

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 47

Objetivo del Informe:

Analizar la “Jurisprudencia Judicial y Administrativa” más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales y Traslación del Tributo.

- Procuración General de la Nación. **“Droguería del Sud c/Provincia de Buenos Aires s/Acción Declarativa de Certeza (27/11/2018)”**. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Cuestión de Fondo. Traslación del Tributo. Doctrina del Empobrecimiento.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Competencia Originaria y Régimen de Estabilidad Fiscal.

- Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“Chevron Argentina S.R.L. c/Provincia del Neuquén s/ Acción Declarativa (19/02/2019)”**. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Competencia Originaria. Régimen de Estabilidad Fiscal. Análisis del Voto en Disidencia.

Amparos ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Solicitud de Devolución de Impuestos. Jurisprudencia relacionada.

- Tribunal Fiscal de la Nación. Sala de FERIA. **“Rielo Ameijide, Josefa Consuelo (4/01/2019)”**. Amparo por Demora Excesiva de la Administración. Solicitud de Devolución de Saldo de Libre Disponibilidad.

- ✓ **Procuración General de la Nación. “Droguería del Sud c/Provincia de Buenos Aires s/Acción Declarativa de Certeza (27/11/2018)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Cuestión de Fondo. Traslación del Tributo.**

i. Introducción

Estamos en presencia de un “Dictamen” que, afincado en la jurisprudencia de la “Corte Suprema de Justicia de la Nación” sobre la “doctrina del empobrecimiento”, tiene una gran cualidad: **describe en muy pocos párrafos¹ la realidad económica de los “tributos”², asimilándolos de forma lisa y llana a un “costo” intrínseco del negocio, sin hacer distinciones teóricas (muchas veces ociosas) sobre si los mismos son “directos” o “indirectos”**. En consecuencia, se reconoce que, al ser un costo más, todos los actores de la cadena de valor harán lo que sea necesario para reducir su carga. En particular los empresarios, trasladando su incidencia por medio de los precio.

Todo esto, nos dirá la Procuradora, en línea con la doctrina de nuestro “Máximo Tribunal”, en nada afecta el análisis sobre la constitucionalidad o no de una determinada norma, cuestión que está por encima de la traslación o no, en el caso de marras, del “Impuestos sobre los Ingresos Brutos”.

- Por otra parte, la Dra. Monti, nos vuelve a instruir sobre los requisitos necesarios para que proceda una “acción declarativa de certeza”.

Es importante recordar que un empresario considerará todos los costos, incluyendo los tributarios (indirectos y directos), a la hora de fijar un precio determinado que le permita obtener el margen de rentabilidad deseado. Es más, en la mayoría de los casos, el margen se mide neto del “Impuesto a las Ganancias”, por más que nos enseñaron desde antiguo que es un tributo directo y, por lo tanto, no se traslada. **El único límite será el propio mercado, el cual convalidará o no el precio fijado desde una planilla de cálculo.**

Ahora bien, la fiscalidad de una determinada actividad, más allá de la posibilidad de traslación o no, es sumamente relevante, puesto que será determinante a la hora analizar la competitividad de una determinada empresa, básicamente, por el “efecto ingreso” y “sustitución” que genera. Por lo tanto, el análisis de la constitucionalidad de un tributo está por encima de cualquiera de estas abstracciones planteadas por las defensas de los fiscos provinciales.

Tributar al 1,00% o 4,50%, como analizaremos en el presente caso, no es neutral para la Sociedad, puesto que, efectos piramidación y cascada mediante, su traslación, por más que pueda ser llevada a cabo, genera un efecto ingreso que impacta directamente en el volumen del producto transado.

Por eso, abrazamos el criterio que analizaremos de la Dra. Laura Monti, en el cual se le otorga preminencia al análisis de la “constitucionalidad” del tributo, por encima de cualquier otra cuestión de facto, como puede ser la “doctrina del empobrecimiento”, planteada como argumento de defensa por la “Provincia de Buenos Aires”, la cual nada tiene que ver en el análisis de legalidad solicitado por la accionante.

ii. Doctrina del Empobrecimiento

¹ Ver “Punto VII”.

² En general y, por lo tanto, incluyendo el propio “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”.

Recordemos que esta “doctrina” implica que el sujeto activo de la relación procesal haya soportado, efectivamente, la prestación tributaria sin trasladarla a terceros, tal cual sostuvo la “Corte Suprema de Justicia de la Nación”, en el histórico fallo “*Mellor Goodwin S.A. (18/10/1973)*”. La misma tiene su fundamento legal en la ley civil y conlleva no sólo acreditar el enriquecimiento del patrimonio del obligado a la restitución sino también el correspondiente y proporcional empobrecimiento del accionante, lo cual no sólo se puede inferir del pago que se intenta repetir.

Tal cual expusieramos en el acápite precedente, y analizaremos con mayor detalle al momento de sumergirnos en el propio “Dictamen” de la Dra. Laura Monti, la realidad de la toma de decisiones empresaria y del giro normal de los negocio hace que la aplicación en la vida real de la doctrina del empobrecimiento, salvo en sectores económicos que operan en mercados muy regulados, sea de imposible cumplimiento.

Llegados a este punto es relevante recordar que nuestro “Tribunal Cívero”, abandonó esta doctrina, volviendo a la jurisprudencia previa al 1973³, a partir del fallo “**SA Petroquímica PASA (17/05/1977)**”. En el mismo, sostuvo “*el poder tributario del Estado tiene limitaciones no sólo para crear las fuentes de renta sino también para aplicar la ley fiscal, pudiendo el patrimonio de los contribuyentes, en caso de exceso en el ejercicio de aquel, verse ilegítimamente disminuido por una prestación pecuniaria carente de causa.....para estos supuestos, precisamente, la ley acuerda la acción de repetición mediante la cual el contribuyente pone en movimiento el control jurisdiccional tendiente a establecer la legalidad o constitucionalidad del tributo.....acción que de privarse o restringirse en su ejercicio implicaría una abierta violación a la Constitución.....*”.

