

Saldos a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos importante respuesta de la jurisprudencia para evitar su acumulación permanente

Sumario:

I. Introducción. II. Reseña de los hechos relevantes del caso. III. Aspectos relevantes del fallo. IV. Conclusión.

Doctrina:

Por Gastón Vidal Quera (*)

I. INTRODUCCIÓN

En la presente colaboración se analizará un tema que es de absoluta relevancia y actualidad que es la constante acumulación de los saldos a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos (producto de los múltiples regímenes de retención y percepción vigentes), los que no pueden ser utilizados por los contribuyentes contra el pago de sus propios impuestos futuros. Los saldos a favor no pueden usarse por no ser absorbidos y tampoco son créditos que puedan ser cedidos. En concreto, los mecanismos de exclusión que ofrecen las legislaciones locales no siempre solucionan el tema a tiempo, ya sea muchas veces por la demora en el otorgamiento de certificados de exclusión o por la gran cantidad de requisitos que se exigen para su otorgamiento.

En concreto, se analizará un fallo de la Justicia contencioso administrativa de Mar del Plata que hizo lugar a una acción declarativa de certeza y que resolvió la exclusión de un contribuyente de los regímenes de recaudación para que no se le sigan acumulando importes que no puede utilizar en sus obligaciones futuras. Fallos como el que se comenta deben ser destacados por cuanto son de esos casos en que la jurisprudencia da una respuesta concreta y efectiva a la petición de los contribuyentes y resguarda sus derechos constitucionales.

II. RESEÑA DE LOS HECHOS RELEVANTES DEL CASO

Como se adelantó el fallo fue dictado por el titular del juzgado contencioso administrativo n° 2 de Mar del Plata en los autos «José Basso S.A.c/ ARBA s/ pretensión declarativa de certeza» con fecha 1 de febrero de 2018 (1) y en virtud del mismo se declaró la inconstitucionalidad de los artículos 1, 4, 12 y 13 de la Resolución Normativa 64/2010 y reconoció que la actora tiene derecho a ser excluida de todo régimen de recaudación en tanto se mantenga el permanente saldo a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos.

En concreto se inició una acción declarativa de certeza para que se despeje el estado de incertidumbre en que se encontraba la actora con la Autoridad Fiscal Provincial («ARBA»), en relación al impuesto sobre los

ingresos brutos. Se describieron los requisitos que exigía ARBA para reducir los saldos a favor y el hecho que los mismos no podían cumplirse en el caso y por ende no se otorgaban la reducción de alícuotas de los diferentes regímenes de recaudación. Pese a que el saldo a favor se incrementaba mensualmente, la empresa actora argumentaba que no era excluida de los regímenes de recaudación. Cabe reseñar que el juez había hecho lugar a una medida cautelar, para que mientras tramitaba el proceso se lo excluya de los regímenes, pero la Cámara la había revocado íntegramente. Es destacable considerar que el juez consideró el tema como de pleno derecho, ya que las partes desistieron de las pruebas ofrecidas, con lo que se puede considerar que la doctrina que emerge del fallo puede fácilmente ser trasladable a otros casos similares.

III. ASPECTOS RELEVANTES DEL FALLO

En primer lugar, se destaca que no se cuestiona la facultad de ARBA de disponer regímenes de retención y percepción de impuestos en general y en particular en el impuesto sobre los ingresos brutos. Se destaca que el objeto está dado por la secuencia temporal de las retenciones y percepciones que se producen antes de que se determine el impuesto, por lo que aquellas superan a impuesto, y es un aspecto, se destaca en el fallo que ARBA nada dice. En otros términos la Autoridad Fiscal había consentido este punto que existía un mecanismo que en forma permanente producía un saldo a favor al contribuyente.

Así se dispone que: «Por el contrario, ellas se dirigen a la conjunción dañosa de dos factores. Por un lado, un sistema en que el fenómeno anterior (la mayor entidad de las retenciones o percepciones frente al impuesto determinado) se transforma en la regla y, por otro, un mecanismo reglamentario que impide que esa situación se detenga o se revierta. Esta situación, fruto de la incidencia concurrente de las situaciones descriptas es la que reputa contraria a la Constitución Nacional, por afectar su derecho de propiedad (art. 17, C.N.), mediante una regulación normativa que se encuentra reñida con la razonabilidad y, por ello, también en pugna con la Carta Magna (arts. 28 y 33). Lo dicho impone acotar el cuestionamiento o conflicto con la normativa constitucional a aquellas normas reglamentarias que generen el fenómeno descrito y no todo el reglamento, donde la mayoría de sus disposiciones no se muestran contrarias al texto constitucional o, por lo menos, no se han aportado razones en tal sentido» (lo destacado me corresponde).

Como prueba se tuvo por válida una certificación contable que acreditaba la evolución del saldo a favor del contribuyente en los diferentes períodos y que el mismo se iba incrementando en forma mensual. Por otra parte también se tuvo en consideración que la propia ARBA informó en el expediente que la actora contaba con un importante saldo a favor que no se modificaba y que se encontraba incluida en los diferentes regímenes de recaudación (percepción, retención y acreditaciones bancarias) en los períodos en cuestión. En ese punto se concluye que se acredita el saldo a favor «... que el mismo haya evolucionado como lo ha sido ni que el sistema haya informado la imposibilidad de continuar su trámite, como denuncia la demandada. Todas estas circunstancias han sido debidamente acreditadas».

