

Título: **Actualidad en Derecho Tributario**  
Autores: **Sastre, Mercedes - Maltz, Ezequiel**  
Publicado en: **LLBA2017 (marzo), 15**  
Cita Online: **AR/DOC/605/2017**

a) Sup. Corte Bs. As., "Corti, Luis O. v. Tribunal Fiscal de Apelación s/prentensión anulatoria", 24/8/2016. Demanda contenciosa. Agotamiento de la vía. Plazos.

En la causa en comentario, se discutió desde qué momento deben contarse los plazos para interponer una demanda contenciosa contra la sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación.

Cabe preguntarse si una vez dictada la sentencia por parte del organismo especializado, agotando así la vía administrativa, los noventa días para interponer la demanda contenciosa previstos en la ley 12.008 se cuentan desde la notificación de la sentencia definitiva o, por el contrario, desde la posible aprobación de la liquidación que pudiera efectuarse producto de la sentencia definitiva y el Tribunal Fiscal apruebe a través de una nueva resolución.

La Sup. Corte Bs. As. expone que existe una reiterada jurisprudencia, según la cual no es posible impugnar judicialmente aquellas decisiones administrativas que son meras reproducciones o consecuencia de otras anteriores que no fueran controvertidas en tiempo útil. Al respecto, aun cuando esa doctrina legal ha sido edificada en torno a las previsiones del art. 29, inc. 3, del derogado Código Varela, las mismas conclusiones pueden predicarse a tenor de la nueva normativa procesal aplicable en la materia (conf. arts. 35, inc. i, y 36, inc. d, de la ley 12.008).

Se agrega que el asunto en cuestión no puede ser revisado en instancia de la Suprema Corte provincial, salvo la existencia de absurdo.

En definitiva, la Sup. Corte Bs. As. deja en claro que, más allá de que exista una liquidación aprobada por el Tribunal Fiscal con posterioridad a la sentencia definitiva, los noventa días siempre deben contarse desde la notificación de esta última, sin que tenga implicancias una resolución posterior que apruebe una liquidación de sentencia.

El precedente deviene relevante al dejar en claro el criterio del Máximo Tribunal provincial en materia de plazos de impugnación, con todo lo que ello implica, principalmente la posible firmeza de la sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación en caso de que las partes no tengan en claro desde cuándo comienzan a correr los plazos.

b) C. Cont. Adm. Mar del Plata, "El Marisco S.A v. Provincia de Bs. As. s/prentensión declarativa de certeza", 15/9/2016. Pacto Fiscal. Suspensión de exenciones.

En el presente fallo, la Cámara en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata acoge la demanda articulada por la firma actora, reiterando su doctrina expuesta en la causa C-4228-MP1, "Giorno", sent. del 7/11/2013.

Consideran que la acción declarativa interpuesta procura superar el estado de perplejidad que le genera a la empresa verse privada de una exención tributaria conferida por la Legislatura local en cumplimiento de una norma de jerarquía constitucional superior como resulta ser el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.

Vale aclarar que la firma demandante gozaba de una exención con fundamento en el Pacto Fiscal receptada en una norma provincial, hasta que la propia provincia la suspendiera mediante otra norma local, contraviniendo bajo el entendimiento de la Cámara normativa superior.

Se sostiene que el Pacto Federal, ratificado por la ley 11.463, comporta por su alcance y contenido la manifestación positiva del llamado federalismo de concertación, cuya finalidad no es otra que la de establecer, mediante la participación concurrente del Estado nacional y las provincias, un programa destinado a adoptar una política uniforme que armonice y posibilite el crecimiento nacional y active las economías regionales.

Advierten que la resolución general interpretativa 35 dictada por el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos con fecha 23/10/2014 no modifica la cuestión. Aunque dicho organismo cuenta con competencia que lo faculta a efectuar recomendaciones o dictar normas generales interpretativas, luce impropio que en ejercicio de esas prerrogativas "interpretativas" pudiera el Comité Ejecutivo pronunciarse, no ya sobre el alcance y contenido de las cláusulas del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, sino en lo atinente a la operatividad y/o vigencia del citado Convenio, pues sobre tal tópico sólo cabría reconocerle atribuciones a cada uno de los Poderes constitucionales de los Estados signatarios que intervienen en su adhesión o denuncia.

De esta manera, la Cámara reitera que la acción declarativa de certeza es la vía apropiada para plantear la discusión y que la provincia no puede dejar sin efecto una exención otorgada con fundamento en el Pacto Fiscal. Asimismo, la conclusión en contrario de la Comisión Federal de Impuestos no puede tener implicancias en una decisión judicial, ello en virtud de la competencia que le fuera otorgada a dicho órgano administrativo.

c) C. Cont. Adm. La Plata, "Prosegur S.A v. Fisco de la Pcia. de Buenos Aires y otro s/recurso directo Tribunal de Apelación Fiscal (411)", 7/7/2016. Impuesto de sellos. Formularios de solicitud de servicios. Gravabilidad.

En este antecedente, la firma había interpuesto pretensión anulatoria para ante la Cámara contra la sentencia dictada por la sala 1ª del Tribunal Fiscal que a su turno confirmó la resolución determinativa 791/2007 dictada por la ARBA, mediante la cual se determinaron las obligaciones de la firma frente al impuesto de sellos.

La empresa se queja del modo en que la autoridad de aplicación aplicó el gravamen, señalando que en lugar de haber recaído sobre actos o contratos formalizados bajo instrumentos, lo hizo respecto de montos de operaciones de instalación de alarmas domiciliarias convenidas por Prosegur. Se agravia puntualmente de la utilización de casos testigos o muestras de formularios de servicios suscriptos por potenciales clientes a partir de los cuales la Administración estableció que debían existir tantos clientes como formularios suscriptos, lo cual va en contra del procedimiento de determinación sobre base cierta.

Se queja también de la consideración por parte de ARBA de los formularios de servicios como contratos de adhesión. Al respecto, señala que no existe acuerdo de voluntades en los formularios de servicios, por lo que no son instrumentos gravables por el impuesto de sellos. Refiere también a la cláusula de aceptación tácita que algunos contratos contienen, advirtiendo que no concurren elementos de oferta y aceptación en el mismo documento. Agrega que la firma del potencial cliente no autoriza a entender que ha aceptado las condiciones de contratación, ya que la firma está inserta en un documento que expresamente prevé otro mecanismo de aceptación. En este sentido, manifiesta que los contratos habrán de perfeccionarse mediante hechos positivos previstos en las condiciones, tales como el pago del cargo de conexión y la concreción de la conexión por parte de Prosegur. Alude a la falta de firma de las partes en los documentos y refiere finalmente a la Ley de Coparticipación —art. 9, inc. b, apartado 2— que no puede ser suplida por el logo inserto en el documento, tal como invoca el Fisco, concluyendo que conforme esa norma no existe documento gravable en el impuesto de sellos. Refiere también a que los formularios no contienen los caracteres de un título jurídico autosuficiente.

La Cámara se dedica entonces a analizar si los instrumentos denominados "Formularios de solicitud de servicio" se encuentran alcanzados por el impuesto de sellos. A estos efectos, discrimina entre dos grupos: uno de ellos que contienen la cláusula de aceptación tácita y otros que no.

En relación a los que contienen la cláusula de aceptación tácita, señala que no existe un acuerdo de voluntades instrumentado, suscripto por las partes, según lo requiere el art. 251 del Código Fiscal, en concordancia con la Ley de Coparticipación, sino que sólo existe un ofrecimiento de servicios por parte de Prosegur, que, en caso de ser aceptado por el cliente, éste deberá pagar la cuota por conexión, estableciéndose ahí recién el contrato. En alusión a los contratos de adhesión, la Cámara refiere al antecedente de la Corte Nacional recaído in re "Reig Vázquez Ger y Asoc.", del 14/5/1991, que trató la autonomía del derecho tributario. Es así que para el impuesto de sellos, y conforme lo prescribe el artículo 251 del Código Fiscal, estarán gravados aquellos contratos, actos y operaciones de carácter oneroso formalizados en el territorio provincial en instrumentos públicos o privados que exterioricen la voluntad de las partes, suscriptos por ellas, sin perjuicio de su calidad de contratos de adhesión. Refiere también al concepto de instrumento contenido en el artículo 258 del Código Fiscal, como así también a la autosuficiencia del título, es decir, en cuanto a este último aspecto del gravamen, el instrumento debe posibilitar el cumplimiento de las obligaciones que lo integran.

De este modo, la Cámara, frente a este grupo de contratos que contemplan específicamente una cláusula de aceptación tácita y cuentan únicamente con la firma del cliente, concluye que no reúne los requisitos previstos por la Ley de Coparticipación y el art. 258 del Código Fiscal, revocando el acto determinativo.

De distinta manera se expide respecto del otro grupo de contratos en los que no hay cláusula de aceptación tácita. En ellos se advierte no sólo la firma del cliente sino también la de un empleado de Prosegur con la respectiva aclaración y legajo. Analiza las cláusulas insertas para concluir que se está ante un instrumento gravable por el impuesto de sellos en los términos del artículo 251 del Código Fiscal: instrumentación, territorialidad y onerosidad.

Sentado ello, se dedica a analizar si resulta ajustado a derecho el muestreo efectuado por la Autoridad de Aplicación para determinar el gravamen. Recordemos que la Administración había tomado casos testigos y, a partir de ellos, concluyó que debían existir tantos formularios de servicios gravados como clientes a los que se les había conectado el sistema de alarmas, estimando sobre esa base la materia imponible. En cuanto a este

punto, la Cámara señala que el Tribunal Fiscal, al momento de analizar el recurso de apelación, rechazó el agravio de la firma que introdujo como nulidad de procedimiento, con el argumento de que se trataba de una disconformidad de la firma con el modo en que la Administración había resuelto la cuestión, por lo que debía ser resuelta con el fondo del asunto, cosa que finalmente no hizo. Por ello, la Cámara anula el pronunciamiento de la sala 1ª y le remite la causa para que trate y resuelva los planteos efectuados por la empresa vinculados con la validez del sistema de muestreo utilizado por ARBA y a la no gravabilidad de los formularios con cláusula de aceptación tácita.

d) C. Cont. Adm. La Plata, "Golfer S Country Club Asoc. Civil v. Fisco de la Provincia de Buenos Aires y otro/a s/pretensión anulatoria", 21/4/2016. Competencia del tribunal en materia de revocación de exenciones.

Mediante este pronunciamiento, la Cámara analiza cuestiones de competencia del Tribunal Fiscal de Apelación, manifestando que ha quedado superado actualmente aquel principio por el cual se decía que en derecho administrativo la competencia era la excepción y la incompetencia la regla y que por tanto toda competencia debía estar conferida por norma expresa (conf. Sup. Corte Bs. As., causas "Rabinovich", "Sciammarella", "La Aseguradora Río de La Plata"). Agrega que el reconocimiento de competencias implícitamente atribuidas —dentro de la expresa mención— a los órganos administrativos cuenta con importantes precedentes jurisprudenciales y ha recibido la anuencia de la doctrina. De allí, colige que cuando el artículo 115 del Código Fiscal le reconoce al Tribunal Fiscal competencia para entender en los recursos interpuestos contra las resoluciones dictadas por la autoridad de aplicación que denieguen exenciones, implica que también puede entender en los casos de revocación de beneficios tributarios.

Manifiesta ese tribunal que entender de otra manera conduciría a resultados no deseados en atención a los fines perseguidos a partir de la instauración del Tribunal Fiscal y la competencia que le ha sido reconocida por ley, sumado a la garantía que su intervención tiene para los contribuyentes. Aduna que debe ponderarse que los sujetos que gozan de una exención reconocida por ARBA que luego es revocada, se encontrarían en una situación más desventajosa que aquéllos a los que le es denegada directamente (y nunca la obtuvieron previamente), sin que existe una razón valedera para distinguir entre unos y otros.

e) C. Cont. Adm. La Plata, "Compañía Radiocomunicaciones Móviles S.A C.R.M. - Movicom v. A.R.B.A. y otro/a s/recurso directo Tribunal de Apelación Fiscal (411)", 1/9/2015. Solve et repete . Su devolución.

El juez de primera instancia en lo Contencioso Administrativo n 3 de La Plata hizo lugar a la pretensión de la firma, quien se presentó solicitando la devolución de la suma que había sido abonada en concepto de solve et repete, habida cuenta de la sentencia favorable pronunciada a su respecto por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo. La fiscalía se opuso a la decisión de la primera instancia, sosteniendo que la firma debía iniciar ante ARBA el procedimiento de la demanda de repetición. La Cámara sostiene que la devolución de las sumas es una consecuencia directa del decisorio consentido y firme adoptado por el tribunal y es la que mejor se compadece con los principios procesales de celeridad y economía jurisdiccional como elementos integrantes del debido proceso, derecho a una decisión justa, útil y eficaz y el respeto a la cosa juzgada material y formal.

Se opone a que la firma deba tramitar la acción de repetición, puesto que la devolución encuentra sentido en una manda judicial que reconoce un derecho. Es el cumplimiento de una sentencia judicial que declaró nulo un acto y cuya condición de admisibilidad supuso su exigibilidad. Asimismo, sostiene que las razones que justifican la demanda de repetición son disímiles a este supuesto donde una sentencia judicial declara un derecho, dejando sin fundamento el acto administrativo en el cual se fundaba la exigencia tributaria. De esta manera, habiéndose oblado el pago previo, el inicio de un procedimiento de repetición ante la ARBA, como se pretende, carece de sentido.