Luego de descartar que la teoría del enriquecimiento sin causa, conforme su fundamento en la ley civil, constituya el respaldo de la repetición tributaria, **la Corte sostiene⁴ que “el interés inmediato y actual del contribuyente que paga un impuesto existe con independencia de saber quién puede ser, en definitiva, la persona que soporta el peso tributario, pues las repercusiones de éste, determinadas por el juego complicado de las leyes económicas, podrían llevar a la consecuencia inadmisibles de que en ningún caso las leyes de impuestos indirectos, y aún la de los directos en que también ella opera, pudieran ser impugnadas como contrarias a los principios fundamentales de la Constitución Nacional”.**

La doctrina del fallo “**SA Petroquímica PASA**” se mantuvo inalterable hasta fines del año 2004 (más allá del dictado de algunas sentencias aisladas⁵) en donde, por medio de la Ley 25.795, se incorporó como último párrafo del artículo 81, de la Ley 11.683 el siguiente texto: “*Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos*⁶”.

³ Fallo (CSJN) “*Freites y Gurgio Vs Provincia de Corrientes (1/12/1904)*”.

⁴ Basado en el antecedente citado *up supra*.

⁵ Fallos (CSJN): “*Eca Cines S.R.L. (18/10/1984)*”, “*Viviendas Patricia S.R.L. (11/04/1989)*”, “*Massalin Particulares (24/11/1998)*”, “*Nobleza Picardo (5/10/2004)*”, etc.

⁶ Esta norma fue emulada por varias jurisdicciones provinciales. Es más, recientemente y ante la eventual avalancha de acciones de repetición por alícuotas diferenciales en materia de “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, la “Provincia de Santa Fe” incorporó en el artículo 123 *bis*, el cual reza lo siguiente: “*Tratándose del impuesto sobre los ingresos brutos solo podrá ser repetido por los contribuyentes de derecho cuando estos acrediten fehacientemente que no han trasladado tal impuesto al precio de los bienes y/o servicios, o bien*”.

Esta norma, como hemos expuesto, y se desarrollará en el análisis del “Dictamen” (acápites iii), choca con la realidad comercial de los contribuyentes de forma insalvable (“*juego complicado de las leyes económicas*”, en los términos de nuestra Corte) y es a todas luces “inconstitucional”.

Como nos enseña el Dr. Rodolfo R. Spisso⁷, en esta materia, debemos tener en cuenta que:

- *“si se tolera la falacia de crear falsas antinomias entre derechos del individuo y los del Estado, alimentada por una concepción totalitaria, negatoria del Estado de Derecho, convalidaremos la destrucción del principio de juricidad”.*
- *“si admitimos que la Constitución sea pisoteada para negarle a una empresa el reintegro de un tributo inconstitucional será demasiado tarde cuando se quiera reaccionar contra ese mismo Estado, que, desconociendo los derechos fundamentales, avasalle la libertad individual.....”.*
- ***“La doctrina del empobrecimiento adolece de una grave falta de ética al estimular al Estado, que debe velar por la plena vigencia del derecho, a incurrir en continuas violaciones a la Constitución, en la seguridad de que no será obligado a devolver el fruto de su ilicitud. Nada hay más contrario al afianzamiento de la justicia que la impunidad del Estado ante la violación de su parte del principio de juricidad.....”.***
- ***“En síntesis la teoría del empobrecimiento es para otro modelo de Constitución, no para el nuestro.....”.***
- *“Por ello no existe el tan mentado enriquecimiento sin causa de quien repite un tributo ilegal que ha trasladado a los precios.....si el empresario ha podido fijar libremente sus precios y utilidades, la devolución de un tributo ilegal no deviene en una ganancia ilegítima sino en la que, de todas maneras, hubiera podido obtener por el juego de las leyes económicas de formación de precios...”.*
- ***“Al trasladar el impuesto a los precios, el contribuyente de derecho obtiene el monto del gravamen que ha de ingresar, en tanto que cuando recupera del Estado las sumas abonadas obtiene un acrecentamiento de la ganancia bruta, que hubiera ab initio podido obtener de no haber existido el impuesto ilegal”.***
- *“Desplazar la legitimación para promover la acción de repetición del contribuyente de derecho al incidido o percutido constituye una propuesta insincera, por las dificultades que se reconocen”.*

Por todos lo expuesto, no podemos dejar de vislumbrar los efectos que el presente “Dictamen” tendrá en las distintas “**acciones de repetición**” que se tramiten en materia de “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, más allá de los requisitos establecidos en los Códigos Fiscales⁸.

iii. El Dictamen

La Sociedad demandó a la “Provincia de Buenos Aires” por intentar aplicarle una alícuota incrementada por la venta en su territorio de productos provenientes de la “Ciudad Autónoma de

cuando, habiéndolo trasladado acreditar en su devolución en la forma y condiciones que establezca a tales fines la Administración Provincial de Impuestos”.

⁷ Libro: “Acciones y Recursos en Materia Tributaria”. Segunda Edición. Editorial LexisNexis. Año 2008

⁸ En mucho de los cuales se ha vuelto a la doctrina del empobrecimiento. Ver *up supra* 6.

Buenos Aires (CABA)”, conculcando, según la demandante, lo previsto en los artículos 9, 10, 11, 12, 75 (inciso 13) y 126 de la “Constitución Nacional”.