Con cita de un precedente de la Cámara (2) el juez con claridad y contundencia concluyó:

«Tras ello, repudió la conducta administrativa que, constatada la existencia de un persistente saldo a favor del contribuyente, continuó sometiendo al mismo a los regímenes recaudatorios. Rememoro que en aquella causa se trataba de un contribuyente que pretendía la reducción total de alícuotas.

Aquí no sólo se encuentra acreditada la circunstancia antedicha -de la persistencia y tendencia creciente del saldo a favor- sino que, en adición, la Administración ni siquiera ha permitido el tratamiento de la cuestión. La irrazonabilidad de lo actuado por la Administración se exhibe, así, en modo palmario y finca en una decisión automática, emitida por el sistema, que ni siquiera permite al contribuyente formular su pedido, pues lo aborta en el inicio mismo, sin posibilidad de seguir el trámite hasta el acto final, recursos administrativos mediante si fueren menester.

Se plasman los dos supuestos reprochados por la Alzada, como son el de deformar la finalidad de la recaudación anticipada, excediendo el tributo que corresponde percibir a la Administración y por otro lado, negando el postulado esencial que tiene como razón de ser el sistema de exclusión de los sistemas recaudatorios, que porta la Resol. Norm. 64/10. Lo anterior se produce por el juego conjunto de los arts. 1º, 4º 12 y 13 de ese reglamento, que se presentan, entonces, como contrarios a los arts. 28 y 33 de la Constitución Nacional.

De acuerdo a ello, es menester, también, declarar la existencia del derecho a la firma actora a ser excluida -a la luz de los saldos a favor que estimo aún existen al día de la fecha- de los alcances de todo sistema de retención o percepción de dicho impuesto». Lo descripto en el fallo en este punto es claro y contundente y me exime de formular mayores comentarios.

IV.CONCLUSIÓN

El fallo aplica una lógica impecable en su razonamiento y resolución por cuanto de la propia normativa de ARBA, declarada inconstitucional, se desprende que es irrazonable y violatoria de derechos constitucionales por cuanto no permite al contribuyente ingresar a solicitar la reducción de alícuotas por no cumplir con los requisitos reglamentarios, que se tildan de inconstitucionales como ya se dijo, cuando lo concreto y efectivo es que el saldo a favor se sigue incrementando y no disminuye mes a mes.

Lo cierto es que deberían haber mecanismos rápidos y automáticos, ya que no se discuten la posibilidad de los fiscos locales de establecer regímenes de recaudación en la fuente, pero en el caso de que se detecten saldos a favor permanentes la exclusión debiera serlo en forma automática y rápida y no exigiendo requisitos que muchas veces no pueden ser cumplidos en casos concretos. Sino estaríamos frente a una suerte de «empréstito forzoso» que los contribuyentes deben adelantarle al Fisco mes a mes.

En esta línea de análisis se destaca el denominado Consenso Fiscal firmado el 16 de noviembre de 2017 entre el Estado Nacional y las Provincias, en donde las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires asumieron el expreso compromiso de «f) Establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones, acumulado durante un plazo razonable, que en ningún caso podrá exceder los 6 (seis) meses desde la presentación de la solicitud efectuada por el contribuyente, siempre que se encuentren cumplidas las condiciones y el procedimiento establecido por las jurisdicciones locales para su devolución».

Ese es el norte u objetivo que debería perseguirse en este tema en donde está en juego el legítimo derecho del Fisco a recaudar y el contribuyente a no pagar o sufrir retenciones o percepciones del impuesto más allá de lo que legítimamente debe pagar.

(1) De acuerdo a la consulta de la página web de la Suprema Corte de Buenos Aires el fallo ha sido pelado por ARBA por lo que no está firme.

(2) Fallo logha del 14 de Agosto de 2013.

(*) Abogado, UBA. Carrera de Especialización en Derecho Tributario, UBA. Docente a cargo del curso de verano, curso de invierno y curso regular de Finanzas Públicas y Derecho Tributario, UBA. Docente en la carrera de posgrado de especialización en Procedimiento Tributario y Previsional, CPBA. Adjunto de Derecho tributario, cátedra O'Donnell, UCES. Matriculado en el Colegio Público de Abogados de Capital Federal, el Colegio de Abogados de San Isidro y la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Escribió artículos sobre temas tributarios y constitucionales para publicaciones jurídicas. Coautor de «Régimen tributario argentino», editado por Lexis Nexis.

Voces: IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES PROVINCIALES - IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS - COBRO DE TRIBUTOS - ALÍCUOTA - INCONSTITUCIONALIDAD - CONSTITUCIÓN NACIONAL - DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD - MEDIDAS CAUTELARES - DERECHO DE PROPIEDAD

Fuente: Microjuris.com: