

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N°67

Objetivo del Informe:

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



- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Provincia de San Luis c/Estado Nacional s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad y Cobro de Pesos (23/08/2022)”. Derechos de Exportación. Ejercicio de las Potestades Tributarias.**

El Caso

La **Provincia de San Luis** promovió una acción declarativa en los términos del artículo 322, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra el Estado Nacional, **a fin de que se declare la inconstitucionalidad de todas las normas dictadas por el Poder Ejecutivo Nacional que hayan establecido derechos de exportación a partir del 1 de enero de 2002**, de las Leyes 25.972, 26.077, 26.204 y 26.339¹, de la delegación que autoriza el artículo 755, del Código Aduanero y de todas las normas que han establecido una ratificación genérica al respecto², como así también de las subdelegaciones realizadas a favor del Ministerio de Economía.

También la accionante solicitó que se condene a la demandada al pago de una suma de dinero por la diferencia entre lo que percibió y la cantidad que hubiese percibido en concepto de coparticipación federal de impuestos, de no haberse fijado derechos de exportación, entre el 1 de enero de 2002 y la fecha de la sentencia, con más los intereses respectivos.

Planteo de la Provincia de San Luis

En primer lugar, la Provincia manifiesta que las diferencias reclamadas tienen por causa la incidencia negativa de los derechos de exportación cuestionados sobre la masa de impuestos coparticipados, en especial sobre el Impuesto a las Ganancias.

- Llegado a este punto quiero destacar que, para quien entabla una acción de este tipo, ingresar en el juego de las pruebas contra-fácticas es realizar una inmersión en un laberinto del cual es imposible salir airoso a lo largo de un proceso judicial. Es más, el ofrecimiento de este tipo de prueba le otorga a la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** la solución perfecta para no inmiscuirse y resolver sobre el fondo de la cuestión

¹ En tanto prorrogaron sucesivamente la emergencia pública declarada por la Ley 25.561.

² En particular de las Leyes 25.148, 25.645, 25.918 y 26.135.

en debate, cuyo voltaje político (por las externalidades que conlleva) es imposible de medir de forma previa.

Volviendo al planteo de la actora, la Fiscalía de Estado fundó su derecho en lo establecido por los artículos 4, 75, inciso 2, 76 y en la disposición transitoria sexta de la Constitución Nacional, así como en los artículos 2, 3, 4 y 7³ de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (LCFI).

Se agravia esgrimiendo que el Estado Nacional realiza un **uso abusivo de los tributos a la exportación** previstos por los artículos 4 y 75, inciso 1, de la Constitución Nacional, lo que necesariamente importa disminuir la conformación de la masa de recursos coparticipables en detrimento de los derechos provinciales.

- Destacó especialmente la incidencia que tienen los aranceles de exportación que gravan a los cereales y a las oleaginosas, pues al tratarse de mercados con precios internacionalmente conocidos y establecidos, se trasladan hacia atrás en la cadena de comercialización, ya que deben ser soportados por los productores, cuya rentabilidad se ve disminuida y, en consecuencia, pagan un monto menor en concepto de Impuesto a las Ganancias.

Señaló que las retenciones fueron reimplantadas a partir de la Ley 25.561, cuyo artículo 6 estableció un derecho a la exportación de hidrocarburos, delegando en el Poder Ejecutivo Nacional la fijación de la alícuota. Añadió que esa ley no proporciona sustento para establecer dichos impuestos a las ventas al exterior de otros productos distintos de los derivados del petróleo, y que la emergencia ya había sido superada al momento de promover la demanda.

Por otra parte, en su escrito, San Luis alega (de forma original) que **la emergencia estaba superada en mayo del año 2003, y que una prueba de ello fue el pago de la deuda contraída oportunamente con el Fondo Monetario Internacional realizado en enero de 2006, como una muestra de solvencia económica del Estado Nacional.**

En cuanto al artículo 755, del Código Aduanero, indicó que la delegación allí contenida está prohibida por el actual artículo 76, de la Ley Fundamental, ya que no es materia de administración ni de emergencia.

³ Recordemos que el artículo 7, de la Ley 23.548, establece que: *“El monto a distribuir a las provincias, no podrá ser inferior al treinta y cuatro por ciento (34%) de la recaudación de los recursos tributarios nacionales de la Administración Central, tengan o no el carácter de distribuibles por esta Ley.”*

Puso de resalto el carácter contractual del sistema de coparticipación federal y, en particular, la jerarquía normativa que posee dentro del ordenamiento de cada provincia adherida al régimen.

Por último, se señaló que la inconstitucionalidad de los tributos a la exportación se veía agravada en el caso de las mercaderías destinadas a países del Mercosur, debido a que el **Tratado de Asunción** establece la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países signatarios, en especial mediante la eliminación de los derechos aduaneros y de las restricciones no arancelarias a su circulación, como también de toda otra medida equivalente (supremacía del ordenamiento supranacional sobre el local).

Contestación de la Demanda

En primer término, el Estado Nacional expone que el objeto del pleito está enderezado (primeramente) a obtener la declaración de inconstitucionalidad de un conjunto de normas. En cuanto a la invocación del artículo 7, de la LCFI, sólo ha sido esgrimida para surtir efecto en el caso en que la CSJN hiciera lugar al planteo de inconstitucionalidad y dispusiera, simultáneamente, el pago de la compensación, también solicitada, **al mero efecto de calcular su piso**.

Cómo es de rigor, opuso la **excepción de falta de legitimación activa**, por entender que la Provincia de San Luis no es titular de un derecho que resulte afectado por las normas impugnadas, en cuanto no es lesionada por los tributos que gravan a las exportaciones. Es más, agregó que las normas impugnadas son el fruto del ejercicio de prerrogativas constitucionales del Estado Nacional, y que la actora no tiene un derecho a la inmutabilidad de la masa de recursos coparticipables, menos aún a que el Impuesto a las Ganancias se mantenga invariable.