En particular, la “Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA)” considera que sólo tributan al 1% los ingresos provenientes de la *“venta al por mayor de productos farmacéuticos cuando sus establecimientos estén ubicados dentro de su territorio”*. Por lo tanto, en el caso de ingresos que provienen de locaciones situadas en la CABA, debe calcularse el impuesto aplicando la alícuota incrementada el 4,50%, prevista en la Ley Impositiva vigente en el período 2010⁹. En consecuencia, la “ARBA”, dictó la “Disposición Delegada (SEFSC) 4721/2016 (23/12/2016)”, en la que determinó de oficio un saldo a su favor en concepto de “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”.

La apelante plantea que, con esta discriminación de alícuota, se establece una aduana interior, obstaculizando el comercio inter-jurisdiccional. Además, se solicita una medida cautelar.

Oportunamente, la “**Corte Suprema de Justicia de la Nación**”, se declaró competente y concedió (como en la mayoría de los planteos similares) la medida cautelar.

Al momento de responder el traslado de demanda, la “**Provincia de Buenos Aires**”, defendió el régimen aplicado distinguiendo entre la cláusula comercial (artículo 75, inciso 13, Constitución Nacional) y la potestad tributaria provincial de fomentar su industria.

Además, la demandada, esgrimió que los productos que comercializa “Droguería del Sud S.A.” carecen de un precio fijo o tarifado, razón por la cual ella puede diagramar la estructura de sus costos en base a la alícuota del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” que le corresponde, adecuando los precios a las exigencias del fisco provincial.

En consecuencia, plantea el Fisco Provincial, “no se puede presumir que el mayor impuesto que debe abonar la actora a la Provincia en comparación con aquellos contribuyentes que venden al por mayor productos farmacéuticos desde establecimientos ubicados en Provincia de Buenos Aires represente una barrera interna para su actividad”. El sólo planteo de este argumento demuestra la falta de conocimiento sobre la economía real, que luego la Procuradora nos aclarará.

Según los representantes de “ARBA”, los efectos económicos y la pérdida de “**competitividad**” alegada por la Sociedad, como consecuencia de la mayor fiscalidad por la aplicación de la alícuota diferencial, deben ser demostradas por el contribuyente, puesto que no hay una presunción legal en tal sentido (teoría del empobrecimiento).

No llegamos a comprender este último argumento, en particular la necesidad de demostrar el perjuicio, puesto que va de suyo que por el sólo hecho de establecer una alícuota nominal más elevada a un determinado agente económico, ya se está afectando la competitividad del mismo,

⁹ Dentro de lo que han sido los excesos en la aplicación de “alícuotas diferenciales”, esta es una particularidad que tuvo este tipo de actividad. En la actividad de venta al por mayor, la Ley (PBA) 14.044 (Ley Impositiva 2010), en su artículo 21, establecía la alícuota del 1% para la *“venta al por mayor de productos farmacéuticos cuando sus establecimientos estén ubicados en la provincia de Buenos Aires”*. De lo contrario, la alícuota era del 4,50%.

Por su parte, en lo que refiere a la actividad de *“Fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos”*, la alícuota general era del 3%, reduciéndose al 1% cuando la misma se desarrollaba en *“establecimiento industrial, agropecuario, minero, de explotación pesquera o comercial ubicado en la Provincia de Buenos Aires”*.

como consecuencia del “efecto ingreso”, mencionada en la introducción. Además, se podría agregar el “efecto sustitución”, según las características del mercado en donde se opere.

A su turno, la **Procuradora** expresa que la cuestión se encuentra dirigida a dilucidar el estado de falta de certeza en que se encuentra la actora frente a la pretensión de la “Provincia de Buenos Aires” de gravar con el “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, el desarrollo de la actividad de venta al por mayor de productos farmacéuticos con la alícuota incrementada al 4,50%.

Luego, la Dra. Laura Monti analiza si en el caso concreto se perfeccionan los extremos requeridos para que prospere una “acción declarativa de certeza”.

En este sentido, manifiesta que:

- *“existe una controversia definida, concreta, real y sustancial, que admite el remedio específico por medio de una decisión de carácter definitivo de V.E., en la cual se evaluará la constitucionalidad o no, en el caso, de las normas atacadas”;*
- *“las cuestiones en debate no tienen un mero carácter consultivo ni importan una indagación especulativa sino que, antes bien, responden a una caso que busca precaver los efectos de actos en ciernes, como lo es la Disposición Delegada (SEFSC) 4.721/2016, del 23/12/2016..... a la que la actora atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal”.*

En el párrafo anterior la Procuración nos vuelve a aleccionar sobre cuáles son las cuestiones fundamentales que debemos de tener en cuenta antes de realizar un planteo judicial utilizando este remedio procesal.

La masividad con que los contribuyentes están recurriendo a este remedio procesal (acciones declarativas de certeza), es consecuencia directa de la falta de justicia que ofrecen otras vías procesales¹⁰. Ahora bien, esto tiene un límite: el cumplimiento estricto en lo exteriorizado en los párrafos anteriores.

En cuanto al fondo de la cuestión, la Procuradora, nos remite a la causa “Droguería del Sud S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza”, cuya sentencia de la “Corte Suprema de Justicia de la Nación (6/11/2018)”, la cual oportunamente formó parte de esta columna.

Ahora bien, como sucede últimamente, lo más relevante de la doctrina que se desprende del “Dictamen” bajo análisis, comienza después de manifestarse la cuestión de fondo.

En el “punto VII”, se detiene, en relación a la defensa planteada por la demandada, a analizar, específicamente, el argumento por medio del cual, la representante de la Provincia, refiere a que la actora comercializa productos que carecen de un precio fijo o específicamente tarifado, razón por la cual pueden trasladar en el precio la incidencia del tributo.

