

Título: **Actualidad en Derecho Tributario**

Autores: **Sastre, Mercedes - Maltz, Ezequiel**

Publicado en: **LLBA2017 (julio), 11**

Cita Online: **AR/DOC/1470/2017**

Reconocimiento de derechos colectivos en materia tributaria y su defensa por parte del defensor del pueblo Juzgado en lo contencioso administrativo de Pergamino

"Llan de Rosos Ramiro Juan c. Fiscalía de Estado - Pcia. Bs. As. y otro/a s/ Pretensión Restablecimiento o Recon. de derechos", 25/04/17.

El titular del Juzgado en lo Contencioso Administrativo de Pergamino decidió extender el alcance de una medida cautelar ya dispuesta en la causa a todos los usuarios del servicio público de gas de la provincia de Buenos Aires que fueran contribuyentes del tributo que surge de la ley 8474, disponiendo que el Fisco de la Provincia de Buenos Aires se abstenga de percibir —por sí o por terceros— el cobro de ese tributo. Del mismo modo estableció que no se exigiera a los agentes de retención correspondientes la transferencia del importe equivalente a las sumas no percibidas por dichos conceptos, a partir de los consumos del suministro de gas efectuados a partir del 01/04/2014.

Recordemos que por medio de la ley 8474 se creó el "Fondo Especial para Obras de Gas" administrado por la Dirección de Energía de Buenos Aires y cuya finalidad es contribuir al financiamiento de las inversiones que permitan la utilización de gas natural como combustible básico de la población y de la industria, como así también al subsidio para los usuarios de servicios de gas por redes que se abastecen con gas natural comprimido (GNC), gas natural a presión (GNP), gas licuado de petróleo (GLP) y gas natural licuado (GNL).

Varios son los temas que resultan de interés en este pronunciamiento y que han adquirido vigencia e importancia desde la reforma constitucional de 1994. Uno de ellos la inagotable y complicada trama que se teje alrededor de los "nuevos derechos" y los "derechos de incidencia colectiva" (Conf arts. 43, 86 y 120 de la Constitución Nacional y arts. 20, 28, 38 y 55 de la Constitución Provincial). En efecto, frente al clásico derecho personal han surgido otros —los derechos colectivos— que no pertenecen a cada uno sino a un conjunto de la población. Otro aspecto a analizar, resulta ser quién puede válidamente ejercer su defensa o legitimación procesal; si podemos concluir que las relaciones de índole tributaria pueden formar parte de este "nuevo nicho"; finalmente, cuáles serían los alcances de los pronunciamientos dictados. Me refiero a si los efectos de la sentencia se reducen solo respecto de aquellos que formaron parte del reclamo (en el caso de que solo algunos de los afectados se presentaron ante la justicia) o si se replican respecto del conjunto de aquellos que no formaron parte del proceso).

Sin duda, la Corte Nacional dio en sus precedentes "Halabi" (24/02/09) y "Padec" (21/08/13) las bases en la construcción de los aspectos que rodean la cuestión. En el último de los fallos dijo en cuanto a los "derechos de incidencia colectiva", que dicha categoría "se encuentra admitida en el segundo párrafo del artículo 43 de la Constitución Nacional e incluye entre otros, los derechos personales o patrimoniales derivados de afectaciones al ambiente y a la competencia, a los derechos de los usuarios y consumidores y a los derechos de sujetos discriminados. En estos casos puede no haber un bien colectivo involucrado, ya que se afectan derechos individuales enteramente divisibles. Sin embargo, hay un hecho, único o continuado, que provoca la lesión a todos ellos y por lo tanto es identificable una causa fáctica homogénea. Ese dato tiene relevancia jurídica porque en tales casos la demostración de los presupuestos de la pretensión es común a todos esos intereses, excepto en lo que concierne al daño que individualmente se sufre. Hay una homogeneidad fáctica y normativa que lleva a considerar razonable la realización de un solo juicio con efectos expansivos de la cosa juzgada que en él se dicte, salvo en lo que hace a la prueba del daño". En cuanto a la defensa, no siempre se ha reconocido en el Defensor del Pueblo facultades suficientes ("Defensor del Pueblo de la Nación c. Estado Nacional..." del 26/06/07).

