

19º CONGRESO TRIBUTARIO

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 10 al 11 de octubre de 2023

TEMA II: FACULTADES DE LOS FISCOS PARA ESTABLECER PAGOS A CUENTA

CONCLUSIONES

Visto:

- 1) Los aportes del presidente Dr. C.P. Alberto F. Mastandrea y de la secretaria de la Dra. C.P. Alejandra V. Sarni;
- 2) El informe del relator Dr. C.P y Abogado Daniel Pérez;
- 3) Las exposiciones de los panelistas especialmente invitados Dra. C.P. y L.A. Teresa Gómez, Dr. C.P. Martín R. Caranta, Dra. C.P. Elvira Balbo y el Dr. Abog. Nicolás Nogueira Castellini;
- 4) Los trabajos presentados por los Dres. C.P. Silvana Silbergleit, C.P. Lucas Gutiérrez, C.P. José Zenklusen, C.P. Natalia Heller y C.P. Dr. Javier Marinone;
- 5) La comunicación técnica de los Dres. C.P. Marcelo Condit, C.P. Marcos Kon y C.P. Juan Pablo Melnik.
- 6) Las aportaciones de los participantes durante los debates llevados a cabo por la Comisión a cargo del tema.

Capítulo I: La actividad financiera del Estado, su influencia y la responsabilidad por los actos públicos

1.1. Consecuencias de una mala administración del sector público para el funcionamiento de la economía.

Considerando:

Que, cuando se recurre a las políticas de recaudación descontrolada y abusiva se genera una situación económica insostenible que redundará en el empobrecimiento y decrecimiento.

Que, no pueden caber dudas de que, la incorrecta política de los Estados (en todos sus niveles) a través del agobio de una presión fiscal insostenible matizada (en otras formas) por una multiplicidad de sistemas de recaudación o anticipación del hecho imponible, son el efecto y resultado de incorrectas políticas del gasto público; y, existe una estrecha vinculación de causa-efecto.

Que, sumado a la presión tributaria propia de la existencia del abanico de tributos que debe soportar un contribuyente en Argentina, se le agrega un agravante: tendrá que

soportar erogaciones mensuales adelantadas, de un hecho imponible que aún no se ha perfeccionado, y de un vencimiento que aún no ha operado.

Que, en nuestro país, la mala administración de la economía del sector público afectó directamente el funcionamiento del mercado y la calidad de vida de la sociedad en su conjunto. Año tras año se produce un mayor gasto público pero eso no impacta en forma directa en la calidad de vida de los habitantes, es decir existe un problema de productividad.

Conclusiones:

a) El Estado debe propender a efectuar una gestión en cuanto al gasto público, que tenga las características o principios de economía: gastar menos; eficiencia: gastar bien; eficacia: gastar sabiamente; ejecutividad: gastar a tiempo; efectividad: gastar satisfactoriamente.

Capítulo II: De las facultades y límites para establecer tributos y pagos a cuenta de los mismos

Considerando:

Que, de acuerdo con el texto constitucional, existen concretas disposiciones, de las cuales surge en forma clara el contenido de los poderes o facultades y el límite a tales poderes; esto equivale a decir que, ella misma es poder (o facultad) y límite.

Que, la CN prohíbe al presidente de la República, como regla general, emitir “disposiciones de carácter legislativo”, sea a iniciativa propia (art. 99 inc. 3 segundo párrafo), sea en virtud de delegación que haga en su favor el Congreso (art. 76). Ambas cláusulas establecen las condiciones o límites bajo los cuales ha de operar el caso excepcional en el que el Presidente se encuentra habilitado para dictar decretos legislativos.

Conclusiones:

a) En el diseño de las políticas tributarias deben ser respetados los bastiones fundamentales en materia de delegación. Ellos resaltan que la política legislativa debe estar claramente delimitada en la ley delegante como requisito de validez de la misma, límite este que obra a su vez, como valladar de las facultades reglamentarias del Poder Ejecutivo.

b) Respetar el principio por el cual cualquier imposición (de la especie que fuere) que no supere el test de constitucionalidad en la legalidad, queda automáticamente fulminado y no hace falta pasar a evaluar la verificación de los restantes principios.

2.1. Las facultades para establecer anticipos, mecanismos de percepción en la fuente y otros pagos a cuenta en los ordenamientos nacional y local.

Considerando:

Que, los incisos 5 y 6 del art. 7° del Decreto 618/97 que se refiere a las facultades de reglamentación establecen la especiales de determinar modos, plazos y formas extrínsecas de su percepción (de los tributos), así como la de los pagos a cuenta, anticipos, accesorios y multas y además la creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información.

Que, el problema no radica sustancialmente en las facultades, sino en el ejercicio abusivo de las mismas, a través de regulaciones administrativas que exceden notablemente estas facultades.

Conclusiones:

Ante la detección de excesos y/o arbitrariedades, para emprender un camino de conocimiento, defensa y restablecimiento de los derechos conculcados debiera, en primer lugar:

- a) Indagarse e investigar en las facultades que preceden a la generación de mecanismos que establezcan (con sus variantes y especies), pagos a cuenta de la obligación tributaria final, reconociendo si las especies, son realmente un pago a cuenta de la obligación principal o la creación de un nuevo tributo.
- b) Estructurarse metodológicamente el alcance y proyección de los límites constitucionales en la materia, identificando correctamente los principios conculcados
- c) Acceder al conocimiento y análisis de los remedios procesales necesarios para asumir la defensa del contribuyente, ya bien sea en el ámbito nacional o en la órbita de los ordenamientos locales
- d) Indagar en la responsabilidad de los Estados por su actuación legítima o ilegítima, con el objeto del resarcimiento de los perjuicios que pueda ocasionar su actuación.

3. Situación de la responsabilidad del Estado. Responsabilidad extracontractual por actos legítimos e ilegítimos.

Considerando:

Que, todas las distintas teorías que intentan fundar la responsabilidad del Estado, encuentran cabida en los principios del estado de derecho, y es en nuestra Constitución donde precisamente se consagra el sometimiento del estado al ordenamiento jurídico.

Que, la responsabilidad por actividad ilícita es la que corresponde al Estado por los daños que guardan relación con su actividad antijurídica, también denominada "ilegalidad objetiva".

Que, respecto a la responsabilidad del Estado por actividad lícita, la Procuración del Tesoro de la Nación señaló que la función de la Administración Pública de rever sus decisiones reposa en su poder y a la vez en su deber de atomizarlos con las actuales exigencias del interés público; sin que se requiera ley o norma expresa que autorice tal

tipo de revocación; pues tratase de un poder ínsito en el fin esencial del Estado: la protección del interés general o público a través de la Administración.

Que, corresponde distinguir el deber del reparar del Estado por obrar ilícito de aquellos supuestos en los que el daño se ocasione como consecuencia de una actividad lícita del Estado.

Que, la obligación de reparar los ilícitos, como la aclaraba el artículo 1078 del CC, además del daño patrimonial comprende la reparación del agravio moral que, en nuestro ordenamiento y a los fines prácticos, son sinónimos con el daño moral.

Que, no es casual, sino causal la confluencia que surge entre la ley N° 26.944, de Responsabilidad del Estado (LRE) que fuera publicada con fecha 8/8/2014, y las pautas del nuevo código civil y comercial.

Que, los arts. 3 y 4 de la LRE establecen los requisitos de procedencia de la responsabilidad estatal, tanto por actividad legítima como ilegítima; y, son los que han concitado mayor oposición por parte de la doctrina, en el entendimiento que allí se ha menguado la responsabilidad del estado en la reparación integral del daño; pero también se entiende que estos artículos, en realidad persiguen los pronunciamientos de Corte Nacional y sería imposible entonces menguar lo que se ha conseguido a partir de la clara jurisprudencia del Alto Tribunal, máxime, teniendo en cuenta que se sostiene – criteriosamente- que la nueva órbita del derecho privado resume la evolución jurisprudencial habida en tantos años.

Conclusiones:

a) En materia de responsabilidad del Estado, debe respetarse lo consagrado por la Corte Suprema Nacional en el sentido de que, el fundamento de la responsabilidad estatal, dentro del estado de derecho, es la justicia y la seguridad jurídica y que la obligación de indemnizar es un lógico corolario de la garantía constitucional de la inviolabilidad de la propiedad, consagrada por los arts. 14 y 17 CN.

b) Los requisitos para hacer procedente una acción de responsabilidad estatal es probar la existencia de un daño cierto y actual y la relación de causalidad adecuada entre el hecho y el daño, la existencia de una falta en el cumplimiento del servicio y la ausencia de deber jurídico de soportar el daño, en caso de actividad lícita.