Sobre el mismo dice que:

- *“Tal planteo supone que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se traslada en su exacta cuantía y, por ende, no causa agravio a la actora pues logra removerlo mediante su carga a los eslabones posteriores o anteriores de la cadena de comercialización”.*
- *“Sin embargo, tal generalización ignora que toda carga mensurable en dinero (sea tributaria o no) es un costo para el desempeño económico tanto de la empresas, como*

¹⁰ Problema que en algún momento deberá debatirse y solucionarse en propio Poder Judicial.

de los particulares (entendidos éstos en el sentido de los consumidores finales de bienes y servicios). Y que tanto aquéllas como éstos, de una manera u otra, buscarán, como es lógico en una economía de mercado, incrementar su rentabilidad o la potencialidad económica disponible mediante la remoción de dichas cargas económicas (entre otros caminos), sea sustituyendo insumos gravados por otros que no lo estén (o lo estén en menor medida), sea disminuyendo el consumo de bienes y servicios gravados (o reemplazándolos por otros que lo estén en una medida inferior), sea trasladando la carga económica (hacia adelante, hacia atrás, o bien lateralmente.....), etc., lista que no agota las enormes posibilidades que pueden llegar a darse dentro de cada mercado y que se multiplican si se considera la posición que en ellos ocupa cada uno de los operadores que allí se desempeñan”.

- *“Es decir, que siempre, e indefectiblemente, un tributo será un costo¹¹ (entre muchos otros que hay), tanto para las empresas como para particulares, y que estos buscarán removerlos: las empresas incrementando el precio de sus bienes, o bien obteniendo rebajas en el precio de los (o ambas cosas a la vez.....) y los particulares ya que, en su carácter de consumidores finales de bienes y servicios, no pueden trasladar la carga hacia adelante por la vía de la comercialización, o bien buscarán un incremento de sus ingresos por las vías que fueren pertinentes (paritarias, protestas gremiales....) o bien utilizarán los mecanismo que estimen convenientes para sustituir o disminuir el consumo del producto gravado”.*
- *“Tal fenómeno económico carece de la entidad que la demandada le adjudica y no resulta apto para torcer el eje de la cuestión en debate ni modificar la correcta solución que corresponde a este juicio”.*
- *“En efecto, como claramente advirtió V.E., lo que se controvierte en estos procesos es la discriminación que general la legislación establece en función del lugar de radicación del contribuyente, en tanto lesiona el principio de igualdad (artículo 16 – Constitución Nacional), y altera la corriente natural del comercio (artículo 75, inciso 13 y 126 de nuestra Carta Magna), instaurando así una verdadera aduana interior vedada por la Constitución (artículos 9 a 12), para perjudicar a los bienes y servicios foráneos en beneficios de los producidos en su territorio”.*
- ***“Por ende, forzoso es colegir que la eventual e hipotética traslación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuyo pago se le exige a la actora, carece de toda relevancia para convalidar la inconstitucional actividad estatal que dificulta la venta de mercaderías de cualquier otra provincia en la de Buenos Aires, crea una categoría arbitraria de contribuyentes, inspirada en un propósito de hostilidad, y atenta contra las finalidades perseguidas por nuestras Norma Fundamental de asegurar el libre comercio interno en la República como si se tratara de un solo territorio para un mismo pueblo...”***

Como podemos ver que la Procuradora, luego de un análisis que demuestra un conocimiento profundo de la realidad de los negocios, es prístina al desvirtuar el planteo de la Provincia sobre la posibilidad traslación del tributo y ponderar adecuadamente la inconstitucionalidad flagrante que representa la creación de categorías arbitrarias de contribuyentes en virtud de su localización.

¹¹ Reiteramos, no se desagrega entre “directos” e “indirectos”.

iv. Conclusiones

Consideramos plausible el presente “Dictamen” y abogamos por que, al momento de emitir la sentencia sobre el fondo de la cuestión, la “Corte Suprema de Justicia” lo haga suyo en todos sus términos.

Es importante terminar con la perimida doctrina del empobrecimiento, la cual, más allá de la Jurisprudencia aún vigente, ha tomado actualidad en diferentes Código Fiscales, ante el temor de las Provincias, de una posible avalancha de “acciones de repetición” en materia de alícuotas diferenciales por los períodos no prescriptos.

En síntesis: Todo tributo es un costo. Todo agente buscar reducir su carga económica con los medios que tenga a su alcance. Todo tributo tiene su impacto económico como consecuencia de los efecto ingreso y sustitución¹² en cabeza del contribuyente, más allá de la posibilidad de trasladarlo o no. Ahora bien, nada de esto enerva el análisis sobre la constitucionalidad o no del mismo. Como nos dijo la Dra. Laura Monti, *“carece de toda relevancia para convalidar la inconstitucional actividad estatal”*.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Chevron Argentina S.R.L. c/Provincia del Neuquén s/ Acción Declarativa (19/02/2019)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Competencia Originaria. Régimen de Estabilidad Fiscal. Análisis del Voto en Disidencia.**

i. Introducción

Como veremos a continuación, bajo el ropaje de una actividad regulada por el “Estado Federal” y, en este caso particular, la aplicación de un régimen de estabilidad fiscal, la actora logra la tan ansiada (por todos los contribuyentes) competencia originaria en la “Corte Suprema de Justicia de la Nación”, sin mayores dificultades.

La realidad nos indica, de forma indubitable, que el hecho de poder lograr “justicia” depende de forma directa de obtener la competencia originaria de nuestro “Tribunal Címero”. De lo contrario, los tiempos procesales de la escalera judicial impiden cualquier ápice de reparación a quien la demande.

Esto amerita un profundo replanteo por parte del “Poder Judicial”, por lo menos, en el fuero “contenciosos administrativo”.