En este contexto, el magistrado entendió que —por una parte— el Defensor del pueblo tiene legitimación para actuar no sólo porque el artículo 55 de la Constitución de la Provincia y la ley 13834 lo establecen, sino en virtud de la "indudable dimensión colectiva de los derechos debatidos en el caso". Aludió del mismo modo a que la afectación poseía una gran dimensión social por tratarse de la defensa de usuarios de un servicio esencial. Por otro, que los efectos de la medida precautoria que había tomado respecto de algunos de los afectados, era totalmente extensible —efectos expansivos al decir de la Corte— respecto de todos aquellos sujetos que se encontraban en la misma situación.

De este modo, hizo lugar al planteo —como hicimos referencia— y ponderando el profundo contenido social del servicio público de suministro de gas por tratarse de derechos colectivos de usuarios de dicho servicio básico y esencial, exhortó a todas las autoridades municipales y/o provinciales con competencia en la materia

como así también a los prestadores del servicio de gas a aunar esfuerzos para poner en práctica lo decidido.

Aplicación de la ley 14.890 a los casos de defraudación fiscal de los agentes de recaudación

Tribunal Fiscal de Apelación provincia de Buenos Aires

La ley 14.890 fue publicada en el Boletín Oficial del 30 de enero de 2017 y reglamentada por la Agencia de Recaudación mediante la resolución 3/07. Establece régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas (y vencidas hasta el 30 de noviembre de 2016) por los agentes de recaudación de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y de Sellos o sus responsables solidarios.

El artículo 1° de la mencionada norma establece "con carácter excepcional y hasta el 31 de marzo de 2017 inclusive, un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas. Dicho régimen podrá ser extendido por la Agencia de Recaudación de la Provincia hasta el 30 de junio de 2017, en caso de considerarlo conveniente".

La ley prevé la regularización de todas aquellas obligaciones aun las que se encuentren en proceso de fiscalización, en discusión administrativa o firmes, como así también en instancia de discusión o ejecución judicial, cualquiera fuera la fecha de inicio del juicio. Están comprendidas también las obligaciones no declaradas ante la ARBA, ni detectadas, liquidadas, fiscalizadas o determinadas por ese organismo, y las incluidas en regímenes anteriores de regularización, caducos al 30 de noviembre de 2016.

El puntual caso de la defraudación fiscal de los agentes, figura prevista en el artículo 62 del Código Fiscal, está legislado en el artículo 2° de esa norma y dispone en cuanto a los beneficios: "para el caso de deudas por retenciones y/o percepciones (...) efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos y de las multas, y del sesenta por ciento (60%) del monto de los intereses adeudados, cuando el importe total de los ingresos declarados por el agente como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el año 2015, gravados, no gravados y exentos por el desarrollo de cualquier actividad, dentro o fuera de la Provincia, sea de hasta cien millones de pesos (\$ 100.000.000); del cincuenta por ciento (50%) del monto de los intereses adeudados cuando el importe de dichos ingresos supere la suma de cien millones de pesos (\$ 100.000.000) y hasta doscientos millones de pesos (\$ 200.000.000). En caso de superar el monto de doscientos millones (\$ 200.000.000) de pesos de ingresos declarados, la reducción de intereses será del 40 % (cuarenta por ciento) (...). La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8°, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta ley".

Por su parte, el artículo 8° de la ley indica: "Los pagos efectuados por cualquiera de los conceptos que sean objeto de reducción de acuerdo a lo previsto en el artículo 2° de la presente ley, con anterioridad a su entrada en vigencia y sin los beneficios contemplados en la misma y en su respectiva reglamentación, en ningún caso serán considerados indebidos o sin causa, y no darán lugar a demandas de repetición, solicitudes de devolución, compensación y/o acreditación, o peticiones relacionadas con la reliquidación de las obligaciones ya canceladas".

Como advertimos, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires dictó la Resolución Normativa 3/17 (BO 08/02/17). El artículo 12 de esa normativa dispuso: "Tratándose de actuaciones exclusivamente referidas a conceptos reducidos de conformidad con lo previsto en el artículo 10, siempre que se trate de deuda en instancia prejudicial, se ordenará de oficio y sin más trámite el archivo de las mismas, previa verificación de la regularización de la totalidad de los montos que conformaron oportunamente la obligación principal y los accesorios correspondientes no alcanzados por reducciones".

En este contexto, el Tribunal Fiscal de Apelación ha procedido a analizar en las actuaciones que se encuentren en trámite por ante su sede, la reunión de los requisitos exigidos por la normativa y proceder en consecuencia.

Es decir, en los supuestos de defraudación de los agentes de recaudación, controla el ingreso de las sumas recaudadas y no ingresadas a su vencimiento, para proceder en caso de que así fuera, a reducir el 100% de las multas que la ARBA hubieran aplicado como así también los recargos pertinentes. Los siguientes, son algunos de los pronunciamientos de la Sala III emitidos en este sentido: "Ricardo Almar E Hijos SA" del 28/03/17; "Astilleros Neptuno SA" del 30/03/17 y "Telefónica Argentina SA" de abril de 2017 —entre muchos otros—.

Obligatoriedad de las resoluciones de la comisión arbitral

Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás, "Monsanto SA c. Municipalidad de Pergamino s/

pretensión anulatoria", 11/04/2017.

En este antecedente se discutió la estabilidad y obligatoriedad que tienen las resoluciones de la Comisión Arbitral y Plenaria para las partes involucradas. El tema se refirió al criterio sostenido respecto de la atribución de ingresos en los términos del artículo 35 del Convenio Multilateral.

En la causa, se verificó que paralelamente al desarrollo del trámite ante el Municipio que desembocó en la demanda contenciosa, la empresa articuló el procedimiento jurisdiccional previsto en el Convenio Multilateral del 18/08/1977 ratificado por la provincia de Buenos Aires. Tal como lo recuerda el precedente bajo comentario, el mecanismo contemplado en la normativa citada fue creado para evitar la doble o múltiple imposición dentro del territorio nacional por medio de los tributos locales que incidan sobre las actividades lucrativas o económicas, los ingresos brutos y todo otro gravamen, provincial, territorial, municipal o comunal de similares características.

La Cámara expone la obligatoriedad en cabeza de las provincias y municipios de disponer la actuación o, en su caso, aceptar la competencia de los organismos de aplicación del Convenio Multilateral ante controversias que involucren la aplicación de dicho acuerdo de armonización tributaria.

Se hace notar que el municipio para el caso de marras no hizo mención expresa alguna en el juicio de la intervención de los organismos del Convenio Multilateral, no exponiendo fundamento alguno para apartarse de la resolución de la Comisión Arbitral.

La Cámara concluyó que la Municipalidad intentó introducir un criterio diferente al decidido por los organismos del Convenio Multilateral a través de la contestación de demanda, para así justificar el apartamiento de la interpretación dada por los organismos de aplicación del Convenio en un caso concreto.

De esta manera la comuna no sólo eludió hacer referencia a las resoluciones de la Comisión Arbitral y Plenaria en el trámite administrativo recursivo local, sino que ha tratado de incorporar argumentos en contra de la interpretación fijada en las decisiones de los organismos del convenio, sin haber impugnado formalmente las mismas ante la justicia. Concretamente se confirma la jerarquía de las resoluciones de los organismos de Convenio, dejando en claro que en todo caso el municipio tendría que haber impugnado lo decidido por estos en sede judicial.

Por otra parte respecto a la cuestión de fondo y la inclusión de los ingresos por exportaciones en la base imponible de las Tasas de Seguridad e Higiene pretendida por el Municipio, se remiten a lo expuesto por la SCJBA en la causa B. 62.784, "Abb-Elster SA contra Municipalidad de Lanús s/ Demanda contencioso administrativa" dejando en claro su improcedencia en tanto se opone a lo previsto en la ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

Impuesto de sellos. Gravabilidad de los Formularios AFIP 1116 B

Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata, "Snack Crops SA y otros c. Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Pretensión Anulatoria - otros juicios", 16/02/2017

En el caso en cuestión se discutió si era posible gravar con el impuesto de sellos los formularios 1116B. Se recuerda que todas las operaciones primarias de compraventa de granos (aquellas en las que necesariamente una de las partes contratantes es el productor y la otra es un operador de granos enunciado en la Resolución Conjunta 154/05) deben documentarse a través de los formularios 1116 B y presentarse obligatoriamente a requerimiento de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos de la Nación, de la Oficina Nacional de Control Agropecuario y/o de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En este contexto se tuvo que determinar si esos documentos estaban gravados con el Impuesto de Sellos en la medida que representen actos, contratos u operaciones de carácter oneroso, formalizados en el territorio de la provincia en instrumentos públicos o privados y suscriptos por las partes de manera que exterioricen su voluntad (conf. art. 251 del Código Fiscal t.o. 2011).

Del voto en minoría del Dr. De Santis se desprende que para cumplir con el requisito de instrumentación debe existir una manifestación de voluntad escrita en la cual las partes hayan dejado plasmado sus derechos y obligaciones recíprocas, encontrándose presente en los documentos analizados. Así aún cuando el contribuyente enviara a los productores las propuestas del negocio jurídico a celebrarse por correspondencia y luego éste las aceptara tácitamente al retirar las semillas, su consentimiento quedó materializado al momento de la entrega de los granos y documentado con la suscripción del Formulario 1116 B. Por ello advierte la existencia de un contrato de compraventa de granos celebrado en el territorio de la Provincia de Buenos Aires, formalizado en un instrumento privado suscripto por las partes, que configura el hecho imponible del Impuesto de Sellos.

Sin embargo la mayoría comparte las consideraciones efectuadas por la jueza de primera instancia en su decisorio respecto a que dicho Formulario (C 1116 B) es una liquidación y constituye el respaldo documental de

una operación ya realizada entre las partes —siendo equivalente a la factura—.

Establecida la naturaleza del Formulario, señalan que el artículo 297, inciso 10, del Código Fiscal (t.o. 2011) regula expresamente su exención, alcanzando a "Las liquidaciones o facturas suscriptas por las partes, como así también los documentos que instrumenten la factura de crédito en los términos de la Ley Nacional 24.760 y todo otro acto vinculado a su transmisión".

Agregan que de las constancias obrantes en autos se aprecia que el contrato fue realizado con anterioridad a la suscripción del formulario de liquidación aludido, mediante propuestas con cláusula de aceptación tácita y que en tales términos aquél no reviste la calidad de "instrumento" conforme artículo 258 del Código Fiscal, t. o. 2011 y art. 9, inciso c, de la Ley de Coparticipación. Tampoco es "autosuficiente", pues no se puede exigir el cumplimiento de las obligaciones allí establecidas sin necesidad de otro documento.

De esta manera por mayoría se declara que los formularios C 1116 B no se encuentran alcanzados por el impuesto de sellos.

Tasa de Seguridad e Higiene. Improcedencia

Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata, "Giles Samuel Guillermo c. Municipalidad de La Plata — Apr. s/ Pretensión Anulatória - otros juicios", 18/04/2017.

En el caso se discutió la pretensión municipal de gravar con la tasa de seguridad e higiene a un sujeto que no poseía establecimiento en el ejido municipal

El conflicto se generó ante un contrato de locación celebrado por la parte actora respecto de un inmueble de su propiedad sito en la ciudad de La Plata, por el que debió inscribirse en el monotributo y en el impuesto sobre los ingresos brutos, declarando la actividad de "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p." (cod. 701090). Únicamente por esa inscripción en la AFIP y en la ARBA, la comuna lo consideró sujeto pasivo de la tasa municipal, cuando en realidad no desarrolló actividad industrial, comercial o de servicios y tampoco se contaba con establecimiento, local u oficina donde pueda prestarse el efectivo servicio de inspección para la seguridad, salubridad e higiene que prevé el gravamen.

La conducta de la Municipalidad se limitó a verificar formalmente el rubro gravado por los impuestos provinciales y nacionales para dar cabida a la tasa, sin reparar que ello era insuficiente para sustentar el alta de oficio en la misma.

No puede considerarse suficiente para satisfacer la condición de exigencia de un tributo local que siempre es relativo a un servicio público que exige, por su propia naturaleza, de un ámbito de despliegue que es innecesario en las demás.

Se expone que la sola lectura de la resolución de alta es suficiente para arribar a la conclusión de ausencia del hecho imponible que se le atribuye al actor, quien ha sabido limitar su actividad a la locación a un tercero de un inmueble suyo, cumpliendo con los deberes fiscales pertinentes pero sin alcanzar condición ninguna de sujeto obligado al pago de la tasa que se le reclama.

De esta manera se hace lugar a la pretensión del contribuyente, dejando en claro que para poder cobrarse la tasa en cuestión debe existir un establecimiento susceptible de ser verificado. Este requisito ha sido reiterado más de una vez por la CSJN, siendo ahora reforzado por este antecedente de la Cámara.