El representante del Estado Nacional, manifestó que no existe un caso que sea justiciable, debido a que se están cuestionando decisiones de los poderes políticos.

- Sobre este punto, se planteó que la argumentación de la actora carece de concreción, y que se apoya solo en asertos dogmáticos y conjeturas respecto de cómo se conformarían los escenarios económicos en el país de no aplicarse los tributos cuestionados. Por tales razones, **concluyó que el pedido de declaración de inconstitucionalidad formulado es abstracto**.

En cuanto al fondo de la cuestión, la representación del fisco nacional sostuvo que los derechos de exportación son parte de los recursos que conforman el Tesoro Nacional y que no son coparticipables, según lo dispone el artículo 2, inciso d, de la Ley 23.548, como así también por la inteligencia que le atribuye al inciso 2, del artículo 75, de la Constitución Nacional.

A su turno, se manifestó que tampoco merece objeciones constitucionales la forma en que fueron establecidos los derechos de exportación, ya que los artículos 755 a 760 del Código Aduanero contemplan las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo con relación a estos recursos y las condiciones de su ejercicio. Afirmó que se trata de una regulación legal ajustada tanto a las particularidades que ofrece la legislación aduanera, como a las exigencias que impone el cumplimiento de los propósitos de política económica allí establecidos y que requiere de una intervención técnica implementada con celeridad. Por tal motivo, no hay óbice, a su juicio, para considerar que esa regulación pueda hacerse al amparo de las competencias propias del Poder Ejecutivo Nacional⁴.

Por otro lado, señaló que se llega al mismo resultado si se examina la cuestión desde la perspectiva de la delegación legislativa, señalando al respecto que el artículo 755, del Código Aduanero se adecua a los estándares previstos por el artículo 76⁵, de la Constitución Nacional.

Afirmó que la Constitución Nacional no impide que la materia tributaria sea objeto de delegación, sea por razones de emergencia o en su carácter de materia de administración.

A partir de ahí se ratifica la legalidad de las normas que dispusieron la continuidad *in extenso* de las emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria.

También, el Estado Nacional, niega que la aplicación de los derechos de exportación disminuya la masa de recursos coparticipables de las provincias, en especial los fondos recaudados en concepto del Impuesto a las Ganancias, debido a que, entre otros factores, inciden tanto la competitividad de la economía local como el nivel de actividad económica.

En lo atinente a la aplicación del artículo 7, de la Ley 23.548, expresó que las alegaciones de la actora carecen de relevancia, puesto que los derechos de exportación se computan para determinar los recursos de la administración pública central, y que además los fondos transferidos a las provincias satisfacen plenamente el piso allí previsto.

Por último, también el representante del fisco nacional niega que los derechos de exportación cuestionados contravinieran las disposiciones del Tratado de Asunción (solamente se obliga a sus miembros al establecimiento de un arancel externo común).

⁴ Constitución Nacional. Artículo 99, inciso 2.

⁵ Artículo 76.- *“Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca....La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa”.*

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

En primer lugar, nuestro Máximo Tribunal expresa que la presente causa es de la competencia originaria, según lo establecido en los artículos 116 y 117, de la Constitución Nacional.

A partir de dirimir su competencia, se efectúa un resumen de las pretensiones de la actora:

1. **La declaración de invalidez de los derechos de exportación aplicados a partir del año 2002**, con fundamento en que habrían sido percibidos de manera inconstitucional, por las siguientes razones: **a)** no han sido establecidos por el Congreso Nacional, sino por normas reglamentarias; **b)** la delegación realizada por el artículo 755, del Código Aduanero, no es admisible tras la reforma constitucional de 1994, siendo inconstitucionales todas las normas que han establecido una ratificación genérica al respecto⁶; **c)** se ha verificado una subdelegación en cabeza del Ministerio de Economía, sin que ello esté permitido y **d)** la declaración de emergencia efectuada por la Ley 25.561 fue válida en su momento, mas no su prórroga realizada mediante las Leyes 25.972, 26.077, 26.204 y 26.339, debido a que tal situación excepcional ya se había superado.
2. **La pretensión patrimonial.** La misma se refiere al derecho que tendría la provincia a ser compensada por la disminución de la recaudación en concepto de impuestos nacionales coparticipables, debido a la incidencia de los derechos de exportación aplicados por la Nación desde el año 2002, tributos estos que no se coparticipan.

Luego, nuestro Tribunal Cintero recuerda y concluye que:

- El planteo tendiente a que se haga efectiva la garantía establecida en los artículos 7 y 20⁷, de la Ley 23.548, ha sido efectuado por la actora, de manera autónoma, en la causa **“CSJ 1133/2008 (44-S)/CS1 - San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional s/Ordinario”**, en la que demanda la liquidación y pago del ajuste respectivo, al que se refiere el artículo 20 de la citada Ley Convenio, desde el 1 de marzo de 2002 y hasta el momento de la sentencia, con fundamento en haberse calculado, liquidado y pagado los

⁶ En especial los artículos 1 y 3, de las leyes 25.148, 25.645, 25.918 y 26.135.

⁷ ARTICULO 20. “A los efectos del artículo 7º de la presente Ley, la Contaduría General de la nación determinará antes del 15 de febrero del año siguiente, si se ha distribuido un monto equivalente al porcentual garantizado por el mecanismo del mencionado artículo, en función de la recaudación efectiva del ejercicio fiscal vencido.”

recursos tributarios correspondientes en defecto de lo establecido por el artículo 7, del mismo cuerpo normativo.

- A su vez, la decisión de concentrar el pronunciamiento sobre el punto en el expediente citado ha sido ya tomada por esta Corte en la causa “**CSJ 1039/2008 (44-S)/CS1 - San Luis, Provincia de c/ Estado Nacional y otra s/Cobro de pesos**”, sentencia del 24 de noviembre de 2015.
- **Por lo tanto, solo corresponde decidir en este pronunciamiento la procedencia del reclamo compensatorio fundado en la invalidez constitucional de los derechos de exportación.**

A su turno, la Corte analiza la **excepción de falta de legitimación** para obrar opuesta por la parte demandada, señalando que se ha sostenido al respecto que el Poder Judicial de la Nación solo interviene en el conocimiento y decisión de causas⁸, ilustrándonos que **se ha dicho que la existencia de caso presupone la de parte**, esto es la de quien reclama o se defiende y, por ende, la de quien se beneficia o perjudica con la resolución adoptada al cabo del proceso.

En este orden de ideas, la parte debe demostrar que persigue en forma concreta la determinación del derecho debatido y que tiene un interés jurídico suficiente en la resolución de la controversia.

A partir de lo expuesto, yendo al caso objeto de estudio (ya habiendo comenzado a fundamentar su decisión), la Corte Suprema de Justicia de la Nación señala que si bien es cierto que la actora pudo exhibir, al tiempo de interponer la demanda, una posición que, *prima facie*, no la privaba de legitimación para esgrimir la pretensión que dedujo frente al Estado Nacional, no lo es menos que, en esta oportunidad y con los elementos aportados por ella en estos autos, **resulta claro que no posee legitimación procesal para perseguir el objetivo reclamado en su demanda, por no haber demostrado tener un interés concreto en el dictado de un pronunciamiento judicial que la beneficie (o perjudique), que remueva (o no) el obstáculo al que atribuye la lesión de los derechos invocados.**

Sobre este punto se señala que:

- ***“de la prueba producida no surge que el daño alegado haya sido demostrado fehacientemente, puesto que la actividad probatoria desarrollada por la actora consistió, por un lado, en la documental acompañada y en pedidos de informes al***

⁸ Artículo 116, de la Constitución Nacional.

Ministerio de Economía, al Banco Central de la República Argentina, al Banco de la Nación Argentina y a las Cámaras de Diputados y Senadores de la Nación, cuyos contenidos no aportaron elementos de convicción suficientes que permitan tener por acreditada la invocada pérdida que dice haber sufrido en los ingresos que le corresponden por coparticipación tributaria, como consecuencia de la aplicación de los cuestionados derechos de exportación.Por el contrario, de la respuesta del Banco de la Nación Argentina se desprende que la distribución de los recursos coparticipables ha registrado un notable aumento durante los años 2002 al 2009 a los que se refiere dicho informe”.

Por otra parte, la Provincia de San Luis produjo prueba pericial contable a los efectos de determinar cuál hubiera sido la recaudación del Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios, si no hubieran existido los derechos de exportación recaudados por el Estado Nacional durante el período comprendido entre los años 2002 a 2009, sobre determinados supuesto establecidos por el consultor técnico.

Sobre la prueba mencionada en el párrafo anterior, la CSJN expresa lo siguiente:

- ***“como puede apreciarse, el consultor técnico de la actora describió un escenario meramente conjetural relativo a la cuestión contra fáctica e hipotética acerca de qué podría haber ocurrido si no hubieran existido los derechos de exportación....., insuficiente para demostrar el perjuicio alegado por la Provincia de San Luis.....”.*** (el resaltado me pertenece)⁹

Por lo tanto, en las condiciones expuestas, se resuelve que no puede reconocerse a la actora una legitimación suficiente para demandar el objeto aquí pretendido.

Por si nos quedara alguna duda, con respecto al tono en el cual se articula la presente sentencia, finalmente, la Corte destaca que la decisión que se adopta en este pronunciamiento no implica adelantar juicio alguno sobre la constitucionalidad de las normas impugnadas.

En consecuencia, por voto de la mayoría, se rechaza la acción interpuesta, al hacer lugar a la excepción de falta de legitimación opuesta por el Fisco Nacional. Cabe destacar que el Dr. Carlos Fernando Rosenkrantz, concluye en igual sentido, pero siguiendo su propio camino argumental.

⁹ Como mencioné al comienzo del análisis del presente caso, ingresar en el terreno de las pruebas contra-fáctica es ingresar en un laberinto sin salida y, a su vez, le otorga al decisor (CSJN) el esquema argumental ideal para resolver la cuestión sin resolver nada.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/Provincia de La Pampa s/Acción Declarativa de Certeza - Acción de Repetición (23/08/2022)”. Alícuotas Diferenciales. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Acción Colectiva.**

Aclaración Previa

Ante todo debe tenerse en cuenta que la normativa cuestionada operó en el contexto de la pandemia y ya ha sido modificada a partir de la vigencia de la Ley Impositiva 3.402, aplicable al ejercicio fiscal 2022. Lo mencionado no es un juicio de valor sobre la ley cuya declaración de inconstitucionalidad se busca, sino, al sólo efecto de que el lector entienda el contexto, el complejo argumental y pondere cual es la situación al día del dictado de la presente resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

También resalta en el presente caso que estamos frente a una acción colectiva, instrumento procesal que debería ser utilizado con mayor frecuencia dada la realidad que viven los contribuyentes y los tiempos de la justicia.

El Caso

Yendo al caso, la **Asociación de Bancos de la Argentina (ABA)**, en forma conjunta con ADEBA (Asociación Civil de Bancos Argentinos), Banco Santander Río S.A., BBVA Banco Francés S.A., Banco Patagonia S.A., Industrial and Commercial Bank of China (Argentina) S.A., Banco Macro S.A., Banco de Galicia y Buenos Aires S.A.U., Banco Comafi S.A. y el Banco Hipotecario S.A., **promueve una acción declarativa de certeza**, en los términos del artículo 322, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, **contra la Provincia de La Pampa, con el fin de que se haga cesar el estado de incertidumbre creado por la demandada y se declare la inconstitucionalidad de la Ley Provincial 3.220¹⁰**, como así también de todas las normas que la complementan y modifican.

¹⁰ Artículo 1: “En el caso de Bancos u otras Instituciones sujetas al régimen de la Ley de Entidades Financieras N° 21.526 que cumplan con las condiciones del párrafo anterior, las alícuotas aplicables a la totalidad de sus actividades, fijadas en el referido Anexo I, **se incrementarán en un cien por ciento (100%)**. Asimismo cuando dichos sujetos registren habilitadas ante el Banco Central de la República Argentina más de cinco (5) agencias y/o sucursales en el territorio de la Provincia de La Pampa, podrán deducir del impuesto que en definitiva deban tributar el monto de la nómina salarial y las contribuciones patronales correspondientes a los empleados que presten sus servicios en la Provincia de La Pampa, conforme lo establezca la reglamentación. Esta deducción no podrá superar más del treinta y cinco por ciento (35%) del gravamen a ingresar a esta jurisdicción.” (el resaltado me pertenece)

Asimismo, se solicita el reintegro de las sumas correspondientes a la diferencia entre los pagos que se realizaron computando el aumento de la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aprobado por la ley impugnada y los que deberían haberse efectuado si esa norma no hubiera entrado en vigor, así como el dictado de una medida cautelar.

Planteo de la Accionante

En lo sustancial, ABA sostiene que la Ley 3.220 instituye una discriminación irrazonable en favor de los bancos públicos radicados en esa provincia y que registran más de cinco agencias o sucursales allí, pues les concede la posibilidad de deducir del monto que deberían tributar por la elevación de la alícuota impositiva al 14%, la cantidad resultante de la nómina salarial y de las contribuciones patronales correspondientes a los empleados que presten sus servicios en esa jurisdicción.

- En virtud de lo expuesto, denuncia que, tal proceder altera el funcionamiento del sistema bancario, al mejorarse la competitividad de ciertos bancos frente a otros por medio de una disminución tributaria, y que ello implica una invasión de las facultades privativas y excluyentes del Banco Central de la República Argentina (BCRA), una violación a la garantía de igualdad y una indebida regulación del comercio interjurisdiccional (artículo 75, inciso 13, Constitución Nacional).

A su vez, existe una imposibilidad de trasladar el costo del incremento impositivo a sus clientes. Ello, en virtud de las tasas máximas fijadas por el BCRA para los financiamientos que los bancos deben conceder durante el estado de emergencia económica y sanitaria producida por el COVID 19¹¹. En consecuencia, se afecta abiertamente el funcionamiento del sistema bancario.

- Por otra parte, se requiere la citación como tercero del Banco Central de la República Argentina, en los términos de los artículo 94 y siguientes, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, por entender que la controversia aquí planteada afecta sus facultades.

Por último, el colectivo solicita que se dicte una medida cautelar.

Es decir, la alícuota del 7% (fijada para este tipo de actividad) pasó, por medio de la ley cuya inconstitucionalidad se busca declarar, al 14%, con el atenuante que tienen aquellas entidades con más de cinco sucursales en la provincia.

Actualmente, en la Ley Impositiva 3402, se eliminó esta alícuota incremental para las entidades financieras.

¹¹ Recordemos que la acción se entabla en pleno período pandémico.

Dictamen de la Procuradora (20/07/2020)

La Dra. Laura Monti resuelve en favor de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, puesto que la actora cuestiona la Ley 3.220, así como sus normas complementarias y modificatorias, por ser contrarias a las normas dictadas por el BCRA, a leyes nacionales y a la Constitución Nacional y, además, concomitantemente, es parte una provincia.

- La procuradora señala que: *“...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 referidos preceptos federales cuya adecuada hermenéutica resultará esencial para la justa solución de la controversia y permitirá apreciar si existe la mentada violación constitucional”*.

Como siempre señalo, las entidades financieras gozan del acceso garantido ante la CSJN en instancia originaria ante este tipo de cuestiones (en las que siempre la otra parte será una provincia). Esto les provee¹² de un acceso a la justicia diametralmente opuesto al que tienen la mayoría de los contribuyentes, en particular en cuanto a los tiempos procesales, que son los que, en definitiva, hacen a la noción de justicia.

- **No hay justicia cuando los plazos procesales duran décadas, como es el caso que sufren aquellos contribuyentes que, no teniendo la coraza protectora de operar en un sector regulado por leyes nacionales, deben subir toda la escalera de instancias del poder judicial, si es que tienen suerte y no quedan, simplemente, empantanados en discusiones de competencia (justicia local *versus* justicia federal), en la primera instancia judicial (ej. discusiones relativas a la aplicación del Convenio Multilateral).**

Resolución de la CSJN

En primer lugar, nuestro Máximo Tribunal, haciendo suyas las conclusiones del Dictamen de la Procuración, convalida la competencia originaria.

En cuanto a la solicitud de la medida cautelar, la misma, como es de rigor (en estos últimos años), es rechazada en virtud de no haberse configurado, según los Ministros de la Corte, los dos presupuestos básicos para la procedencia de la misma: verosimilitud del derecho y peligro

¹² Como a otros contribuyentes de sectores de la economía que están regulados por normas federales – ej. sector de energía, seguros, etc.

en la demora. Además, en el caso de marras, limita aún más el acceso a una medida de esta envergadura, la presunción de validez que ostentan los actos administrativos o legislativos.

En cuanto a la intervención del BCRA, se manifiesta que:

- *“cabe recordar que incumbe a quien la solicita acreditar que se trata de uno de los supuestos que autorizan a disponerla..., y que corresponde desestimarla si no se invoca concretamente la presencia de una comunidad de controversia, toda vez que el instituto en examen es de carácter excepcional y su admisión debe ser interpretada con criterio restrictivo...”*.

En el caso concreto, el hecho de que se sostenga que la materia sometida a decisión involucre intereses relacionados con la política financiera y bancaria regulada por el BCRA y que las condiciones por él fijadas deban ser restauradas en la medida en que son afectadas por la legislación provincial que se impugna, **no trae aparejado que aquel deba participar en el proceso en forma obligada.**

Por lo tanto, se resuelve en declarar que la presente causa corresponde a la competencia originaria de esta Corte y se desestima la medida cautelar, así como la citación de tercero peticionadas.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Telefónica Móviles Argentina S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/Acción de Inconstitucionalidad y Repetición (23/08/2022)*”. Producción de la Prueba en Instancia Originaria. Principio de Amplitud Probatoria.**

Consideraciones Previas

Si bien estamos frente a una resolución meramente procesal (no sobre el fondo de la cuestión y tampoco, sobre sus aspectos esenciales de la misma – ej. medidas cautelares), la misma es relevante a los fines de recordarnos determinadas cuestiones claves del ofrecimiento y producción de la prueba, en particular cuando el proceso transita en instancia originaria ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

El Caso

En el caso objeto de estudio, Telefónica solicita que se dé por decaído el derecho de la Provincia de Santa Fe a requerir al perito contador la ampliación del informe pericial. Corrido el traslado pertinente, la contraparte lo contesta y, a su vez, pide su rechazo (del informe pericial) por razones de negligencia.

La Resolución de la CSJN

En primer lugar, la Corte nos ilustra recordándonos que, como regla general, procede declarar la negligencia sólo en caso de que quien la ofrece no cumple con la carga de urgir las diligencias necesarias encaminadas a lograr la realización de las medidas de prueba ordenadas, según lo dispuesto en el artículo 384, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación¹³.

Ahora bien, de las constancias obrantes en el expediente surge que no se configura una situación de demora injustificada en el diligenciamiento, por lo tanto, no concurre el presupuesto fáctico configurativo del instituto *sub examine*.

Para concluir de ese modo tuvo en cuenta que desde la fecha en que se dispuso el levantamiento de la feria extraordinaria¹⁴ (4 de agosto de 2020) hasta la presentación del escrito por medio del cual se acusó la negligencia, **no transcurrió un tiempo excesivo** en la secuencia de la producción del medio de prueba de que se trata, **sobre todo si se tienen en cuenta las sucesivas prórrogas que el perito solicitó en su oportunidad para presentar su informe**.

Asimismo, (y en lo que particularmente considero el punto más relevante de la presente resolución y por lo cual la incluí en el presente) nuestro Tribunal Címero expresa que:

- ***“corresponde considerar que por tratarse de un juicio que tramita por ante esta instancia originaria, las partes no cuentan con la oportunidad procesal prevista por el artículo 260, inciso 2, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación¹⁵, para replantear medidas probatorias respecto de las cuales hubiese mediado declaración de negligencia, lo cual exige que la ponderación de este tipo de planteos se adecue (en función del principio de amplitud probatoria) a las restricciones originadas por esta instancia única”.***

¹³ Art. 384. – *“Las medidas de prueba deberán ser pedidas, ordenadas y practicadas dentro del plazo. A los interesados incumbe urgir para que sean diligenciadas oportunamente....Si no lo fueren por omisión de las autoridades encargadas de recibirlas, podrán los interesados pedir que se practiquen antes de los alegatos siempre que, en tiempo, la parte que ofreció la prueba hubiese informado al juzgado de las dificultades y requerido las medidas necesarias para activar la producción.”* (el resaltado me pertenece).

¹⁴ La misma fue producto de la pandemia.

¹⁵ Art. 260. *“Dentro de quinto día de notificada la providencia a que se refiere el artículo anterior y en un solo escrito, las partes deberán:..... 2) Indicar las medidas probatorias denegadas en primera instancia o respecto de las cuales hubiese mediado declaración de negligencia, que tengan interés en replantear en los términos de los artículos 379 y 385 in fine. La petición será fundada, y resuelta sin sustanciación alguna”.*

Por lo tanto, se resuelve desestimar el planteo formulado e intimar al perito contador para que, dentro del plazo de diez días, responda el pedido de explicaciones formulado por la demandada (Santa Fe), bajo apercibimiento de remoción y pérdida del derecho a cobrar honorarios.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Kimberly-Clark Argentina S.A. c/ Provincia de Córdoba s/Acción Declarativa de Certeza (23/08/2022)*”. Alícuotas Diferenciales. Impuesto sobre los Ingresos Brutos.**

Comentario Preliminar

A diferencia del caso ABA (analizado en el presente informe) estamos en presencia de un típico caso de alícuotas deferenciales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, adquiriendo relevancia en el presente la decisión sobre la medida cautelar, más que la futura resolución del fondo de la cuestión, donde la jurisprudencia es pacífica.

Resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Ante todo nuestro Máximo Tribunal plantea que la presente causa corresponde a la competencia originaria del Tribunal, de conformidad con lo decidido en el precedente publicado “*ENOD S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (22/08/2022)*” y “*Aluar Aluminio Argentino S.A.I.C. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (28/08/2022)*”.

Luego, los Ministros de la Corte nos recuerdan que las medidas cautelares como la requerida no proceden, en principio, respecto de actos administrativos o legislativos, habida cuenta de la presunción de validez que ostentan.

Además, en el presente caso, nuestro Máximo Tribunal vuelve sobre la idea de la falta de acreditación del peligro irreparable en la demora por parte del contribuyente (como en todos los antecedentes analizados en los últimos meses, más allá de la verosimilitud extrema del derecho invocado en este caso en particular).

- Se observa que el mencionado requisito: “*exige una apreciación atenta de la realidad comprometida, con el objeto de establecer cabalmente si las secuelas que lleguen a producir los hechos que se pretenden evitar pueden restar eficacia al ulterior reconocimiento del derecho en juego por la sentencia definitiva*”.

En consecuencia, se declara la competencia originaria, pero se rechaza la solicitud de la medida cautelar.

- ✓ **Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. “GCBA s/Queja por Recurso de Inconstitucionalidad Denegado en/Verónica SACIAFEI c/Agencia Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) s/Otras Demandas contra Autoridad Administrativa (15/06/2022)”. Impuesto de Sellos. Ordenes de Compra.**

El Caso

El Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (GCBA) interpuso recurso de queja contra la resolución denegatoria de su recurso de inconstitucionalidad.