No se puede seguir discriminando a los contribuyentes en:

a) aquellos que pueden acceder a la “justicia” (*agentes económicos que operan en sectores regulados por el Estado Federal*) y,

b) aquellos que tienen vedado el acceso a la “justicia” y, por lo tanto, se deben someter a todo tipo de excesos por parte de los fiscos de los tres niveles del estado (*agentes económicos que no operan en sectores regulados por el Estado Federal*).

La solución a esta discriminación (inconstitucional), es potestad exclusiva del “Poder Judicial”, puesto que el resto de los poderes del estado tienen intereses contrapuestos a la hora de modificar el *status quo*.

¹² En el caso del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” esto se ve exacerbado por los efectos piramidación y cascada, propios de este impuesto.

ii. Análisis de la Resolución de la “Corte Suprema de Justicia de la Nación”

En cuanto a los hecho “**Chevron Argentina S.R.L.**” promueve una acción declarativa en los términos del artículo 322, del “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”, contra la “Provincia del Neuquén”, a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 7, cuarto párrafo, de las Leyes Locales 2.795, 2.837 y 2.897, en cuanto establecen una alícuota diferencial del 3,5% para la liquidación y pago del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, sólo para ciertos contribuyentes, y de toda otra norma en virtud de la cual se le pretenda aplicar a la demandante una alícuota diferencial para la liquidación del tributo.

En virtud del planteo anterior, la Sociedad solicita que se declaren ilegítimas e inconstitucionales las “Resoluciones 481/DPR/15 y 719/DPR/15”¹³ de la “Dirección Provincial de Rentas”, por medio de las cuales la demandada pretende cobrarle diferencias por el gravamen con sustento en las normas impugnadas.

Como es de público conocimiento “Chevron” es una empresa dedicada a la exploración y explotación de hidrocarburos y es titular de una concesión en un área ubicada en el territorio de la “Provincia del Neuquén”, que incluye, principalmente, dos yacimientos. Los derechos sobre el área surgen del Contrato N° 25.245 suscripto con Yacimientos Petrolíferos Fiscales (YPF), en los términos del régimen establecido por medio de los Decretos 1443/85 y 623/87, el que fue aprobado por el Decreto 1769/88 y luego convertido en concesión de explotación según sendos Decretos. La accionante, destaca que el plazo de la concesión vencía originalmente en el año 2022, pero fue prorrogado por diez años más en las condiciones establecidas en el “**Acta Acuerdo**”, suscripta con la demandada el 7/12/2011, aprobada por el Decreto (Provincial) 2.268/11.

La Sociedad goza del régimen de estabilidad fiscal previsto en el artículo 56, inciso a), de la Ley 17.319¹⁴. En la mencionada norma se establece que:

- *“los titulares de permisos de exploración y concesiones de explotación estarán sujetos, mientras esté vigente el permiso o concesión respectivo, al régimen fiscal que para toda la República se establece seguidamente:a) Tendrán a su cargo el pago de todos los tributos provinciales y municipales existentes a la fecha de la adjudicación. Durante la vigencia de los permisos y concesiones, las provincias y municipalidades no podrán gravar a sus titulares con nuevos tributos ni aumentar los existentes, salvo las tasas retributivas de servicios y las contribuciones de mejoras o **incremento general de impuestos**”.*

Ahora bien, mediante el artículo 4, de la Ley N° 2.681 (Impositiva 2010), el Estado Provincial aumentó la “alícuota general” del impuesto del 2% al 3%, y tiempo después, en julio de 2012, se sancionó la **Ley 2.810**, la cual si bien mantuvo inalterada la alícuota general, e incluso la específicamente aplicable a la extracción de petróleo crudo y gas natural, “**estableció la alícuota diferencial del 3,5%**” para aquellos contribuyentes cuyas sumatorias de ingresos declarados o determinados por la “Dirección Provincial de Rentas”, para el ejercicio fiscal anterior, atribuibles a diversas actividades (entre ellas las de hidrocarburos), gravadas o exentas, cualquiera sea la jurisdicción en la que se lleven a cabo, superen la suma de cien millones de pesos (\$ 100.000.000). El mismo régimen fue reiterado en las leyes impositivas vigentes en los años 2013 y 2014.

¹³ Es decir, ya existía un “acto administrativo” concreto reclamando una diferencia de impuesto.

¹⁴ Ley de Hidrocarburos. Boletín Oficial: 30/06/1967.

En decir, si bien no se violó la estabilidad fiscal al incrementar la “alícuota general”, si se conculcó el compromiso suscripto por el “Estado Provincial” al establecerse una alícuota diferencial en función de los ingresos.

Llegados a este punto es relevante recordar que esta práctica, en cuanto a fijar las alícuotas según el nivel de ingresos, se ha generalizado en la mayoría de las “Provincias” y en la “Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, provocando un sin número de inconvenientes a los contribuyentes, los cuales no logran determinar de forma cierta cuál es la alícuota con la cual deben tributar.

Es decir, actualmente, la complejidad para poder liquidar el “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” con la alícuota pertinente (lo cual resulta algo básico), constituye toda una odisea, en especial para los contribuyentes denominados “PyMEs”. La discriminación de alícuotas por ingresos, exacerbada en los últimos años¹⁵, sobre bases que no son homogéneas a nivel país¹⁶, conlleva un sin número de contingencias para los contribuyentes, los cuales tienen sólo una certeza: estar liquidando incorrectamente el impuesto.

Recordemos que el “hecho imponible” es el “*presupuesto legal del tributo del cual deriva la obligación del contribuyente y la correlativa pretensión del Fisco*”¹⁷. Establece la procedencia o no del tributo ante una situación fáctica cualquiera¹⁸. Su objetivo es captar (para someterlos a tributos), los hechos económicos que el legislador reputa como manifestación de “capacidad contributiva”. Particularmente, en el caso del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, el “hecho imponible” es el “*ejercicio habitual de una actividad a título oneroso, por cualquier clase de sujeto, dentro del ámbito de la jurisdicción*”.

