio mensual de impuesto declarado por el contribuyente, en el período evaluado....”*. En este caso, la viabilidad de la solicitud realizada no procede de forma inmediata.

Para el caso de las “atenuaciones”, la procedencia *“será resuelta por la Autoridad de Aplicación, conforme los datos auditados al momento de resolver la solicitud, determinando el beneficio de manera automática y sin sustanciación, procurando que el nuevo porcentaje impida que el monto de las futuras retenciones y percepciones exceda el promedio de impuesto declarado por el interesado, expidiendo de corresponder en la misma oportunidad, el pertinente certificado para ser exhibido ante los agentes de recaudación....La aplicación informática rechazará automáticamente las solicitudes que no reúnan las condiciones previstas en la presente Resolución, no dando lugar dicho rechazo a reclamo alguno por parte del contribuyente, sin perjuicio de la posibilidad de efectuar nuevas solicitudes, cuando se alcancen los requisitos dispuestos”*.

La reducción o atenuación de alícuotas se otorgará por un plazo máximo de seis meses, contados a partir de la fecha de expedición del certificado, debiendo los agentes actuar de conformidad a lo que surja del mismo.

Por último, en materia de “Reclamos por Disconformidad” se tipifican en el artículo 18 los motivos que pueden dar lugar a este procedimiento, siendo actualmente 17 las causales existentes para que proceda de publicación.

Como podemos ver, más allá de que desde la R.N. 64/2010 se enuncia situaciones y fórmulas matemáticas como la que expondremos a continuación, el régimen (como los propios regímenes

de recaudación) están impregnados de un elevado margen de discrecionalidad en favor de la Administración, difícil de tamizar desde su legalidad.

Ej. Artículo 4 - R.N. 64/2010. Fórmula para analizar el acceso al sistema de reducción:

$$\frac{\sum_{t=0}^{M_h} (RP_{t-4} - ID_{t-4})}{\frac{\sum_{t=0}^2 ID_{t-4}}{3}} > 2$$

IV. Análisis del Fallo

En el presente fallo toda la potencia de lo expuesto en los apartados anteriores, sucintamente, se hace presente a nivel judicial. Es por eso que, más allá que estamos en presencia de una sentencia de primera instancia, nos parece un antecedente más que relevante.

La firma José Basso S.A. interpuso una “pretensión declarativa de certeza” en los términos del artículo 12, inciso 4º, del CPCA¹⁵ contra la “Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA)”, a los efectos de que el suscripto dilucide el estado de incertidumbre en el que se encuentra inmersa, respecto del alcance y modalidad de la relación jurídica que la vincula con la mencionada Agencia, en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Luego la actora refiere a la existencia de un “cuantioso” número de regímenes de retención y percepción, cuya actuación simultánea con el aumento de alícuotas en el impuesto referido ocasionarían en los contribuyentes el pago de importes superiores a los anticipos que corresponden a cada período.

Describió las distintas normas de la “**R.N. 64/2010**” que rigen la cuestión y las vinculó a su situación particular, concluyendo que de las mismas surge la **imposibilidad de obtener la reducción total de alícuotas**, a lo que adicionó, como veremos, la evolución del saldo a favor en el tributo de marras, durante los meses de abril de 2015 a abril de 2016.

Basso expresa que: “*el régimen establecido por la R.N 64/20110 es irrazonable y en tal sentido, reñido con la Constitución Nacional, norma que ha de tener aplicación preferente frente al reglamento (artículo 31, Constitución Nacional). Precisamente la aplicación o no de ese reglamento, que la actora postula la impide siquiera acceder al mecanismo de reducción de alícuotas es la piedra de toque del conflicto y núcleo de la incertidumbre, cuyo debate en esta causa es plenamente posible y permitirá que avance sobre el particular*”.

Es decir, calificó de “irrazonable” la circunstancia de que su saldo en el impuesto aumente mes a mes y, no obstante, no se encuentre en condiciones de ser excluida de los regímenes de recaudación.

A esta altura es relevante destacar que, a diferencia del anteriormente referido fallo “Abastecedora del Norte S.R.L. vs. Provincia de Tucumán – DGR s/ Inconstitucionalidad (6/10/2016 - CSJT)”, la actora no cuestiona, en sí, la facultad de la Administración de

¹⁵ “ARTÍCULO 12.- (Texto según Ley 13101) PRETENSIONES. En el proceso contencioso-administrativo podrán articularse pretensiones con el objeto de obtener: a) La anulación total o parcial de actos administrativos de alcance particular o general; b) El restablecimiento o reconocimiento del derecho o interés tutelados; c) El resarcimiento de los daños y perjuicios causados; d) **La declaración de certeza sobre una determinada relación o situación jurídica regidas por el derecho administrativo. La pretensión respectiva tramitará con arreglo a lo previsto en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial;** e) La cesación de una vía de hecho administrativa; f) Se libre orden judicial de pronto despacho, en los términos previstos en el Capítulo IV del Título II”.

instituir regímenes de retención o percepción, más allá de la secuencia temporal de los mismos (ej. percepciones). Sino que el reclamo está centrado en la conjunción dañosa de dos factores: *a) 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; b) un mecanismo reglamentario que impide que esa situación se detenga o se revierta. La concurrencia de ambos resulta contraria a la Constitución Nacional, por afectar su derecho de propiedad (artículo 17 - C.N.), mediante una regulación normativa que se encuentra reñida con la razonabilidad y, por ello, también en pugna con la Carta Magna (artículos 28 y 33).*

Como prueba documental acompañó a la demanda: **a)** un “Cuadro”, con la respectiva “Certificación Contable”, en el cual se exterioriza que para el mes de mayo de 2015 su saldo a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos ascendía a \$ 37.298,90, incrementándose el mismo, para ubicarse en abril de 2016 en la suma de \$ 427.989,65; **b)** Con relación al segundo punto, la impresión de pantalla de la página web de la ARBA en cual consta la leyenda “**CUIT sin preeminencia de deducciones por regímenes de retención y/o percepción**¹⁶” y, por lo tanto, se le impidió continuar con el trámite.

La actora, simultáneamente, se encontraba incluida en el padrón de retenciones sobre acreditaciones bancarias con una alícuota de 0,20%, en el régimen general de percepción con una del 5% y en el general de retención, con una del 2,5%.

Por último, cita el antecedente de la causa “**logha, José Héctor e logha, Omar Alberto c/ARBA s/Pretensión Declarativa de Certeza (25/06/2013)**”, de la “**Cámara Contencioso Administrativo de Mar del Plata**”, por entender que la misma era aplicable al caso y propuso la prueba pericial que consideró pertinente, sobre la cual luego desistió de la producción de la misma, motivo por el cual se declaró la cuestión como de puro de derecho.

A su turno, la representante de ARBA, como es de rigor, destacó que el pretendido estado de incertidumbre no existe y que, por ello, la demanda es inatendible. Además, sostuvo la “razonabilidad” de los mecanismos previstos en la R.N. 64/2010.

Oportunamente, el “**Juzgado Contencioso Administrativo de Mar del Plata. N° 2**”, se declaró competente y dictó una medida cautelar disponiendo la exclusión de la actora de los regímenes de retención, por el término de un año, la cual fue revocada por la Alzada.

Posteriormente, el **Juez Marcelo Daniel Fernández**, en primer lugar, analiza si existe o no un estado de incertidumbre en la “relación jurídica tributaria” existente entre las partes, en torno al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y, luego, si dicho estado es generado por la aplicación de múltiples regímenes (generales o especiales) de recaudación y la normativa reglamentaria (R.N. 64/2010) establecida para ser excluido de los mismos.

Una vez que, valorada la prueba documental adjunta, más allá del tiempo transcurrido, resuelve sobre de la “**permanencia y actualidad del estado de incertidumbre**”, se ocupa de la cuestión de fondo, focalizando su análisis en la R.N. 64/2010.

Plantea que:

- *“En primer lugar, que el sistema prevé tres situaciones distintas pero que tienen pretensión de abarcar todos los posibles posicionamientos del contribuyente”.*

¹⁶ La ARBA deniega la aplicación las reducciones establecidas en la R.N. 64/2010, cuando los saldos a favor no son producto de los regímenes generales de retención y percepción (ej. cuando son consecuencia de regímenes bancario o aduaneros).

- *“Se establecen mecanismos para quienes: (i) cumplan las condiciones del artículo 4º (artículo 1º, inciso a – reducción total o parcial); (ii) no cumplan esas condiciones pero las retenciones o percepciones provengan principalmente de regímenes generales (artículo 12 - atenuación) y (iii) sujetos que, aún sin generar saldos a favor, acrediten alguna de los 17 supuestos previstos en el art. 18, para ser excluidos”.*
- *“Ello conduce a actualizar el pedido de tratamiento de la cuestión constitucional, pues inmediatamente surge, como primer punto de abordaje, la razonabilidad de la previsión normativa, pues ello es el punto central que permitirá dilucidar la pretensión anulatoria impetrada, en primer lugar, para luego abordar sus consecuentes pretensiones de reconocimiento de derechos”.*
- Luego, citando el fallo **“logha”** expresa 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”.*
- Se repudió (en el antecedente citado) la conducta administrativa que, *“constatada la existencia de un persistente saldo a favor del contribuyente, continuó sometiendo al mismo a los regímenes recaudatorios”.*

Bajo estos conceptos y yendo al caso de marras, el Juez expresa que “no sólo se encuentra acreditada la circunstancia antedicha (de la persistencia y tendencia creciente del saldo a favor), sino que, en adición, la Administración ni siquiera ha permitido el tratamiento de la cuestión. La irrazonabilidad de lo actuado por la Administración se exhibe, así, en modo palmario y finca en una decisión automática, emitida por el sistema, que ni siquiera permite al contribuyente formular su pedido, pues lo aborta en el inicio mismo, sin posibilidad de seguir el trámite hasta el acto final, recursos administrativos mediante si fueren menester”.

Por lo tanto, continúa el Magistrado, se deforma la finalidad de la recaudación anticipada, excediendo el tributo que corresponde percibir a la Administración y, por otro lado, se niega el postulado esencial que tiene como razón de ser el sistema de exclusión de los sistemas recaudatorios, que porta la R.N. 64/2010. Lo anterior se produce por el juego conjunto de los artículos, 1, 4 12 y 13 de ese reglamento, que se presentan, entonces, como contrarios a los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional.

De acuerdo a lo expuesto, es menester, también, declarar la existencia del derecho a la firma actora a ser excluida (a la luz de los saldos a favor que estimo aún existen al día de la fecha) de los alcances de todo sistema de retención o percepción de dicho impuesto.

Por lo tanto se resolvió hacer lugar a la demanda, declarando la inconstitucionalidad de los artículos 1, 4, 12 y 13 de la R.N. 64/2010 y declarar el derecho a la firma José Basso SA a ser excluida de todo régimen de recaudación, en tanto se mantenga el saldo a su favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

V. Conclusiones

Más allá que el propio Organismo ha flexibilizado en los últimos meses la aplicación de la R.N. 64/2010, el antecedente analizado (incluyendo la cita al fallo **“logha”**), constituye un excelente

primer paso, en consonancia con los compromisos asumidos por las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el “**Consenso Fiscal**”, para establecer un límite a los excesos a los que nos hemos referido en la aplicación de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los primeros apartados de la presente publicación. Además, el remedio procesal utilizado (cuyo éxito dependerá del Juzgado en el cual se litige), resulta atractivo para todo tipo de contribuyente.

Es más, esta sentencia (cuya situación procesal al día de hoy desconocemos y, por lo tanto, su suerte en la Alzada), la podemos sumar al grupo selecto de fallos en la materia de los cuales tenemos conocimiento (muy disimiles entre sí):

1. **S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia s/Queja por Recurso de Inconstitucionalidad.** “Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires (12/11/2008)”.
2. **logha, José Héctor e logha, Omar Alberto c/ARBA s/Pretensión Declarativa de Certeza.** “Cámara Contencioso Administrativo de Mar del Plata N° 2 (25/06/2013)”.
3. **Abastecedora del Norte S.R.L. vs. Provincia de Tucumán – DGR s/ Inconstitucionalidad.** “Corte Suprema de Justicia de Tucumán (6/10/2016)”.
4. **COOPERATIVA DE VIVIENDA, CREDITO, CONSUMO Y SERVICIOS SOCIALES PALMARES LIMITADA c/ COMISION ARBITRAL DEL CONVENIO MULTILATERAL s/PROCESO DE CONOCIMIENTO.** “Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala III (29/06/2017)”.
 - **Por medio del cual se resolvió:** “conceder, en los términos del artículo 204 del CPCC, la cautela requerida y, en consecuencia, ordenar a la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral del 18/8/77 y/o a su Comité de Administración que se abstenga de efectuar, respecto de la Cooperativa de Vivienda, Crédito, Consumo y Servicios Sociales Palmares Limitada (CUIT 30-69462511-4), las deducciones o retenciones previstas por la Resolución General 104/2004, por intermedio de los agentes de recaudación allí estipulados, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en autos”.

Es importante que los contribuyentes que están “sufriendo” los perjuicios financieros y económicos que conlleva la persistencia de saldos a su favor, especialmente ante un contexto de elevado costo del dinero, se decidan a accionar, más allá de lo alentadora o no que sea la vía procesal idónea, contra el accionar inconstitucional de los Fiscos por medio de los distintos regímenes de recaudación que se han establecido en absoluta desconexión con el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Hoy apalancados en el “Consenso Fiscal”, la judicialización es el camino para terminar con los empréstitos forzosos a los cuales los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos están siendo sometidos de forma ilegal.