Las actuaciones se suscitaron con motivo de la demanda contenciosa promovida por la parte actora luego de que el tribunal recondujera la acción de amparo interpuesta contra la AGIP a efectos de que se declarase la nulidad y/o ilegitimidad de la intimación efectuada mediante Carta Documento (CD) CCB0070250-4, emitida el 17 de junio de 2015, reclamándole la suma de \$1.278.224,49 en concepto de **Impuesto de Sellos**, más sus intereses, en relación a las Ordenes de Compra 5/15, 184/14, 179/13, 620/11, 65/11, 301/10, 276/10 y 163/10, emitidas por el Ministerio de Salud de la Nación o por el Ministerio de Desarrollo Social de la Nación, según el caso, bajo apercibimiento de emitirse boleta de deuda.

La accionante, más allá de aducir la conculcación manifiesta de su derecho de defensa, solicitó la declaración de inconstitucionalidad del artículo 482, del Código Fiscal (t.o. 2015), en tanto habilitaba a la demandada, luego de verificar, sin llevar a cabo el procedimiento determinativo de oficio, a intimar administrativamente el pago del Impuesto de Sellos y librar la respectiva boleta de deuda en caso de incumplimiento. Requirió, por tanto, que se le ordenara a la AGIP sustanciar el procedimiento de determinación de oficio previsto en el artículo 145 del referido cuerpo normativo.

En subsidio, invocó la improcedencia del gravamen reclamado en razón de que:

- i) “las órdenes de compra que se pretendían gravar no constituyen instrumentos alcanzados por el impuesto, conforme el artículo 9, inciso b), apartado 2, de la Ley N°23.548 (Coparticipación Federal del Impuestos), y el artículo 434, del Código Fiscal, debido a que no contienen la firma de ambas partes como condición esencial de validez de todo acto celebrado bajo forma privada, en los términos del artículo 1012, del entonces Código Civil (CC), por lo que dichas órdenes no revestían los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pudiera ser exigido el cumplimiento de las*

obligaciones sin necesidad de otro documento; y” (el resaltado me pertenece)

- ii) *“en caso de entenderse que existía instrumento gravado, se trataba de un supuesto de exclusión del gravamen previsto en el artículo 432, inciso c), del CF, que estipula que los actos, contratos y operaciones instrumentados en la Ciudad no tributan el Impuesto de Sellos cuando los bienes objeto de la compraventa se encuentran fuera de ella, situación que se verificaba en el caso, debido a que las órdenes de compra individualizaban el lugar de fabricación de los productos vendidos (Prov. de Santa Fe).”*

Verónica aclara que es se trata de una empresa láctea, con tes plantas ubicadas en la Provincia de Santa Fe, que participa en procesos de licitación pública abiertos por los Ministerios de Salud y de Desarrollo Social de la Nación, en los que resultó adjudicataria. Los artículos eran despachados desde su planta fabril de la localidad de Lehmann (Santa Fe), con destino a sectores vulnerables de las Provincias de Corrientes, Chaco, Formosa y Misiones. Las mercaderías se trasladaban de forma directa desde el lugar de fabricación hasta los indicados lugares de destino final, no existiendo depósitos intermedios que involucraran otras jurisdicciones.

A partir de la explicación de la operatoria, la Sociedad sostiene que la mera adjudicación en dichas licitaciones no implicaba per se la gravabilidad de las órdenes de compra, en tanto no eran autosuficientes a los efectos de exigir el cumplimiento de las obligaciones allí contraídas, en atención al concepto de instrumento para el Impuesto de Sello que sólo llevaban la firma del Ministerio, careciendo así de la autonomía exigida, sin que su sola exhibición fuera suficiente a tal efecto.

Contestación de la Demanda de la Ciudad de Buenos Aires

El Gobierno de la Ciudad señaló que las órdenes de compra actuaban como aceptación de la oferta que oportunamente presentara el contribuyente como consecuencia del pliego licitatorio, conforme la normativa particular aplicable y el pliego de bases y condiciones particulares.

A su vez fundó el carácter autosuficiente de dichas órdenes y remarcó que los remitos y las facturas constituían prueba del cumplimiento del contrato, y que su otorgamiento o efectos se producían en la jurisdicción de la Ciudad.

Sentencia de Primera Instancia

Declarada la cuestión como de puro derecho, la jueza de primera instancia hizo lugar a la demanda y declaró la improcedencia de la pretensión fiscal.

La magistrada señaló que las órdenes de compra no transcribían la oferta de la actora ni reproducían de alguna manera sus elementos esenciales, conforme el artículo 483, del CF. Es más, ni poseían indicación alguna acerca de la fecha y lugar de entrega del producto, constando en ellas la leyenda “ver pliego de bases y condiciones particulares, plazo y lugar de entrega según pliego”.

- **Concluyó que: “... la simple mención de las partes y los productos entregados (...) no permite reunir, en ese exclusivo documento, las estipulaciones esenciales del contrato de suministro de productos, puesto que con su sola existencia las partes no pueden exigirse el cumplimiento del contrato que han perfeccionado (...) la pretensión fiscal reposa en una sumatoria de elementos que no llevan a acreditar la existencia del hecho imponible sino, antes bien, revelan la ausencia de un instrumento único que resulte gravable por el impuesto de sellos”.**

Resolución de la Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario

La alzada rechazó el recurso interpuesto por la Ciudad, luego de concluir que, conforme la normativa aplicable al caso, las órdenes de compra en cuestión no constituían un instrumento autosuficiente.

Disconforme, la Ciudad interpuso un recurso de inconstitucionalidad, siendo denegado por la Sala II, con fundamento en que no se configuraba un caso constitucional ni arbitrariedad de sentencia.

A partir de lo expuesto en el párrafo anterior, se interpone el presente recurso de queja.