Ante esto nos preguntamos sobre la legalidad de establecer distingos en materia de alícuotas sólo en función de los ingresos ante el desarrollo de una misma actividad. Este tema, lo dejaremos como un interrogante a intentar dilucidar en el futuro, pero es relevante, aprovechando el análisis del caso objeto de estudio, que esté en el radar de cada contribuyente y sus asesores.

Volviendo la resolución “Chevron”, la Sociedad desde agosto de 2012 hasta fines de 2013, liquidó el impuesto tomando en consideración la alícuota diferencial, y efectuó los pagos bajo protesto, reservándose la facultad de reclamar su devolución. Sin embargo, a partir del año 2014 lo hizo aplicando la alícuota general del 3%, que coincide con la fijada para la actividad que desarrolla.

En consecuencia, la demandada dictó la “Resolución 481/DPR/15” en la que efectuó una liquidación administrativa en concepto de diferencias no abonadas durante el período comprendido entre enero de 2014 y mayo de 2015, en cuya contra la actora interpuso un recurso de reconsideración que fue rechazado mediante la “Resolución 719/DPR/15”, en la que a su vez se le impuso una multa por omisión.

La accionante alega que si bien la provincia podría innovar en las alícuotas aplicables, no puede hacerlo aumentando en forma particular (no generalizada) la tasa del impuesto, pues ello viola el régimen de estabilidad fiscal del que goza la empresa hasta el vencimiento de la concesión, de conformidad con lo previsto en la citada legislación federal y, más aún, en orden al “Acta

¹⁵ Ej. Año 2018 – “Provincia del Neuquén” – La Ley Impositiva legisló seis segmentos de alícuotas para una misma actividad según el nivel de ingresos del contribuyente. Además, para determinar el nivel de ingresos a tener en cuenta se debía considerar el “Impuesto al Valor Agregado”. En otras jurisdicciones, como la “Provincia de Catamarca”, se consideran los ingresos mensuales. La complejidad del tema tiende a infinito.

¹⁶ Se podría aplicar en todo el país la R. (SE y PyME) 340/2017 y sus modificatorias, a los fines de homogeneizar los segmentos de alícuotas.

¹⁷ Libro. “El Hecho Imponible”. Dino Jarach. Abeledo Perrot. Tercera Edición.

¹⁸ Libro. “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”. Mario Enrique Altabe. La Ley. Cuarta Edición.

Acuerdo” suscripta y ratificada por el “Estado Local” al conceder la prórroga ya referida, en la que reconoció que los compromisos de “Chevron” fueron asumidos *“teniendo en cuenta el cumplimiento con lo dispuesto por el artículo 56, inciso a), de la Ley de Hidrocarburos”*.

Además, la accionante solicita una medida cautelar de no innovar. Funda sus derechos en los artículos 14, 16, 17, 18, 31, 75, inciso 12 y 124 de la Constitución Nacional y en la citada legislación federal en materia de hidrocarburos.

Por último, menciona que la Ley 2.982, vigente desde el 1/01/2016, mantuvo la alícuota general del tributo, y también la aplicable a la "extracción de petróleo crudo y gas natural", en el 3%, pero ya no resulta aplicable a la actividad que lleva a cabo en el territorio provincial la alícuota diferencial en virtud de los ingresos.

A su turno, la Procuradora, en su Dictamen, opina que:

- *“En cuanto a la competencia originaria del Tribunal, corresponde recordar que uno de los supuestos que la suscita se configura cuando es parte una provincia y la causa reviste manifiesto contenido federal, es decir, en el caso en que la demanda entablada se funde directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, en leyes del Congreso o en tratados con las naciones extranjeras, de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante en la causa”*.
- *“A mi modo de ver, en el sub li te, el planteamiento que efectúa la actora reviste un manifiesto contenido federal y, por ende, es apto para surtir la competencia originaria de la Corte, pues, según se desprende de los términos de la demanda..... se encuentra en franca colisión con diversos principios constitucionales **pero fundamentalmente resulta violatoria del régimen de estabilidad fiscal consagrado en el artículo 56 de la Ley 17.319.....**”*.
- *“En tales condiciones, cabe asignar manifiesto contenido federal a la materia del pleito, ya que lo medular del planteamiento que se efectúa remite necesariamente a desentrañar el sentido y los alcances de los mencionados preceptos que, en su conjunto, instituyen el **“régimen federal de hidrocarburos”** cuya adecuada hermenéutica resultará esencial para la justa solución de la controversia y permitirá apreciar si existe la mentada violación constitucional”*.
- *“Tal circunstancia, desde mi punto de vista, implica que la causa se encuentra entre las especialmente regidas por la Constitución Nacional, a las que alude el artículo 2, inciso 1), de la Ley 48, ya que versa sobre la preservación de las órbitas de competencia entre las jurisdicciones locales y el Gobierno Federal que determina nuestra Ley Fundamental, lo que torna competente a la justicia nacional para entender en ella”*.

Finalmente, la **“Corte Suprema de Justicia de la Nación”**, remitiendo a los fundamentos de la Procuradora, hace lugar a su competencia originaria en los términos del artículo 117, de la Constitución Nacional.

Con respecto a la “medida cautelar” solicitada, también se hace lugar a la misma, planteando que en el presente caso resultan suficientemente acreditadas la verosimilitud en el derecho y el peligro en la demora, por lo tanto el “Estado Provincial” deberá abstenerse de exigir a “Chevron Argentina S.R.L.” el pago de las sumas determinadas en su contra en concepto de diferencias devengadas durante el año 2014 por haber tributado el “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” a la alícuota del 3,00% en lugar del 3,50%, previsto en las normas impugnadas, así como de reclamar la cancelación de la multa que le fue aplicada por la presunta omisión de pago de dicho

tributo, y de trabar cualquier medida cautelar administrativa o judicial sobre el patrimonio de la sociedad, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en estas actuaciones.

Ahora bien, llegados a este punto, **es interesante citar el voto en disidencia del Dr. Horacio Rosatti**, sobre esta última cuestión (otorgamiento de la medida cautelar). Resaltando el carácter restrictivo que en materia tributaria deben tener las medidas cautelares, expresa que: **“los argumentos vertidos por la actora sobre la magnitud del quantum del monto requerido por el Estado Provincial no aportan elementos que permitan concluir per se los graves efectos patrimoniales que podría traer aparejada la ejecución de los reclamos en análisis. Tampoco se acredita que la decisión provincial le cause un gravamen que difícilmente podría revertir en el supuesto de que la sentencia final de la causa admitiese su pretensión, lo que impide tener por verificada la existencia de un peligro en la demora que habilite el dictado de la medida cautelar solicitada”**.

Es importante señalar el voto en disidencia, puesto que asistimos, ante la nueva conformación de la “Corte Suprema de Justicia de la Nación”, no sólo a un criterio más restrictivo en materia de la apertura de la competencia originaria, sino, también, del otorgamiento de medidas cautelares. Siempre reiteramos que los cientos de casos en materia de acciones declarativas de certeza sobre alícuotas diferenciales del “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, no son una vara hoy vigente para medir la posibilidad de acceso real que un contribuyente común (no protegido por regímenes regulatorios federales) tiene a la instancia originaria de nuestro “Máximo Tribunal” y, menos, a la hora de obtener a su favor una medida cautelar.

- ✓ **Tribunal Fiscal de la Nación. Sala de FERIA. “Rielo Ameijide, Josefa Consuelo (4/01/2019)”**. Amparo por Demora Excesiva de la Administración. Solicitud de Devolución de Saldo de Libre Disponibilidad.

i. Análisis de la Resolución

Una herramienta fundamental a la hora de “**hacer justicia**”, en un contexto de elevado costo del dinero, donde cada día de demora en el que incurre la Administración en la resolución, por ejemplo, de pedidos de devolución de impuestos, provoca un perjuicio irreversible en la economía de los contribuyentes, son los “**amparos**” ante el “**Tribunal Fiscal de la Nación**”¹⁹.

Este recurso, sobre el cual hemos escrito en reiteradas ocasiones, ha sido infravalorado por los contribuyentes y, en particular por sus asesores tributarios, abogados y/o contadores.

Yendo al caso objeto de análisis, el contribuyente interpone el recurso de amparo en los términos del artículo 182, de la Ley 11.683, a efectos de que el organismo fiscal se expida respecto de su solicitud de “**devolución del saldo de libre disponibilidad**”, efectuada mediante la presentación de la declaración jurada F. 746, por un total de \$ 23.938. **Cabe destacar que la solicitud fue presentada el 27/08/2016**.

Manifiesta que acude a esta instancia en función de la excesiva demora en que ha incurrido el organismo fiscal en tratar su petición, generándole un estado de incertidumbre sobre su patrimonio, provocándose la consecuente disminución y desvalorización. Explica que se le practicaron percepciones en concepto de “**Impuesto a las Ganancias**”, período fiscal 2015, las que considera improcedentes.

Con fecha 31/10/2018 interpuso pedido de pronto despacho, no habiendo obtenido respuesta aún.

¹⁹ Artículo 182. Ley 11.683. Amparo por Demora Excesiva de la Administración.

Rielo Ameijide expone detalladamente las razones por las que entiende que **el organismo fiscal incurrió en mora en la resolución de su petición**, lo que le ocasiona perjuicio, por lo que entiende se encuentran reunidos los extremos que la norma requiere la procedencia del recurso interpuesto. Acompaña la prueba documental²⁰ que considera pertinente y hace reserva del caso federal.

Por su parte, desde la “**Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)**”, se señala que se han dado inicio a las tareas de verificación de rigor a fin de proceder a la devolución solicitada. A su vez, se ha realizado un análisis de la información que surge de las bases de datos y que a *prima facie* surgen inconsistencias al día de la fecha que ameritan una mayor profundización del pedido, por lo que se confeccionó un requerimiento a efectos de contar con mayor información que permita concluir correctamente el trámite.

Con el objeto de contestar el informe el Fisco manifiesta que “*dentro del marco normativo y las pautas organizacionales aplicables para el tratamiento de los casos, se arbitrarán de inmediato las medidas que permitan priorizar la verificación con el objeto de concluir la misma y poder resolver el reclamo en cuestión*”. Ello así, entiende que se han extremado todas las tareas y posibilidades dentro del organismo para actuar y resolver el reclamo a la brevedad.

A su turno, la Vocal del Tribunal, **Dra. Guzmán**, manifiesta que cabe tener presente que el artículo 182, de la Ley 11.683, dispone, en lo que aquí interesa, que: “*La persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, podrá ocurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación mediante recurso de amparo de sus derechos*”.

En consecuencia, para que proceda el recurso se deben verificar:

- a) perjuicio hacia una persona individual o colectiva;
- b) existencia de una demora excesiva;
- c) trámite o diligencia a cargo de los empleados administrativos de la AFIP- DGI y
- d) interposición del pedido de pronto despacho ante la autoridad administrativa y haber transcurrido un plazo de 15 (quince) días sin que se hubiere resuelto el trámite.

La ley exige que la demora sea excesiva, por lo tanto, **la simple mora en la realización del trámite no habilita la admisibilidad del recurso y la pertinente orden para su resolución**²¹.