Capítulo III: Los pagos a cuenta de la obligación principal. Naturaleza y especies.

Considerando:

Que, el Estado (los Estados) abusa de la entidad recaudatoria, por lo que se ha invertido la ecuación recaudatoria. Lo natural es que el Estado sea el acreedor del particular y hoy el particular resulta acreedor del Estado.

Que, existen casos más complejos que se presentan a nivel de las jurisdicciones locales y que generan permanentemente saldos a favor que se tornan muy significativos y de difícil aplicación.

Que, el profesor Villegas, ha definido la repetición tributaria, como relación jurídica, como aquella que surge cuando una persona paga al fisco un importe tributario que, por diversos motivos no resulte legítimamente adeudado y pretende luego su restitución. El pago indebido y la consiguiente pretensión repetitiva dan origen a un vinculum iuris entre un sujeto activo, cuyos bienes reciben por vía legal el detrimento ocasionado por el pago indebido, y un sujeto pasivo, que es el fisco, enriquecido sin causa ante dicho pago indebido.

Que, los principios reconocidos doctrinaria y jurisprudencialmente por interpretación del antiguo Código Civil, han sido expresamente prescriptos en el nuevo Código Civil y Comercial vigente. El mismo ha recogido años de doctrina y jurisprudencia en aquellos casos en que, el reconocimiento de ciertas situaciones devenía imprescindible.

Que, ha quedado plasmado en el nuevo código que el pago indebido siempre es repetible, en la medida en que produzca un enriquecimiento sin causa en la contraparte.

Conclusiones:

Teniendo en cuenta que los excesos a través de vías superlativas recaudatorias, provocan una desnaturalización de los tributos, transformándolos en otro recurso de crédito público como es el “empréstito forzoso”; o bien no mutan su naturaleza tributaria, pudiéndose convertir en otra especie, pero con la misma naturaleza; por caso “impuesto extraordinario”; debiera establecerse un mecanismo de recupero, que no se encuentra establecido en la ley o reglamento de creación (tomemos por ejemplo los anticipos extraordinarios de las RG 5248 y 5391 y más recientemente la RG 5424); de no efectuarse, esto generaría una situación compleja en materia de recupero o devolución, situación que ya se transitó en oportunidad del “ahorro obligatorio”.

Sin perjuicio de la naturaleza que se asigne al pago efectuado en exceso por el contribuyente, de todos modos, existe en forma permanente la posibilidad de acudir al derecho privado a través del derecho a repetir el pago indebido.

3.1. Las distintas especies: los anticipos.

Considerando:

Que, los anticipos tienen la particularidad subjetiva de que es el mismo contribuyente que detenta la responsabilidad frente al ingreso de la obligación autónoma. No interviene aquí un tercero especialmente colocado por la normativa para que efectúe el ingreso por cuenta y orden del contribuyente, como sucede en los sistemas de percepción en la fuente: regímenes de retención y percepción.

Que, el deterioro económico que sufren los contribuyentes producto de la multiplicidad de pagos a cuenta (en general) que exceden notablemente en algunos casos la obligación principal y además que su falta de actualización en momentos de alta inflación generan además de la situación de anticipación del hecho imponible una clara vulneración al principio de capacidad contributiva.

Conclusiones:

Dado que los anticipos son obligaciones autónomas basadas en presunciones que anticipan la producción del hecho imponible final, deben respetarse para su promoción o establecimiento todos los principios constitucionales que surgen claramente de lo consagrado por la CSJN en la familia de fallos de “AFIP c/ Oleoducto Transandino SA s/ ejecución fiscal”, “NIBA SRL c/ AFIP – DGI s/ apelación multas”, “Pistrelli, Henry Martin y Asoc. SRL c/ AFIP-DGI”; y, en el reciente fallo “AFIP c/ Freddo SA s/ Ejecución Fiscal”, sentenciado por el Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales N° 1 con fecha 8/6/2023.

