

Título: Actualidad en derecho tributario

Autores: Sastre, Mercedes - Maltz, Ezequiel

Publicado en: LLBA2019 (mayo), 10

Cita Online: AR/DOC/928/2019

(*)

(**)

I. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley. Prescripción. Causal de interrupción. Prevalencia del Código Civil por sobre las normas del Código Fiscal

I.1. SCBA. "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Cefas SA s/ apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley". 05/12/2018. Cita online: AR/JUR/88675/2018

La Corte local reiteró el criterio que viene sosteniendo desde hace tiempo sobre la prevalencia, en materia de prescripción, de las normas de fondo —Código Civil— por sobre las locales.

En este caso, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata, había acogido el recurso de apelación deducido por la firma con relación a la excepción de prescripción opuesta oportunamente y rechazada en la 1ª instancia. La Fiscalía de Estado interpuso ante la Corte recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley.

Ante la existencia de un hecho interruptivo del curso de la prescripción, como era el reconocimiento de deuda (presentación de declaraciones juradas - IIBB), debía dirimirse si resultaba aplicable el art. 134 del Cód. Fiscal, en cuanto establecía que el nuevo término debía tener inicio desde el 1º de enero siguiente a dicho evento, o los arts. 3956 y 3989 del Cód. Civil invocados por la demandada, que establecían el inicio desde la misma fecha del reconocimiento.

La Corte —por mayoría— no hizo aplicación del nuevo Cód. Civ. y Com., y reprodujo las líneas del antecedente "Fisco de la provincia de Bs. As. c. Recuperación de Créditos" del 16/05/2018, concluyendo que el art. 134 del Cód. Fiscal es inconstitucional, en la medida que difiere el nuevo cómputo de la prescripción hasta el 1 de enero siguiente al año en que el reconocimiento de deuda se produzca.

II. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley. Decomiso. Art. 79, CF. Régimen impugnatorio especial. Procedencia. Incompetencia del fuero contencioso administrativo

II.1. SCBA. "FS Motorsport SA c. ARBA s/ pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley". 12/12/2018. Cita online: AR/JUR/88680/2018

FS Motorsport SA promovió demanda contencioso administrativa, en los términos de la ley 12.008, con el objeto de que se anulara la disposición delegada a través de la cual la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires dispuso el decomiso de ocho vehículos por entender constatada la infracción consistente en transportar tales bienes dentro del territorio provincial sin la documentación de respaldo pertinente (conf. arts. 74, Cód. Fiscal —t.o. 2004—; 27, res. general 1415/2003 y modif. y 621, disp. normativa "B" 1/04). Señaló que presentó la demanda dentro de los 90 días hábiles judiciales posteriores a la notificación de denegación del recurso de apelación ante ARBA y arguyó —entre otras cuestiones— que el procedimiento administrativo era nulo toda vez que las notificaciones practicadas fueron cursadas a domicilios erróneos, situación que le impidió ejercer su derecho de defensa apelando la decisión del organismo recaudador como la posterior resolución dictada por el Juzgado Correccional.

AA su turno, la Fiscalía de Estado opuso excepción de incompetencia y de inadmisibilidad de la pretensión. En relación con la primera, sostuvo que el art. 79 del Cód. Fiscal otorga el control judicial de las sanciones de decomiso impuestas por la autoridad de aplicación a los juzgados correccionales de turno.

El juez de 1ª instancia desestimó las excepciones opuestas en el entendimiento de que la ley 12.008 no excluía la competencia de dicho fuero para entender en la impugnación de actos sancionatorios dictados por la provincia en ejercicio de función administrativa. Y añadió que el control judicial de la administración ha sido sustancialmente modificado a partir de la consagración de los principios establecidos en los arts. 15 y 166 de la Const. provincial.

La Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata revocó la sentencia dictada por la primera instancia y declaró la incompetencia del fuero para entender en la pretensión articulada disponiendo el archivo de las actuaciones. Para así decidir, señaló que la parte no había efectuado planteo alguno relativo a la inconstitucionalidad del sistema de control previsto en el art. 79 del Cód. Fiscal y que tampoco el juez de 1ª instancia se había expedido en tal sentido. Consideró que el mecanismo recursivo contemplado en el precepto citado constituye la variable revisora excluyente de actos como el atacado. La norma especial desplaza el

régimen general de control diseñado por la ley 12.008.

