

Título: **Actualidad en Derecho Tributario**
Autores: **Sastre, Mercedes - Maltz, Ezequiel**
Publicado en: **LLBA2018 (febrero), 11**
Cita Online: **AR/DOC/249/2018**

I. Legitimación activa del defensor del pueblo en materia tributaria. Procedencia

CCont. Adm. San Nicolás, "Llan De Rosos Ramiro J. c. Fiscalía De Estado — Pcia. Bs. As. y otro/a s/ pretensión restablecimiento o recon. de derechos — incidente de apelación", 26/06/2017.

La Fiscalía de Estado apeló la decisión del Juez en lo Contencioso Administrativo de Pergamino mediante la cual este había hecho lugar al reclamo de un contribuyente para que se dictara una medida cautelar dirigida a la Cooperativa Eléctrica Limitada de Pergamino, a fin de que suspenda la percepción del Impuesto creado por los dec.-ley 7290/67 y 90.387/78 en la medida que no se cumplía con el objeto para el cual había sido creado. Asimismo, el magistrado, había hecho lugar a la presentación del Defensor del Pueblo por la que había solicitado la extensión de los efectos de la cautelar dictada respecto del Sr. Llan de Rodos respecto de todos los contribuyentes del gravamen de la Provincia de Buenos Aires que se encontraran en similar situación. En este aspecto y como recordatorio, cierto es que el Juez de Pergamino había entendido que el Defensor del pueblo tiene legitimación para actuar no solo porque el art. 55 de la Constitución de la Provincia y la ley 13.834 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. Traídas ambas decisiones a la Cámara, esta —por unanimidad— rechazó la posición de la Fiscalía que entendía que el caso no presentaba las condiciones necesarias para la procedencia de una acción colectiva. Con sustento en el art. 55 como así también la ley 13.834, concluyó que se da aquí un origen común de base, cuál es la acusada ilegalidad de los tributos derivados de los decretos provinciales 7290 y 9038 que comparten aspectos que ponen de manifiesto el carácter colectivo de los intereses cuya tutela es pretendida. Ahora bien, en cuanto a la restante porción del decisorio, la Cámara —por mayoría— hizo lugar al planteo de la Fiscalía por lo que ordenó el levantamiento de la cautelar dictada por el a quo. Para llegar a esta decisión los jueces Cebey y Schereginger entendieron que no se encontraba presente el requisito de verosimilitud en el derecho que es exigido para su procedencia. En este aspecto, sostuvieron que la cuestión exige un mayor análisis, es más, señalaron que debe ponderarse la relación existente entre el tributo que se había ordenado dejar de percibir en su articulación con el sistema presupuestario. Agregaron que también deben ser consideradas las distintas leyes sancionadas en la materia y que complementan las mencionadas, las que —por otra parte— datan de muchos años atrás, producto de gobiernos de facto y que aparecen actualmente afectadas a otros objetos. Advirtieron que debía examinarse la jerarquía normativa existente habida cuenta la proliferación de normas que establecieron impuestos con un destino específico, otras que cambiaron ese destino, leyes que redireccionaron los fondos recaudados; finalmente, la interpretación del conjunto frente a la Constitución Provincial. Tampoco vieron reunidos los requisitos del peligro en la demora dado el tiempo que las normas cuestionadas vienen siendo aplicadas y, finalmente en cuanto a la grave afectación del interés público, manifestaron que la medida impactaría sobre los recursos involucrados respecto de los cuales el Estado provincial tenía previsto su utilización. Así las cosas y como anticipamos, revocan la cautelar concedida.

II. Competencia. Acto compensatorio. Procedencia

Tribunal Fiscal de Apelación, "Deltacom SA", Sala III, 24/07/2017.

Se trata aquí de establecer si el Tribunal Fiscal resultaba competente para entender en un acto del Fisco mediante el cual estableció saldos a favor del contribuyente y de ARBA, compensó saldos que surgían del Formulario R-222 y finalmente dio de baja saldos a favor de la firma —algunos de ellos— por prescripción. Si bien —por unanimidad— la sala declaró la competencia del Tribunal para entender en el caso rechazando la cuestión previa opuesta por la Representación Fiscal, cierto es que cada una de las vocales intervinientes expresaron sus propios fundamentos. Haremos una breve mención a cada uno de ellos. La Dra. Carné, luego de reseñar los hechos acaecidos en las actuaciones, citó el art. 115 del Código Fiscal que regula los supuestos en que proceden los Recursos de Reconsideración ante la ARBA y de Apelación ante el Tribunal Fiscal advirtiendo que: "...los saldos fueron reflejados en los formularios R-222 (...) luego de que el Fisco verificara la situación fiscal del contribuyente, analizando declaraciones juradas y demás datos, configurándose, a mi criterio, la situación prevista en el tercer párrafo del art. 44 del Código Fiscal, que autoriza a la agencia recaudadora a reclamar el pago del tributo, sin necesidad de aplicar el procedimiento determinativo de oficio. A su vez, el art. 113 del mismo cuerpo legal, haciendo referencia a la conformidad prestada por el contribuyente al ajuste