Continua la Vocal diciendo que, “*el legislador ha dejado al prudente arbitrio del Tribunal la dilucidación de la efectiva existencia de demora excesiva, la que dependerá entonces, de cada caso concreto, toda vez que la mora no podrá ser considerada como un mero cómputo de tiempo desde la petición hasta la interposición del recurso, sino que deberán tenerse presente circunstancias tales como la naturaleza o contenido del trámite, su complejidad, las razones de la demora, el tiempo que naturalmente ha de demandar el necesario accionar del organismo recaudador en el cumplimiento de los deberes que le incumben y también la conducta del*

²⁰ Es muy relevante acompañar correctamente toda la prueba documental que esté en poder del contribuyente, por medio de la cual se fundamente de forma indubitable el pedido de devolución, los distintos requerimientos respondidos al fisco, el pronto despacho, etc. También es relevante acreditar el perjuicio económico-financiero que conlleva la demora de la “Administración”.

²¹ De aquí la importancia de los mencionado up supra.

interesado”...”**De allí que el problema queda trasladado a verificar cuándo la demora puede ser considerada justificada o razonable”.**

Analizando el caso concreto la Vocal pondera que:

- Con fecha 27/8/2016 la amparista presentó el pedido de devolución en el marco de la R.G. 2.224, del saldo de libre disponibilidad a su favor, generado durante el año 2015, por un total de \$ 23.938,36, que surge de su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2015.
- Dicha petición fue girada a la División correspondiente recién con fecha 15/2/2017.
- De acuerdo con las manifestaciones del organismo fiscal, una vez iniciadas las tareas de verificación de rigor, *prima facie* surgieron inconsistencias que ameritaban una mayor investigación, motivo que originó el requerimiento, de fecha 21/12/2018, notificado el 27/12/2018 (luego de interpuesto el pronto despacho).

En ese contexto, manifiesta la **Dra. Guzmán** que *“el recurso de amparo es procedente, puesto que del relato de los hechos de la causa y de la documentación acompañada al contestar el informe, se advierte en el accionar fiscal una conducta pasiva, de la que no surge que esté realizando tareas para concluir el trámite. Adviértase que desde el 15/02/2017, fecha en la que la dependencia correspondiente recepcionó el pedido, recién transcurridos 22 meses se dicta un requerimiento solicitando la documentación necesaria para analizar la petición”.*

Por lo tanto, votó en favor del recurso de amparo interpuesto y ordenar al ente fiscal que en el término de quince (15) días, concluya el trámite iniciado por la recurrente con fecha 27/8/2016. Con costas.

A su turno adhirieron al voto La Dra. O'Donnell y el Dr. Vicchi.

Reiteramos, dada la proliferación de solicitudes de devolución, en un contexto marcado por quebrantos en materia de “Impuesto a las Ganancias” y saldos a favor en el “Impuesto al Valor Agregado”, el recurso de amparo es una herramienta procesal sumamente útil, cumpliendo con los extremos mencionados en la presente resolución, para evitar perjuicios financieros que tornen aún más gravosa la inmovilización de capital.

ii. Jurisprudencia Relacionada.

Si bien existe un gran número de resoluciones (a favor y en contra de los intereses del amparista), nos limitaremos a mencionar, por las limitaciones que tenemos al acceso de las resoluciones del “Tribunal Fiscal de la Nación”, sólo las siguientes:

- **“Inmobal Nutrer S.A. s/Amparo”.** Tribunal Fiscal de la Nación. Sala “A” (28/06/2018). Devolución de Saldos a Favor. Impuesto a las Ganancias. Se resolvió: *“hacer lugar al recurso de amparo interpuesto y fijar un plazo de sesenta (60) días para que la AFIP-DGI se expida sobre la solicitud efectuada por el amparista. Costas al Fisco Nacional”.*
- **“Serra, Roberto Ricardo s/Amparo”.** Tribunal Fiscal de la Nación. Sala “A” (5/08/2017). Solicitud de desbloqueo de clave fiscal y la activación y/o rehabilitación de la Clave Única de Identificación tributaria (CUIT). Se resolvió: *“Hacer lugar al recurso de amparo interpuesto y ordenar a la Administración Federal de Ingresos Públicos para que en el término de quince (15) días se expida sobre la solicitud efectuada por SERRA, ROBERTO RICARDO con fecha 25 de junio de 2013. Con costas”.*

- **“Casaravilla, Guillermina María s/Amparo”**. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala “C” (19/09/2016). Devolución de Saldos a Favor. Impuesto a las Ganancias. Se resolvió: *“Hacer lugar al recurso intentado, y consecuentemente ordenar a la AFIP-DGI que, por donde corresponda y en el plazo de 15 (quince) días, se expida respecto de la solicitud de devolución de percepciones en virtud del impuesto a las ganancias efectuada por la amparista en autos. Costas a cargo del Fisco Nacional.”*
- **“Ledesma, Cintia Fernanda s/Amparo”**. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala “C” (20/11/2015). Se interpone amparo debido a la excesiva demora incurrida por la “Administración Federal de Ingresos Públicos” en resolver y acreditar en cuenta los montos en concepto de percepciones del “Impuesto a las Ganancias” sufridas correspondientes a los períodos fiscales de noviembre de 2012, enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre y noviembre de 2013, enero, marzo, abril, mayo, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2014 y enero de 2015, en virtud de la devolución del crédito fiscal previsto en la Resolución General (AFIP) N° 3.420/12. Se resolvió: *“Hacer lugar al recurso intentado respecto de las solicitudes de devolución de percepciones en virtud del impuesto a las ganancias durante los períodos fiscales mencionados en el Considerando IV.- del voto del Dr. Buitrago, y consecuentemente se ordene a la AFIP-DGI que, por donde corresponda y en el plazo de 15 (quince) días, se pronuncie respecto de dichas solicitudes. Costas a cargo del Fisco Nacional”*.