La actora interpuso recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley que le fue concedido. Invocó la plena aplicación del art. 166 de la Constitución local, en su parte pertinente: "...Los casos originados por la actuación u omisión de la provincia, los municipios, los entes descentralizados y otras personas, serán juzgados por tribunales competentes en lo contencioso administrativo, de acuerdo con los procedimientos que determine la ley, la que establecerá los supuestos en que resulte obligatorio agotar la vía administrativa". Interpreta la norma en conjunción con los arts. 1º y 2º de la ley 12.008, descartando que proceda una solución distinta por tratarse de una contravención o una sanción de pretendida naturaleza penal, ya que su fundamento consiste en la mera infracción de un deber formal fiscalizado por una autoridad administrativa. Concluye que el art. 79 del Cód. Fiscal se opone al control judicial amplio y pleno de las decisiones de la Administración Pública por parte del fuero especializado. Finalmente, cuestionó que la sentencia atacada hubiera ordenado el archivo de las actuaciones y no la remisión al fuero competente.

Al momento de decidir, la Corte recordó que in re "Valdata" del 16 de marzo de 2016, observó que numerosos conflictos de competencia se decidieron aplicando el régimen legal correspondiente a las distintas normas sectoriales: "...si una determinada normativa sectorial, con arreglo a la Constitución, prevé un canal específico de impugnación en materia de faltas, la competencia quedará de ese modo fijada y solo habrá de ceder si del relato de los hechos surge de modo indubitable que la cuestión debatida excede el marco estrictamente contravencional".

Siendo aquí que la actora impugna la resolución a través de la cual ARBA dispuso el decomiso de ocho vehículos de su propiedad, por entender constatada la infracción consistente en transportar tales bienes dentro del territorio provincial sin la documentación de respaldo pertinente, cierto es que el art. 79 del Cód. Fiscal (t.o. 2004; concs. art. 88, t.o. 2011), dispone que contra ese tipo de actos "...el interesado podrá interponer [...] recurso de apelación ante el juez correccional de turno...". "De este modo, para la revisión judicial del acto que tiene por cometida una determinada infracción y, en consecuencia, impone la sanción de decomiso de bienes, se establece una vía específica, a cargo de un juzgado en lo correccional, lo que evidencia que el presente caso resulta ajeno a la competencia contencioso administrativa, quedando comprendido en la excepción prevista por el art. 2º inc. 1º párr. 2º in fine de la ley 12.008 —texto según ley 13.101— (conf. causa B. 70.076, 'Full Agro', resol. de 30/07/2009)". Situación que es compatible con el art. 24 inc. 3º del Cód. Procesal Penal (ley 11.922 y modif.) que dispone que los juzgados en lo correccional entenderán en carácter originario y dealzada respecto de faltas o contravenciones municipales, policiales o administrativas, según lo dispongan las leyes pertinentes, para el caso el Código Fiscal.

El Alto Tribunal descartó el planteo de inconstitucionalidad del art. 79 del Cód. Fiscal al entender que el régimen impugnatorio no se presenta incompatible con el contenido esencial de la cláusula establecida en el art. 166 de la Carta magna provincial, y sostiene que tal premisa "...confía a la ley la determinación de las especificaciones normativas necesarias para su adecuado desarrollo (doctr. causas B. 68.407, 'Asociación de Fomento Social y Deportivo Mayo', resol. de 03/05/2006; B. 70.291, 'Calvet', resol. de 02/12/2009; B. 72.071, 'Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata', resol. de 14/11/2012; B. 73.390, 'Rodríguez', resol. de 05/11/2014; B. 74.541, 'Salvadores', resol. de 10/05/2017; e.o.)". El hecho de que la norma sectorial correspondiente prevea, para la impugnación de la sanción de decomiso impuesta por la autoridad tributaria, un carril procesal especial a cargo de la justicia correccional, no desnaturaliza el citado art. 166 in fine de la Constitución local, sino que constituye, en todo caso, junto a las demás leyes que regulan el juzgamiento de casos suscitados por la actuación u omisión de autoridades públicas (incluido, lógicamente, el propio Código Contencioso Administrativo), una reglamentación razonable de dicho precepto.

En esa inteligencia, concluyó que el especial procedimiento que dispone el art. 79 del Código Fiscal para apelar la sanción de decomiso, no desnaturaliza el art. 166 in fine de la Constitución local, sino que constituye junto a las demás leyes que regulan el juzgamiento de casos suscitados por la actuación u omisión de autoridades públicas (incluido el propio Código Contenc. Adm.), una reglamentación razonable de dicho precepto.

Sin perjuicio de ello, le dio la razón a la firma en cuanto cuestionó la decisión de la Cámara de ordenar el archivo de las actuaciones por violación de los arts. y 36, apart. 2º, inc. a) de la ley 12.008 que disponen que, en los supuestos en que la excepción de incompetencia es admitida, corresponde remitir los autos al tribunal considerado competente si pertenece a la jurisdicción provincial y, en caso contrario, debe disponerse el archivo. Es este sentido, dispuso la remisión de los autos al Juzgado Correccional 5 de San Martín en razón de haber prevenido.

III. Infracciones tributarias. Código de operación de traslado. Improcedencia de sanción

III.1. Tribunal Fiscal de Apelación. Sala III. "Volkswagen Argentina SA". 13/12/2018. Cita online: AR/JUR/88692/2018

El 13 de diciembre de 2018, la sala III se pronunció revocando la resolución sancionatoria de ARBA quien había seguido un procedimiento tendiente a sancionar a la firma en razón de haberse constatado el traslado de bienes de su propiedad dentro de la provincia de Buenos Aires, sin el Código de Operación de Traslado y/o Remito electrónico correspondiente, infringiendo de esta manera lo dispuesto en el art. 41 del Cód. Fiscal —t.o. 2011—. Conforme ello, la Autoridad aplicó una multa de \$62.500 en el marco del art. 60 del Código Fiscal (incumplimiento a los deberes formales).

La instrucción, seguida por el Dr. Ariel Lapine (y a cuyo voto adhieren los restantes vocales —Dres. Ceniceros y Crespi—), dirimió la cuestión haciendo aplicación del principio iura novit curia como la facultad que emana del art. 15 de la Ley Orgánica del Tribunal 7603/70, por la cual el juez puede "resolver el caso sin perjuicio de lo alegado por las partes".

El vocal repasó los extremos en que el Acta de Comprobación de la presunta infracción fue redactada, señalando que los fiscalizadores detuvieron a un vehículo que transportaba mercadería propiedad de Volkswagen Argentina SA para ser entregada a otra empresa en Avellaneda y que tuvieron a la vista documentación respaldatoria de los bienes transportados Remito "R" nro. xxxxxxxx, emitido por la firma Volkswagen Argentina SA y que no se exhibió ni informó COT o remito electrónico. En una primera aproximación, el Dr. Lapine manifiesta: "Para la Autoridad de Aplicación, la situación descripta implicó atribuirle a la firma... en el 'carácter de propietario de los bienes transportados', ... una conducta infraccional por motivo de infringir el art. 41 del Código Fiscal (t.o. 2011)... aplicándole una multa de pesos... de acuerdo con 'la sanción establecida en el segundo párrafo del art. 82 del Código Fiscal'".

Seguidamente, dio cuenta del texto del art. 41 del Código Fiscal, vigente al momento en que el acta fue labrada, que transcribimos en su parte final: "El incumplimiento de la obligación prevista en el presente artículo por parte del propietario de la mercadería será sancionado, de acuerdo con lo establecido en el Título X de este Código, con el decomiso de los bienes transportados en infracción. Los demás supuestos serán reprimidos de conformidad a lo establecido en el art. 60 del presente". El vocal advirtió la "importancia" que adquiere para la ley la calidad del sujeto "propietario de los bienes", ya que, respecto de ellos, la sanción es el decomiso de la mercadería.

Sentado ello, refirió que, ante la ausencia de COT o remito electrónico y ante la condición de propietario de la mercadería, la Administración debió haber sancionado al infractor con el decomiso de la mercadería, tal como la norma lo prevé. En lugar de ello, aplicó una multa por infracción a los deberes formales que no encuentra recepción en el ordenamiento legal.

De este modo concluyó el Dr. Lapine que "...el proceder fiscal se revela contrario a derecho, al penalizarse una conducta (falta de generación del COT por el propietario de los bienes) con una sanción no prevista legalmente (multa), debiendo, por ende, revocarse la Disposición apelada" (en el mismo sentido, autos "Alpargatas Calzados SA" del 19/10/2017 y "Volkswagen Argentina SA" del 31/10/2017, ambos de la sala II).

IV. Acuerdo plenario nro. 34. Suspensión de actuaciones

IV.1. Tribunal Fiscal de Apelación. Sala II. "Transportadora Gas del Sur SA". 12/02/2019. Cita online: AR/JUR/176/2019

La presente causa versó sobre el pedido de litispendencia por parte del apelante ante el Tribunal Fiscal provincial, con base en la existencia de otra causa que vinculaba a las mismas partes, en trámite ante el Poder Judicial bonaerense.

Así, la recurrente esbozó que se estaba llevando adelante una discusión similar ante la justicia, causa en la cual tramitó un pedido de exención que fue acogido parcialmente. En este contexto se cursaron intimaciones por parte del Tribunal al contribuyente de marras a fin de que informe ante qué organismo tramitaban las actuaciones y el estado de estas.

Se respondió y acreditó en este sentido que se había dictado sentencia por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata por la que se aceptó parcialmente la apelación presentada por TGS. Dicha sentencia fue recurrida tanto por TGS como por el Fisco, tramitando actualmente ante la Suprema Corte de la provincia de Buenos Aires.

Dicho esto, resulta importante tener en cuenta que el Tribunal Fiscal mediante Acuerdo Plenario nro. 34 fijó como doctrina legal que la suspensión del trámite de las actuaciones radicadas en este debe ser resuelta obligatoriamente por la sala interviniente, sea ante una petición realizada por las partes como a propuesta de cualquiera de los vocales integrantes de esta.

Asimismo, dicha suspensión no podrá ser parcial. En el plenario se concluyó que la suspensión deberá decretarse, en todos los casos en que se hubiera interpuesto la acción prevista en el inc. b) del art. 24 del Convenio Multilateral o cuando un órgano jurisdiccional hubiera dictado una medida cautelar que obste a la prosecución del trámite en la instancia. En los restantes supuestos, la sala evaluará según las circunstancias particulares de cada caso acerca de la necesidad de disponer la suspensión, exclusivamente cuando existan razones excepcionales que ameriten esa decisión.

El último supuesto mencionado devino aplicable al caso de marras. Por ello se dejó en claro el hecho de que la existencia de un pleito judicial pendiente no constituye por sí un extremo que impida el tratamiento del recurso de apelación en esta instancia revisora. Sin embargo en el caso el Tribunal Fiscal, consideró que se encontraban reunidas las razones excepcionales a que se refiere el aludido Plenario, teniendo presente que entre ambos procesos (el judicial y el radicado en el Tribunal Fiscal) existe ligazón suficiente ni bien se observa que la acción judicial ha sido entablada por el mismo sujeto que interpuso el recurso de apelación, siendo a su vez idéntica la causa: "encuadramiento de la actividad desarrollada por la empresa" y su gravabilidad (o no).

Al voto del vocal instructor Crespi, adhirió el Dr. Lapine conformando la mayoría. Por su parte la Dra. Ceniceros (en disidencia) consideró que no debían suspenderse las actuaciones. Entendió que las razones expuestas no eran suficientes a los efectos de suspender sine die el procedimiento.

V. Demanda de repetición. Determinación de oficio firme. Improcedencia

V.1. Tribunal Fiscal de Apelación. Sala II. "Prinex SA". 09/10/2018. Cita online: AR/JUR/55898/2018

Las actuaciones se elevaron al Tribunal Fiscal provincial, ante el rechazo de la demanda de repetición iniciada por la parte actora ante ARBA.

La demanda versó sobre el impuesto sobre los ingresos brutos, intereses y multa por omisión, en virtud del dictado de la resolución determinativa y sancionatoria tramitada en el exp. nro. 2306-126195/2004, donde se fiscalizó a la firma.

Sin embargo, este acto determinativo que generó el ingreso de los montos no fue recurrido por el recurrente, encontrándose así firme y consentido.

El Tribunal Fiscal observó que el contribuyente pretendía, a través de la repetición intentada, reeditar el procedimiento de cuantificación de las obligaciones fiscales correspondientes oportunamente llevado a cabo, y obtener un nuevo debate sobre extremos fácticos que se encontraban precluidos.

Ello así, en tanto se entendió que la discusión de la procedencia (o no) de las sumas determinadas y reconocidas por el contribuyente debió efectuarse en el marco del expediente administrativo ya referenciado a través de la articulación de alguno de los recursos previstos en el art. 115 del Cód. Fiscal, es decir reconsideración ante la propia ARBA o apelación ante el Tribunal Fiscal.

Se descartó así la procedencia de la demanda de repetición contra una determinación de oficio firme.

Vale recordar que, en el Cód. Fiscal bonaerense, no se expone expresamente la posibilidad de iniciar una demanda repetición ante pagos a requerimiento del Fisco, ello a diferencia de la ley nacional 11.683 de Procedimiento Tributario.

En definitiva, el Tribunal en la presente causa consideró que, ante la falta de impugnación oportuna de una determinación de oficio, no es factible a posteriori iniciar una demanda de repetición sobre los mismos conceptos.

VI. Agente de recaudación. Multa por defraudación fiscal. Procedencia

VI.1. Tribunal Fiscal de Apelación. Sala I. "Class Services SA". 16/10/2018. Cita online: AR/JUR/55892/2018

En el presente caso se analizó la aplicación de una multa por defraudación fiscal a un agente de recaudación, por haber mantenido en su poder retenciones y percepciones practicadas a contribuyentes, sin ingresarlas al Fisco provincial.

En la sentencia, como primer aspecto, se dejó en claro la naturaleza de la sanción, en cuanto unánimemente había sido receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias tienen naturaleza penal. Se remitió a lo sentenciado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde el año 1968 (autos "Parafina del Plata SA", fallado el 02/09/1968, 133- 449) hasta la actualidad. Por ello se entendió procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

Por otro lado, se analizó que, si bien la utilización del método del "devengado" para la liquidación de las

percepciones puede generar (prueba mediante a cargo del agente involucrado) una recalificación de "defraudación" en "omisión", no es menos cierto que tal extremo no puede siquiera alegarse en autos, cuando han pasado años de los vencimientos respectivos sin acreditarse ingreso alguno, aunque sí el cobro de las operaciones involucradas.

La cuestión del método de imputación y la calificación de las infracciones fue motivo de análisis en el Acuerdo Plenario nro. 1 del Tribunal Fiscal, dejándose en claro las distintas posturas de los Vocales sobre el tema, analizando la situación de los cheques postdatados y de pago diferido.

En la sentencia bajo comentario se decidió considerar comprobado el elemento objetivo del tipo sancionatorio (defraudación) por falta de prueba, pero dejando en claro que la solución podría ser distinta en caso de acreditarse la falta de disponibilidad efectiva de los fondos percibidos, ya que en definitiva estos no estarían en poder del agente de recaudación.

El Tribunal Fiscal confirmó la sanción aplicada, aunque la redujo del 300% al 200% de los montos defraudados, teniendo presente la falta de antecedentes del contribuyente, como así también las Declaraciones Juradas presentadas en término.

(*) Abogada (UNLP). Especialista en Derecho Administrativo (UCALP). Secretaria de la sala III del Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires. Profesora titular de "Derecho Tributario" en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales (UDE). Integrante del Instituto de Derecho Tributario y Financiero del Colegio de Abogados del Departamento Judicial de La Plata. Expositora y autora de artículos referidos a la material.

(**) Abogado (UNLP). Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral). Coordinador de la asignatura "Regímenes Tributarios Provinciales y Municipales" de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral. Auxiliar docente de Finanzas y Derecho Financiero, Cátedra II de la UNLP. Abogado de la sala III del Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires y profesional independiente. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Participante y disertante en diversos cursos de la especialidad tributaria.