practicado, señala que no será necesario dictar resolución determinando de oficio las obligaciones fiscales, en tanto esa conformidad tiene los efectos de una declaración jurada". En este contexto, la Dra. Carne identifica los elementos contenidos en el acto recurrido y los compara con los elementos propios de un típico acto determinativo. Agrega que la propia Administración consignó en el articulado del acto que el contribuyente contaba con la posibilidad de impugnar el mismo mediante el recurso de reconsideración o de apelación, todo lo cual materializa conforme su entender, un acto determinativo de la deuda del contribuyente que resulta apelable ante el Tribunal Fiscal. Por su parte, la Dra. Navarro relata los hechos acaecidos en las actuaciones, suscitadamente: inicio de verificación — ajuste plasmado en R-222 que fue conformado vía web por el contribuyente —acto de compensación efectuado por la Administración—, apelación ante el Tribunal. Expresa la vocal que el art. 102 del Código Fiscal fue modificado por la ley 13.405, suprimiéndose el 5to. párr. por considerarse que la resolución de cierre del procedimiento determinativo constituía un paso superfluo y agregándose un último párrafo que reza: "No será necesario dictar resolución determinando de oficio las obligaciones fiscales si, con anterioridad a dicho acto, el contribuyente o responsable, o su representante debidamente habilitado para ello, presta conformidad al ajuste practicado, o en la medida que se la preste parcialmente y por la parte conformada. Esta conformidad, total o parcial al ajuste practicado tendrá los efectos de una declaración jurada que se podrá ejecutar en los términos del art. 95 inc. c)". Advierte la Dra. Navarro que esta norma es similar al art. 17 de la Ley de Procedimiento Fiscal Nacional, sin embargo, presenta una diferencia que radica en que mientras la ley 11.683 reviste al consentimiento efectuado por el contribuyente —cuestión acaecida aquí— de dos efectos en la medida que reza: "No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si —antes de ese acto— prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco", no sucede lo propio en la normativa del Código Fiscal. Concluye entonces que el acto dictado por el Fisco a posteriori del consentimiento expresado por la firma y por el cual se estableció su situación fiscal compensando los saldos a favor de las partes por un lado y dando de baja un saldo a favor del contribuyente por otro, debe dársele los efectos de un acto determinativo susceptible de ser apelado por ante el Tribunal. Por su parte la Cra. Hardoy se pregunta si las resoluciones determinativas son —únicamente— aquellas dictadas por la Administración Fiscal como resultado y culminación del procedimiento reglado en el Título XII del Código Fiscal, o si en definitiva, son todas aquellas en las cuales el referido Organismo, determina total o parcialmente un gravamen. En este aspecto, recuerda que tal como ha sostenido en otros precedentes (Comexxur SRL del 22/04/2010 y "Empresa de Combustibles Zona Común SA" del 21/04/2015), debe darse preeminencia al contenido del acto y no al modo seguido para arribar al mismo. De este modo concluye que el acto traído a conocimiento del Tribunal, conlleva en su seno una determinación tributaria.

III. Impuesto sobre los ingresos brutos. Código de actividad. Hogar de anciano

Tribunal Fiscal de Apelación, "Gerinec SA", sala III, 24/07/2017.

En este pronunciamiento de la sala III se discutió si le asistía razón a la contribuyente que si bien se había inscripto en un código de actividad "Servicio de atención de ancianos con alojamiento" que debe tributar al 3,5%, posteriormente tributa bajo el código "Servicios de tratamiento" al 1,5% en el entendimiento que su servicio excedía el alojamiento de ancianos puesto que también brindaba tratamientos diversos compatibles con los contemplados en el otro código NAIIB. A fin de dilucidar la cuestión sometida a su conocimiento, la instrucción ordenó la realización de una medida consistente en que un funcionario del Organismo fiscal visitara las instalaciones y evacuara una serie de preguntas. Analizado que fuera en los que resultan asimilables el informe producido, la Dra. Navarro —instructora de la causa— concluye que las actividades que se desarrollan en el lugar, son compatibles plenamente con las que el NAIIB describe para el código 853.110 o sea, "Servicio de atención de ancianos con alojamiento". Complementan su criterio, una serie de elementos de la causa, tales como que el objeto social de la firma es la prestación de servicios en el rubro hotelaría, alojamiento, hogares de reposo de ancianos o geriátricos, comedores, etc.; el contrato suscripto con PAMI del que surge que se incorpora al Registro de Prestadores del Servicio de Geriátrica, como así también la facturación efectuada por proveedores que da cuenta de la adquisición de elementos que no se vinculan con los tratamientos que engloba el código NAIIB 851.500 "Servicios de Tratamiento" tales como cobaltoterapia, radiología no convencional, acelerador lineal, hemoterapia, etc. Alude también a las leyes que regulan este sector: 14.263 y su antecesora dec. 3280/90 que establecen exigencias que todo geriátrico debe cumplir y que echan por tierra la pretensión de la firma que decía que contaba con condiciones especiales que excedían a las de un típico geriátrico, en la medida que el lugar no hace más que cumplir con los condicionantes que las normas en cuestión le exigen para funcionar. De esta manera, se ratificó el cargo fiscal.

IV. Revisión judicial de las resoluciones de la comisión plenaria del convenio multilateral

CCont. Adm. San Martín, "Municipalidad De Vicente López c. Comisión Arbitral y otro/a s/ pretensión anulatoria", 17/07/2017.

En la actualidad existe una gran incertidumbre respecto a dónde se deben discutir los pronunciamientos de la Comisión Plenaria como organismo del Convenio Multilateral, en cuanto dirime los conflictos provinciales y municipales referidos a distribución de base imponible de impuesto y tasas.

Previamente se planteaban recursos extraordinarios ante la CS, y el máximo tribunal los rechazaba sistemáticamente toda vez que no se trataba de una sentencia judicial de un máximo tribunal de la causa.

A ello cabe agregar que mediante los últimos pronunciamientos la Corte indicó expresamente que la discusión debe llevarse en el fuero contencioso local.

En el caso bajo comentario la Municipalidad de Vicente López tomando en cuenta el criterio de la CS, planteó su impugnación contra lo resuelto por la Comisión Plenaria ante el fuero contencioso de la provincia de Buenos Aires.

Señaló lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en ocasión de resolver el recurso extraordinario planteado contra la resolución de la Comisión Plenaria en el antecedente "Frigorífico de Aves Soychu SAICFI c. Municipalidad de Gualeguay, F. 509. XLV", de fecha 14 de mayo de 2013.

Sostuvo la comuna, que partiendo de la premisa que las normas del Convenio Multilateral integran el derecho público local, tal carácter se extiende a los organismos que la integran y que las cuestiones de esa naturaleza deben ser llevadas por ante los tribunales provinciales competentes.

La Cámara por mayoría y más allá de lo dispuesto por la CS destaca que la causa guarda íntima relación con lo resuelto por la propia Cámara Contenciosa en autos "Municipalidad de Moreno c. Frigorífico Rydhans SA y otro s/ pretensión anulatoria", de la que no corresponde apartarse.

De ello se deriva que la actuación de las Comisiones demandadas —en ejercicio de funciones administrativas delegadas por los estados que conforman el Convenio Multilateral— debe quedar sujeta a control judicial suficiente. Sin embargo, advierten que la justicia provincial no es el ámbito adecuado para efectuar dicho control, en razón de la naturaleza multijurisdiccional de los órganos administrativos que emitieron las resoluciones cuestionadas, y de que tales decisiones resultan obligatorias para la Provincia de Buenos Aires.

Por ello por mayoría se entiende que la competencia del asunto resulta palmariamente federal y hacen lugar a la excepción de incompetencia planteada.

V. Demanda por el fondo conurbano bonaerense

CS, "Provincia De Buenos Aires c. Estado Nacional y otras s/ acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos", 06/06/2017.

En la presente causa podemos apreciar las pujas actuales en materia de Coparticipación Federal de Impuestos como sistema de coordinación tributario entre la Nación y las Provincias. En los últimos años han existido pronunciamientos de la CS de significativa relevancia sobre el tema.

Bajo este contexto la Provincia de Buenos Aires promovió una demanda contra el Estado Nacional, a fin de obtener que se declare la inconstitucionalidad del art. 104, inc. b), de la ley 20.628 (Lo. 1997) —de impuesto a las ganancias— que establece un tope de \$ 650.000.000 anuales convertibles a la participación del 10% que la provincia tiene en el producido de dicho gravamen con destino al originariamente llamado "Fondo del Conurbano Bonaerense".

De forma subsidiaria, se peticona la inconstitucionalidad de los incs. b) segunda parte, y d) del referido art. 104 de la ley del gravamen. El primero, en tanto la excluye de la distribución del excedente del 10% del producido del tributo entre el resto de las provincias y, el segundo, porque prescribe que el 4% del producido por el impuesto se distribuirá entre todas las jurisdicciones provinciales "excluida la de Buenos Aires".

También solicitó la provincia actora que el pedido de declaración de inconstitucionalidad que efectúa se extienda a cualquier otra norma, actual o futura, que tenga similares términos o que —en menoscabo de los derechos de la Provincia de Buenos Aires— sustituya, reemplace o modifique las que cuestiona y se condene al Estado Nacional a reintegrarle las sumas no prescriptas que dejó de percibir por aplicación de la normativa que reputa como inconstitucional, con más sus intereses hasta el efectivo pago.

Indica que se deben dejar de lado antiguas creencias, tales como que la Provincia de Buenos Aires tiene la mayor riqueza, o una situación de privilegio con respecto al resto de las provincias, más aun frente a la desigual distribución que comenzó a recibir con motivo de la coparticipación prevista en el régimen de la ley 23.548, que

pasó a colocarla por debajo del promedio nacional per cápita.

La actora afirma que la fijación de ese tope la perjudicó en sus intereses, situación que explica a través de las referencias numéricas anuales de distribución, y la situación social del conurbano.

Para resguardar el derecho de defensa de las restantes provincias solicitó que se las cite a comparecer en el pleito como terceros.

La CS se pronunció al respecto en fecha 6 de junio de 2017 y ha citado a las restantes provincias a que comparezcan a la causa en defensa de sus derechos.

Sin dudas la resolución de la presente tendrá implicancias fundamentales en el régimen tributario argentino.

VI. Transporte internacional. Gravabilidad

Comisión Plenaria del Convenio Multilateral, "Aerolíneas Argentinas SA c. Provincia De Buenos Aires. Resolución 2/2017", 09/03/2017.

La actividad de transporte interjurisdiccional se encuentra regulada en el art. 9° del Convenio Multilateral, estableciendo que los ingresos deben asignarse al lugar de origen del viaje, coordinando así los viajes entre distintas provincias.

Vale aclarar que la Comisión Plenaria entiende aplicable la normativa incluso para vuelos internacionales con origen en nuestro país.

El organismo observa que en el caso de un vuelo en conexión, sea o no de cabotaje, en el que después el viajero toma un vuelo internacional, el contrato de transporte debe considerarse uno solo, con total independencia de que se hagan escalas. El pasajero paga un solo precio por la totalidad del viaje recorrido y el origen del viaje al que se refiere el art. 9° del CM, como expresamente lo dice, es el del pasajero que contrata el viaje desde el país al exterior o viceversa, no del medio de transporte.

Por ello en cuanto a los vuelos internacionales en conexión con origen en una jurisdicción extraña a la de la provincia de Buenos Aires, corresponde que los ingresos se atribuyan a esa otra jurisdicción porque en ella se origina el viaje, siendo que allí asciende el pasajero al medio de transporte con destino final a un aeropuerto internacional. Se descarta así la postura del Fisco bonaerense en cuanto pretendía gravar los vuelos con salida en Ezeiza, principal aeropuerto internacional.

Ahora bien distinto es el encuadre si un vuelo se ha contratado por separado, desconectado o disociado de otro vuelo, en donde sí podrá prosperar la segmentación en la atribución de los ingresos tal y como lo pretendió la provincia de Buenos Aires.

En cuanto a los viajes internacionales con origen en el exterior que arriban a la provincia de Buenos Aires y desde allí parten hacia al interior del país, se entiende que no corresponde hacer ninguna atribución, ni a la provincia de Buenos Aires ni a la otra provincia de destino del pasajero, pues no se da el presupuesto que exige el art. 9° del Convenio Multilateral porque en ninguna jurisdicción se origina el viaje, sino solo en el extranjero.

Se aclara aquí la posibilidad de gravar el transporte internacional con origen en el país, dependiendo del contrato aéreo a qué Fisco se deberá asignar los ingresos. Asimismo descarta nuevamente la posibilidad de pretender alcanzar ingresos por viajes con origen en el exterior.