3.2. Sistemas de percepción en la fuente. Nacional y locales.

Considerando:

Que, los sistemas de recaudación incluyen una situación subjetiva distinta en la medida que interponen a sujetos que, sin componer el hecho imponible diseñado por la norma, actúan reteniendo o percibiendo montos que –en todo caso- anticipan a la obligación tributaria principal, la multiplicidad e interacción de estos regímenes terminar por desvirtuar completamente los verdaderos parámetros de la tributación.

Que, en la actualidad los impuestos más importantes en términos cuantitativos y cualitativos tienen asociados regímenes de recaudación en la fuente que generan una responsabilidad frente al fisco que deviene en consecuencias de carácter patrimonial, sancionatorio y hasta penal. Más puntualmente, respecto al impuesto a los Ingresos Brutos, tanto en CABA como en las provincias, existe una gran variedad de regímenes de retención y de percepción que se apartan cada vez más de la fuente generadora del hecho imponible.

Que, el desconocimiento de las pautas y límites a la creación de regímenes de percepción y retención genera problemas de diversa índole; tanto para los agentes que en caso de incumplimiento conlleva un alto costo, debido a que deben responder con su propio patrimonio, siendo pasibles de sanciones pecuniaria, como para los contribuyentes que soportan los pagos a cuenta, pues se generan constantes y crecientes saldos a favor a causa de errores en la consideración de los distintos aspecto del hecho imponible.

Que, siempre que no se verifiquen los preceptos del derecho tributario que sirven de causa a la obligación jurídica tributaria, en lugar de un adelanto de impuesto por retención o percepción en la fuente, se trataría o bien de un nuevo tributo, o bien de un empréstito forzoso.

Conclusiones:

a) Con el fin de morigerar el impacto negativo que generan los saldos a favor permanentes en los contribuyentes del impuesto a los ingresos brutos, y luego de observar los principales problemas que los generan, proponemos un conjunto de medidas para prevenir la generación de saldos a favor excesivos y otras para corregirla, si esto ocurriera:

Medidas preventivas:

- Nominación de agentes con criterio de territorialidad
- Existencia de padrones

- Sustento territorial como criterio para retenciones y percepciones
- Alícuotas de retención que no excedan las aplicables a las actividades de los sujetos retenidos
- No retención/percepción entre agentes
- Simplificar la operatoria y flexibilizar el uso de las constancias de no retención/percepción

Medidas correctivas:

- Cómputo de retenciones y percepciones a partir del mes en que se realizan sin límite temporal
 - Devolución de retenciones y percepciones indebidas sin límite temporal
 - Posibilidad de compensar saldos a favor con obligaciones de agente
 - Permitir la devolución/repetición/transferencia de saldos a favor
- b) Diseñar un sistema de pago a cuenta centralizado y simplificado sin la necesidad que intervengan varios actores en la captación del mismo.
- c) Liberar a los contribuyentes de la pesada administración de los múltiples regímenes de recaudación. En su defecto, que el Estado Nacional y/o Provincial, compense monetariamente ese esfuerzo.
- d) Rediseñar los regímenes de recaudación con el objeto de que la generación de saldos a favor se constituya en la excepción y no en la regla.
- e) Elaborar mecanismos automáticos, ágiles y sencillos para monetizar los pagos a cuenta que excedan la obligación tributaria, previéndose en todos los casos y sin excepción la devolución, compensación y/o transferencia a terceros.
- f) Diseñar un esquema normativo que establezca que los pagos a cuenta que excedan la obligación tributaria devenguen un interés de mercado a favor del administrado, sin necesidad de colocar en mora a la Administración.
- g) En materia de tributos provinciales, formular un sistema de coordinación horizontal para establecer regímenes de recaudación en la fuente y, de esa forma, evitar la doble o múltiple imposición que se verifica en los hechos al permitir que cada jurisdicción local defina autónomamente los mecanismos de anticipos.
- h) Derogar todo régimen que obligue a ingresar un pago a cuenta como condición sine qua non para autorizar el ingreso de mercaderías a la jurisdicción provincial.
- i) Instar para el acceso a una tutela judicial efectiva a partir de mecanismos que agilicen determinadas acciones procesales como el otorgamiento de medidas cautelares autónomas, acciones declarativas que incluyan medida cautelares, recursos de amparo con urgente tramitación y cualquier otra acción auto satisfactiva la que el contribuyente pueda acceder con el objeto de restablecer rápidamente el derecho conculcado.

3.3. Anticipos o impuestos extraordinarios

Considerando:

Que, en el mes de agosto de 2022, se emitió la RG AFIP 5248, que reglamenta un sistema de anticipos extraordinarios para determinados sujetos establecidos en el Art. 73 de la Ley de impuesto a las ganancias que cumplan con los parámetros determinados en la referida resolución (salvo que posean un certificado de exención del impuesto en cuestión).

Que, de acuerdo a uno de los considerandos de ésta RG, la OCDE “...ha elaborado normas detalladas para asistir en la implementación de una reforma histórica al sistema fiscal internacional...”

Que, al respecto, la OCDE a través de los dos pilares que componen el Plan BEPS se ha propuesto mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia.

Que, el plan establece un conjunto coordinado de reglas y disposiciones orientadas a garantizar que los grandes grupos multinacionales tributen en su justa medida.

Conclusiones:

Derogar la implementación del anticipo extraordinario que es objeto de la RG 5248/2022, pues nada tiene que ver con recomendación alguna por parte de la OCDE, ya que no se ha referido a la creación de impuestos extraordinarios sobre la renta o el patrimonio. Aparentemente, se trata de una interpretación alineada a las pretensiones de la Administración que intenta buscar un respaldo internacional para sus argumentos, que además fueran utilizados para futuras resoluciones, tal como lo es la RG 5391/2023.

Dada la naturaleza jurídica de estos anticipos extraordinarios, la que en realidad lo alejan de ser un anticipo del impuesto a las ganancias para convertirse en un impuesto extraordinario a las ganancias, se debe redoblar el apego y la trascendencia al principio de reserva de ley en materia tributaria.

Capítulo IV: Aspectos y garantías procesales.

4.1. Las acciones abstractas de inconstitucionalidad

Considerando:

Que, existen distintas vías procedimentales y procesales y alternativas que pueden utilizar los contribuyentes para cuestionar la legitimidad de los pagos a cuenta y/o solicitar su reducción total o parcial y/o no aplicación o exigibilidad.

Conclusiones:

a) En los casos que corresponda y que resulten accesibles, propender a la utilización de acciones abstractas de inconstitucionalidad en las jurisdicciones que las tengan legisladas e implementadas.

4.2. El reconocimiento de los derechos colectivos y jurisprudencia

Considerando:

Que, en nuestro país, en los últimos años, y a raíz de los efectos económicos ocasionados por la aplicación de diversas normas sobre vastos sectores de la población, se ha visto ampliado en forma considerable el reconocimiento de derechos de grupos sociales.

Que, en el fallo “Halabi”, la CSJN delimitó con precisión tres categorías de derechos: (i) individuales; (ii) de incidencia colectiva que tienen por objeto bienes colectivos, y (iii) de incidencia colectiva referentes a intereses individuales homogéneos, y en todos los supuestos es imprescindible comprobar la existencia de un "caso".

Que, el precedente “Halabi” del Alto Tribunal, ha calado en la actividad jurisprudencial y con frecuencia las distintas organizaciones de protección de los derechos de los consumidores interponen acciones de clase a los efectos de la protección de esos derechos, basándose en esa doctrina de la Corte.

Que, en la tutela de los derechos que tienen por objeto bienes colectivos, la pretensión debe ser focalizada en la incidencia colectiva del derecho, porque la lesión a este tipo de bienes puede tener una repercusión sobre el patrimonio individual- como sucede en el caso del daño ambiental-, pero ésta última acción corresponde a su titular y resulta concurrente con la primera, de tal manera que cuando se ejercita en forma individual una pretensión procesal para la prevención o reparación del perjuicio causado a un bien colectivo, se obtiene una decisión cuyos efectos repercuten sobre el objeto de la causa pretendi, pero no hay beneficio directo para el individuo que ostenta la legitimación.

Conclusiones:

a) A través del reconocimiento de derechos colectivos, deberían resguardarse intereses puntuales de grupo, no solo del público consumidor, usuarios de servicios públicos o habitantes de un medio ambiente determinado, sino también ahorristas del sistema bancario que vieron inmovilizados y reducidos sus ahorros, jubilados y empleados públicos a los que se impidiera el cobro de la totalidad de sus haberes, entre otros.

*** ** ****