Resolución del Tribunal Superior de Justicia

Dra. Alicia E. C. Ruiz

Expresa que la queja ha sido interpuesta en tiempo y forma por parte legitimada, pero, sin embargo, no puede prosperar ya que carece de una crítica suficiente de las razones por las que la Cámara del fuero no admitió el recurso de inconstitucionalidad que aquélla viene a defender.

Por su parte, al denegar el recurso de inconstitucionalidad del Gobierno, los magistrados indicaron que éste no había planteado adecuadamente un caso constitucional.

Explicaron:

(i) que el recurrente no había relacionado los preceptos constitucionales invocados con los términos de la sentencia impugnada; y

(ii) que las cuestiones objeto de tratamiento en el decisorio atacado versaron sobre extremos de hecho, prueba y derecho infra-constitucional.

Por lo demás, los camaristas descartaron la existencia de un supuesto de arbitrariedad.

Por otra parte, continua la jueza, en su recurso directo, la Ciudad no consigue poner en crisis la decisión interlocutoria que declaró inadmisibile el remedio extraordinario que aquél pretende sostener. Agrega que:

- *“La apelante, se limita a reiterar los agravios que expusiera en su recurso de inconstitucionalidad, sin hacerse cargo de los defectos de fundamentación que individualizaron los jueces de la Sala interviniente, y aunque reseña algunos de los argumentos del auto denegatorio, no los articula con los términos de su presentación”.*

Por lo expuesto, la Dra. Ruiz rechaza la queja intentada.

Dra. Inés M. Weinberg

Reitera que el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires no logra rebatir las razones por las que la Cámara denegó su recurso de inconstitucionalidad.

Nos recuerda que los jueces de la Sala II hicieron referencia a diversos artículos de la Ley 23.548 y del Código Fiscal (CF) relativos al hecho imponible del Impuesto de Sellos, al concepto de instrumento y a la no tributación del impuesto cuando los actos contratos y operaciones se instrumentan en la Ciudad, pero en los respectivos instrumentos o registros conste que a la fecha de celebración del contrato dichos bienes se encontraban fuera de la Ciudad.

También ponderaron la norma que regula el modo en el que el CF tiene por verificado el hecho imponible de este tributo para el caso de los contratos por correspondencia epistolar o telegráfica, correo electrónico con firma electrónica o digital; y la que se refiere a la promoción del juicio ejecutivo con relación a este gravamen, **para concluir que las órdenes de compra en cuestión no constituían un instrumento autosuficiente** conforme lo requería la normativa señalada.

Finalmente, al examinar cada una de las órdenes de compra, la jueza Díaz afirmó que se encontraba acreditado que los productos objeto del negocio (leche en polvo) se encontraban en

la Ciudad de Lehmann, Provincia de Santa Fe, desde la cual eran despachados hacia distintas localidades de las Provincias de Corrientes, Chaco, Formosa y Misiones, a excepción de una ocasión en la que la entrega se efectuó en la sede central del Ministerio de Salud de la Nación en la Ciudad de Buenos Aires y en otra oportunidad en la Provincia de Buenos Aires. Añadió que el lugar de ubicación de los productos se veía reforzado por la información que surgía de las mismas órdenes de compra, que en el detalle del pedido referían al Registro Nacional de Producto Alimenticio (RNPA).

Agrega, la Dra. Weinberg que:

- ***“el argumento central en que se funda la sentencia de la Cámara consiste en que las órdenes de compra que aquí se discuten no reúnen la condición de ser autosuficientes en el sentido de que a través de ellas pueda exigirse el cumplimiento de las obligaciones allí plasmadas sin necesidad de otro documento, en los términos de la ley de Coparticipación Federal de Impuestos.”***
(el resaltado me pertenece)

Es más, como complemento de las órdenes de compra, necesariamente debe recurrirse al pliego de bases y condiciones para construir un conjunto instrumental que acredite la existencia del instrumento, lo cual demuestra la falta de verificación del hecho imponible del Impuesto de Sellos.

La prestigiosa jurista nos recuerda que la **Ley de Coparticipación Federal de Impuestos** contiene pautas de armonización del Impuesto de Sellos, cuya potestad tributaria corresponde a las jurisdicciones locales, que deben ser observadas por la normativa local de manera obligatoria.

- ***“Los jueces ponderaron el principio de instrumentación o instrumentalidad, que rige el aspecto material u objetivo del hecho Imponible del Impuesto de sellos por expresa indicación de la referida ley de coparticipación, circunstancia que determina que se trate de un impuesto formal, jurídico y objetivo. Sin instrumento conforme la definición precedente, no nace la obligación de pago.”***

En razón de lo expuesto, concluye se rechaza la queja.

El Voto del Dr. Luis Francisco Lozano

El Dr. Lozano, plantea (iniciáticamente) que corresponde rechazar la queja a estudio porque, no obstante el esfuerzo desarrollado en su exposición, trae una argumentación inconducente para demostrar desacierto y menos aún arbitrariedad en la sentencia apelada.

Luego se reiteran los argumentos ya vertidos previamente, en cuanto al concepto de instrumento.

Por ello, de acuerdo con lo dictaminado por el Fiscal General Adjunto, el Tribunal Superior de Justicia rechaza la queja interpuesta por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

- ✓ **Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. “La Plata Cerámicos (29/04/2022)” y “Alvarez Neumáticos S.A. (29/04/2022)”. Omisión de Actuar como Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Prueba a Producir.**

Comentario Preliminar (trazando el camino)

Hace meses (años) que venimos tratando la temática relativa a la prueba a producir a los fines de pulverizar la solidaridad, con relación a los sujetos de derecho del tributo, en el caso de los agentes de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Fueron emblemáticos los casos “*Toyota*” y “*Sullair*¹⁶” (y concordantes), en los cuales Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (TFAPBA) comenzó a morigerar de forma significativa el cumplimiento de los extremos vertidos en el histórico **Informe Técnico (DPR) 208/2006**, sumando la aplicación de la **teoría de las cargas dinámicas de la prueba**.

Cabe destacar, para evitar confusiones en el lector, que esto no implica quitar de la cabeza del agente de percepción la obligación de ofrecer y producir toda la prueba que haga a su derecho (**esfuerzo probatorio**), sino que, llegado cierto punto, el TFAPBA resuelve que es la ARBA quien está en mejor situación de producir la prueba conducente a los fines de desentrañar la existencia o no de la responsabilidad solidaria con el contribuyente directo del tributo (presentación y pago de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos). Esto se ha llevado a la práctica por medio de medidas para mejor proveer dictadas por el mismo tribunal.

Ahora bien, en los últimos antecedentes que hemos analizado, siempre dentro del mundo de los agentes de percepción, donde habitan la mayoría de los reclamos por omisión por parte de la ARBA (y de todos los fiscos provinciales), dada la aplicación plena (PBA) del criterio de actividad y no territorial, los vocales instructores se encargaron de aclarar lo siguiente¹⁷ lo siguiente:

¹⁶ Ambos antecedentes los he analizado oportunamente.

¹⁷ Utilizaré como referencia la causa “*Pavlov, Javier Alejandro (21/04/2022)*”, pero los mismos párrafos los podemos extraer de casi todas las causas cuya resolución se publicó este año.

- **“Analizando lo expuesto cabe advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, la actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y **por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente la deducción..”**. (el resaltado me pertenece)**
- **“En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente..... Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo¹⁸”**. (el resaltado me pertenece)
- **“Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención....”**. (el resaltado me pertenece)
- **“..... el principio general, aplicable al caso, de colocar la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo insoslayable que la Autoridad de Aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para**

¹⁸ Es casi una manifestación de la ilegalidad manifiesta que implican los regímenes de percepción. En este caso viene a mi memoria la causa de la **Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán**, en la sentencia **“Abastecedora del Norte S.R.L. vs. Provincia de Tucumán – DGR s/ Inconstitucionalidad (6/10/2016)”**.

acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras....”. (el resaltado me pertenece)

- *“Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente no percibido, da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la eventual actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta”.*

Resoluciones del TFAPBA

Ahora llegamos, por medio de las resoluciones **“La Plata Cerámicos (29/04/2022)”** y **“Alvarez Neumáticos S.A. (29/04/2022)”** a tener semi-certeza de cuál es la suerte (en materia probatoria) de los agentes de retención y a confirmar el camino trazado por el TFAPBA previamente.

Yendo al nudo de la cuestión que es la prueba¹⁹, en el primer antecedente citado el vocal preopinante expresa que:

- *“Por ello a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo.”*
- *“....me permito analizar el **Informe Técnico (DPR) 208/2006**, que en sus párrafos pertinentes señala que respecto a los elementos que deberían acreditarse para demostrar que las sumas antes mencionadas fueron ingresadas al Fisco por los contribuyentes directos, podemos citar, a modo de ejemplo, y para el supuesto en que se trate de retenciones no efectuadas, que la operación vinculada con el pago efectuado se encuentre documentada con la factura.....que reúna los requisitos de la resolución general 1415/2013 de la AFIP y sus modificatorias; que dicha factura se encuentre registrada en el libro IVA venta del emisor o en sus registros contables llevados en legal forma...”.* (el resaltado me pertenece)

¹⁹ **La prueba es todo.** Todo está centrado en la prueba. Todo termina siendo una cuestión de hecho y prueba. Las cuestiones de derecho son simplemente dejadas de lado por el TFAPBA, haciendo valer su condición de mero tribunal administrativo o bajo la utilización de dogmas. Es más, en el caso *“La Plata Cerámicos”* también se negó la procedencia de la nulidad del procedimiento por no haber sido citado el contribuyente directo, bajo la excusa de que: *“la obligación del agente es a título propio, por lo que la misma resulta autónoma de la correspondiente a los contribuyentes directos....lo expuesto faculta al fisco a exigir la totalidad de la deuda tributaria al agente, sin perjuicio de la independencia que tengan ambas obligaciones....”.*

- ***“...sin embargo, esto no lleva a permitir desligar de responsabilidad al agente omisor por el mero hecho de constatar la presentación de declaración jurada de sus proveedores. Ello así, toda vez que en este caso (a diferencia del agente de percepción) es posible realizar un seguimiento de la venta o prestación efectuada al agente. Se realizó aquí el hecho imponible y el importe gravado ha de estar debidamente facturado y registrado en cada caso, como para generar así la posibilidad de probar la declaración y pago del impuesto por el proveedor”.*** (el resaltado me pertenece)
- ***“Así las cosas y ante el ofrecimiento probatorio del apelante, se ordenó producir la prueba informativa ofrecida a esos sujetos para que acrediten, no sólo la presentación de declaración jurada y pago por el período fiscal 2009 (enero a junio y julio a diciembre, según el caso), **sino además la facturación y registración de las operaciones involucradas, tal como lo ofreciera el apelante”.***** (el resaltado me pertenece)

Cabe destacar que, en este caso, se aceptaron como válidas las contestaciones de los oficios en donde el proveedor del agente de retención adjuntó copia (simple) firmada por apoderado de las hojas del Subdiario IVA Venta, en donde se encontraban registradas las operaciones, cuyo pago debería haber sido objeto de retención. Es decir, en materia de agentes de retención, se vuelve a reevindicar la aplicación del Informe Técnico (DPR) 208/2006, más allá de algunas morigeraciones mínimas (por ejemplo, no se requirió Certificación Contable de los libros del proveedor como era de práctica habitual).

Siendo más explícita, en el expediente **“Alvares Neumáticos S.A.”**, la **Dra. Ceniceros** expresa que en los casos de omisión de actuar como agente de retención **“*deviene improcedente la pretendida aplicación de la teoría de las cargas dinámica...*”**. Agrega que **“*se debe acreditar la facturación y registración de las operaciones involucradas*”**.

De lo expuesto surge de forma prístina cual es la situación, al día de la fecha, en materia probatoria ante los casos de omisión en los que pueden incurrir los agentes de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires.