Colegio de Abogados del Departamento Judicial de Dolores.
Belgrano Nº 160 - 7100 Dolores (Bs. As)- Tel-Fax: (02245) 441592 / 441990 / 446343
Pagina web: www.colabdol.com.ar E mail: colabdol@speedy.com.ar

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

CIRCULAR Nº 1671/10

Dolores, 05 de enero de 2010.-

REF: "FALLO SOBRE INGRESOS BRUTOS - Jurisprudencia de la Provincia de Buenos Aires – Tributario".-

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS. ANTICIPOS. Resolución Normativa N° 111/08 de ARBA. Arbanet. Acción declarativa de certeza. DETERMINACIONES DE OFICIO. Requisitos: contener la totalidad de los datos y metodología utilizada - practicarse sobre base cierta conforme lo establecido en la Ley 23.548 de Coparticipación Federal. Improcedencia de utilizar las presunciones contenidas en los artículos 39 y 39 bis del Código Fiscal. Exigencia de motivación del acto administrativo. Principio de legalidad. Derecho de defensa. Resolución normativa 62/09.

Expte. Nº 4268 - "Martínez, José Luis c/ Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ pretensión declarativa de certeza" – JUZGADO EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 1 DE TRENQUE LAUQUEN (Buenos Aires) - 23/12/2009 (Sentencia no firme) IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS. ANTICIPOS. Resolución Normativa N° 111/08 de ARBA. Arbanet. Acción declarativa de certeza. DETERMINACIONES DE OFICIO. Requisitos: contener la totalidad de los datos y metodología utilizada - practicarse sobre base cierta conforme lo establecido en la Ley 23.548 de Coparticipación Federal. Improcedencia de utilizar las presunciones contenidas en los artículos 39 y 39 bis del Código Fiscal. Exigencia de motivación del acto administrativo. Principio de legalidad. Derecho de defensa. Resolución normativa 62/09.

"Entiendo que se encuentran reunidos los requisitos establecidos por los arts 12, inc. 4, CPCA y 322 del CPCCN, pues ha mediado una actividad de ARBA dirigida al cobro del anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (hecho no negado por las partes) y esa actividad implicó en la actora un estado de incertidumbre sobre el alcance y legitimidad de la relación jurídica (cfme., CSJN Fallos: 310:606; 311:421), referida a esclarecer la forma y modo mediante el cual se procede a la determinación de oficio de esa obligación tributaria --anticipos del impuesto sobre los Ingresos Brutos-- en la cual es sujeto pasivo (ver, CCALP; in re, Kandiko S.A. c/ Municipalidad de Avellaneda s/ Pretensión declarativa de certeza, causa Nº 7582-M, sent. del 8.10.09, voto del Dr. Spacarotel."

"En cuanto a la resolución normativa 111/08, la vaguedad de la norma y su falta de precisión en cuanto a la forma y modo mediante el cual se calculan los anticipos, implica una omisión reglamentaria que puede subsanarse al momento del dictado del acto determinativo -expresando en esa instancia la forma y modo de cálculo del importe reclamado-. No encuentro que las omisiones e incertidumbres que platea la resolución 111/08, referidas al procedimiento mediante el cual la administración procede al cálculo de los anticipos del impuesto sobre los Ingresos Brutos, impliquen per se su inconstitucionalidad."

"Toda vez que la liquidación de los anticipos sea realizada de oficio por la autoridad de aplicación, el acto debe ser fundado y motivado al contener todos los elementos que la administración tuvo en cuenta a los fines de su determinación y cuantificación, asegurando de esta forma, el derecho de defensa del contribuyente, para que pueda, en su caso, plantear los reclamos y recursos que estime pertinentes. Más aún cuando ... la ley y su reglamentación -art. 182, 183 CF y resolución normativa 111/08- no definen los parámetros y formas de cálculo, que para cada caso concreto, deben tomarse para su liquidación."

"La contundencia del informe presentado por el Fisco no deja lugar a dudas, la administración procedió al cálculo del anticipo 1/09 utilizando el método presuntivo (ver al respecto arts. 37, 38, 39, 39 bis y cc del CF), tomando como indicios datos de otros períodos fiscales aportados por terceros (que no identifica). Tal proceder sin dudas debe considerarse una determinación sobre base presunta (sobre el carácter subsidiario de la determinación sobre base presunta de la obligación fiscal ver arts. 38 y 39 CF; T.F.N., Sadac Repuestos S.R.L., D.T., tomo IV, p. 111-112; Sala A, La Unión S.R.L. s/apelación IVA, 28.2.91)."

"No debe perderse de vista que la provincia al adherirse sin limitaciones al sistema de coparticipación federal de impuestos, ley 23.548, --ver ley 10.650-- limitó sus facultades impositivas, y en relación al impuesto sobre los ingresos brutos, se comprometió, entre otras obligaciones, a que el período fiscal sería anual y los anticipos sobre base cierta (art. 9, apart. b, inc. 1 anteúltimo párr., sobre la jerarquía de la ley citada ver CSJN, Fallos 324:4226 [Fallo en extenso: elDial - AA121D])."

"La Provincia no puede determinar los anticipos de dicho impuesto sobre base presunta (e.g., mediante el procedimiento del art 39. CF u otras similares ...), su sistema general de determinación de anticipos de oficio, frente al contribuyente que cumple con sus obligaciones --distinto es el caso del infractor a las obligaciones formales o materiales de orden tributario--, debe fundarse en el conocimiento "real", "cierto" de la base de imposición del tributo de ese u otro periodo fiscal -al

respecto ver la forma en la cual se determinan los anticipos a nivel nacional e.g. res. gen. AFIP 327/99-. Toda normativa de jerarquía inferior, y/o interpretación de la ley, reñida con la ley 23.548, que expresamente dispone que los anticipos se determinaran sobre base cierta, será inválida (cfme., CSJN, Fallos 324:4226; 327:1051; 327:1083; 327:1108; 331:718).”
“Las determinaciones de oficio de los anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos realizadas de oficio por la autoridad de aplicación al actor, conforme los parámetros de la res. nor. 111/08 deben: i) contener la totalidad de los datos y metodología utilizada para arribar al importe reclamado, ... ; y ii) practicarse sobre base cierta conforme lo señalado en el considerando 2.4 y lo establecido en la ley 23.548, art. 9, apart. b, inc. 1 anteúltimo párr., es decir sin la utilización de las presunciones contenidas en los arts. 39, 39 bis del Código Fiscal u otras similares a fin de considerar la base imponibles y las deducciones.”

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

FALLO COMPLETO

Expte. NÂº 4268 - 'MartÃnez, JosÃ© Luis c/ Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ pretensiÃ³n declarativa de certeza' â€“ JUZGADO EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NÂº 1 DE TRENQUE LAUQUEN (Buenos Aires) - 23/12/2009 (Sentencia no firme)

Trenque Lauquen, 23 de diciembre de 2009.-

AUTOS Y VISTOS

Los autos "Martínez, José Luis c/ Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Pretensión declarativa de certeza", expediente Nº 4268.//-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

RESULTA

1.- José Luis Martínez, letrado en causa propia, interpuso acción de amparo por mora mediante la cual solicita que ARBA: i)) le informe el procedimiento de cálculo de los anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos --hasta el momento de la acción, por el período 1/09, por un importe de $ 345,70--;; ii) de certeza en relación a la obligación fiscal de pago de anticipos sobre los ingresos brutos; y iii) que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 13, 13 bis, 182 y 186 del CF provincial y los reformados por la ley 13.850; arts. 10, 13 de dicha ley y res. nor. 111/2008 de ARBA (cfme. dda. punto II, objeto).-

Relata que ejerce la profesión de abogado en forma liberal en un estudio jurídico y como funcionario de la Municipalidad de Pehuajó. Como consecuencia del ejercicio liberal de su profesión, es contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos (en adelante IIB), para lo cual y hasta el 11/08 debía presentar declaraciones juradas (en adelante DDJJ) por los anticipos.-

Sostiene que la ley 13.850 modificó el sistema de tributación, sustituyendo el sistema de pago y determinación de la obligación tributaria a través de DDJJ, por la determinación unilateral de los anticipos realizada por ARBA, para contribuyentes que perciban menos de $ 450.000 anuales. Alega que ARBA no informa al contribuyente de donde surge el monto que pretende cobrarle como anticipo de la DDJJ anual, y que en su caso asciende a la suma de $ 345,70 para el período 1/09, afectando sus derechos y garantías constitucionales y el principio de certeza.-

Sostiene que la ley 13.850 y su reglamentación --i.e. res. nor. 111/08 de ARBA-- resulta inconstitucional al implementar un sistema de pago del IIB mediante anticipos mensuales, realizado mediante determinación de oficio con base presunta, hipotética, que depende de supuestas bases de datos que pudiere tener el fisco, lo cual establece en el caso un monto de ingresos hipotéticos y un anticipo desmesurado, carente de veracidad y sin posibilidad de control por parte del contribuyente. Alega que no () surge de la DDJJ presentadas hasta el 11/08 la base del pretenso anticipo que se quiere cobrar.-

Aduce que la normativa cuestionada afecta el principio de legalidad tributaria en virtud del cual todos los elementos constitutivos del tributo deben estar fijados por ley.-

Entre otras cuestiones señala que se deja librado a la autoridad de aplicación la determinación del anticipo, constituyendo una delegación ilegal e inconstitucional, asimismo sostiene que los actos de determinación carecen de debida motivación.

UNREGISTERED

Manifiesta además, que el régimen analizado afecta el sistema federal de coparticipación --ley 23.548--, al que la provincia de Buenos Aires adhirió sin reservas, al establecer que la determinación de los anticipos del IIB será sobre base cierta y comprenderá períodos mensuales.-

Created by Unregistered Version

Peticiona como medida cautelar --ver punto VIII de demanda--, se le ordene a ARBA que se abstenga de adoptar administrativa o judicialmente cualquier medida que en resguardo del crédito fiscal afecte su patrimonio --i.e. embargo, inhibición, etc.--, como asimismo, se abstenga de iniciar juicio de apremio en reclamo del pago de anticipos.-

Finalmente, ofrece prueba, funda en derecho y peticiona.-

2.- Previo requerimiento respecto de la vía procesal --ver fs. 25/vta. y 36--, se encausó la demanda como pretensión declarativa de certeza, se ordenó el trámite del proceso ordinario, el traslado de demanda por 45 días, y se requirió a los fines de la cautelar solicitada, que se produzca el informe previsto por el artículo 23 del CCA --ver fs. 40--.-

El 3.4.09 se presentó el Dr. César Esteban Jonas en representación de la provincia de Buenos Aires y peticionó ampliación del plazo para presentar el informe --fs. 47--.-

El 16.4.09 ARBA presentó su informe, cuyo traslado se ordenó el 20.4.09.-

El 11.5.09 se hizo lugar a la medida cautelar solicitada [Fallo en extenso: elDial - AA 54F1] --fs. 65/71--, la cual, recurrida --ver fs. 83/92-- dio lugar a la formación del incidente de apelación que fue elevado a la Excelentísima Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de la ciudad de La Plata --en adelante CCALP-- el 8.6.09 --ver fs. 102 y 103--.-

3.- El 3.8.09 la provincia de Buenos Aires contestó demanda --fs. 104/114-

Efectuada una breve reseña del caso --punto II--, se explayó sobre la improcedencia de la demanda.-

Sostiene que la vía procesal elegida, en tanto no admite una sentencia de condena, no se ajusta al verdadero alcance

perseguido por el actor, que no es otro que obligar a la administración a no liquidar los anticipos del IIB.-
Aduce con cita de precedentes, que la doctrina de la SCJBA establece contornos precisos de la pretensión declarativa de certeza, y que no es vía idónea para evitar la promoción de eventuales y futuros conflictos.-
Asimismo, señala que la pretensión intentada se basa exclusivamente en la declaración de inconstitucionalidad de las normas en razón de las cuales la administración liquidó el anticipo de un impuesto, situación que excede el marco procesal conforme los precedentes de la CCALP que cita.-
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
Seguidamente, señala la insuficiencia del planteo de inconstitucionalidad por cuanto: i) la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye un acto de suma gravedad institucional; y ii) en el caso de autos, el actor solo ha desarrollado afirmaciones dogmáticas sin una crítica razonada y concreta de las mismas, es decir, sin indicar el modo en el cual la norma cuestionada habría quebrado los derechos constitucionales cuya tutela procura --cita jurisprudencia de la CSJN y SCJBA--.-
Posteriormente, solicita el rechazo de la demanda.-
En tal sentido manifiesta que es erróneo el razonamiento del actor sobre la forma de liquidar los anticipo, ya que según sostiene estos no deben estar precedido de un procedimiento determinativo sobre base cierta, ni requieren el dictado de un acto administrativo que determine el impuesto.-
Señala que la ley 13.850 introdujo una importante modificación al artículo 182 del CF en cuanto a que la determinación del anticipo del IIB, que antes era practicada por el contribuyente en base a las DDJJ, ahora la realiza ARBA quedando a cargo del contribuyente la presentación de una DDJJ anual.-
Entiende que: i) la actividad administrativa cuestionada en autos consiste únicamente en la liquidación mensual del anticipo; y ii) la determinación del impuesto sigue siendo anual y autodeterminable por los contribuyentes mediante la presentación de la DDJJ anual.-
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
En consonancia con ello, aduce que ARBA dictó la res. nor. 111/08 que fijó el universo de contribuyentes alcanzados por el nuevo régimen de liquidación mensual --aquellos con ingresos anuales menores a $ 450.000--, los parámetros ciertos que se toman en cuenta para la liquidación de los anticipos y la conducta que deben observar los contribuyentes obligados a ingresarlos.-
Señala que no se introdujo ninguna reforma en la estructura del impuesto ni en los elementos de la relación tributaria, pues el hecho, la base imponible y el monto final liquidados serán determinados por el contribuyente mediante la DDJJ anual, sin perjuicio de la facultad de verificación que tiene el fisco, lo cual implica que no existe razón valedera para considerar vulnerado el principio de legalidad tributaria.-
Entiende que las razones que motivaron la medida cautelar dictada, conducen a desvirtuar la naturaleza y finalidad de los anticipos de las liquidaciones del tributo, ello por cuanto no es correcto someter las liquidaciones a las reglas establecidas por los artículos 103 y ss del CF, que están destinadas a la determinación definitiva del tributo.-
Manifiesta que la "base cierta" exigida por la ley 23.548 no debe interpretarse en analogía con el mecanismo de determinación de oficio establecido por el CF, sino con la utilización de razonables y relevantes parámetros de liquidación.
Sostiene además, que las liquidaciones son hechos administrativos no equiparables a la categoría de actos administrativos.-
Señala que el carácter provisorio de la liquidación impide la vulneración de los derechos de defensa y propiedad alegados por el actor.-
Resalta nuevamente que el gravamen no pierde el carácter de autodeclarado por que queda a cargo de los contribuyentes la presentación de la declaración jurada anual, subsistiendo la posibilidad de verificación y determinación por parte de ARBA.-
Manifiesta que el sistema de liquidación no viola derecho constitucional alguno y que la información cierta a la que recurre ARBA es de una fidelidad tal, que le permite estimar con alto grado de precisión la cuantía de los ingresos obtenidos por el contribuyente. Y si en algún caso los anticipos liquidados resultasen ser superiores al monto del impuesto que en definitiva se determine, puede el contribuyente repetirlo.-
Aduce que la liquidación establecida por la ley 13.850 no tiene finalidad recaudatoria, sino que busca la simplificación del sistema tributario del impuesto sobre los ingresos brutos, aprovechando el avance tecnológico y el cruce de información con distintos entes, para conocer la real cuantía de las operaciones alcanzadas por el impuesto.-
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
Señala que el actor no acreditó en autos los extremos fácticos en los que basa su línea argumental, toda vez que no demostró que el anticipo que se le reclamó resulte irrazonable porque sus ingresos no guardan relación con el mismo, ni se sustente en un hecho imponible eventual.-
Finalmente, plantea el caso federal y peticiona.-
4.- La audiencia de prueba se realizó el día 3.9.09.-
Las partes manifestaron que la prueba conducente para la resolución de la litis consiste en las constancias del expediente y en la documental acompañada, motivo por el cual, se ordenó el traslado por cinco días, conforme lo normado por el artículo 41 inc. 2 del CCA, ello a fin de que las partes expongan sus alegaciones sobre los hechos y el derecho controvertidos en la causa.-
5.- La actora no formuló alegato. Sí lo hizo la parte demandada --ver fs. 119/121--. Asimismo, acompañó en escrito independiente documentación que acredita que ARBA ha notificado al actor los elementos considerados a los fines de la liquidación del anticipo de los IIB, motivo por el cual solicita que se informe al actor que la medida cautelar "...no tiene vigencia actual..." (sic) --ver documentación de fs. 122/124 y petición de fs. 125/vta--. En resumidas cuentas, solicita que se considere cumplida la medida cautelar ordenada.-
Al respecto es relevante destacar el procedimiento informado por el fisco a fin del cálculo del período en cuestión. Así se informa que la metodología utilizada fue la "estimación en base a percepciones", utilizando el siguiente criterio:
i) se extrajo información de las compras para los últimos cuatro meses anteriores al sistema ARBANET, de lo que se obtuvo por la información de los agentes de recaudación la suma de $ 941,59;
ii) se tomaron los ingresos declarados en las DDJJ para esos meses por un monto de $ 60.760;

iii) se hizo un cálculo de relación entre compras e ingresos por dichos meses surgiendo un coeficiente de extrapolación estimado de 0,0154;
iv) posteriormente se sumaron las compras informadas correspondientes al 11.08, lo que da un valor de $ 416,1;
v) al monto de compras $416,1 se lo divide por el coeficiente de extrapolación 0,0154, operación que arroja un ingreso de $ 26.850,35, al cual se le aplica la alícuota promedio de 3,5% lo sin deducciones da un importe de $ 939,76;
vi) a dicho importe se le aplica el porcentaje promedio de deducciones informadas, que según se informa es del 26,43%. Así se obtiene una deducción promedio de $ 248,38;
vii) Por lo tanto el importe del anticipo se obtiene restando al monto de $ 939,76 la suma de deducciones de $ 248,38 arrojando un importe del anticipo de $ 691,38;
viii) Por tener un alto índice de cumplimiento se liquidó solo el 50%, i.e. $ 345,7.-
El 16.9.09 se ordenó traslado de lo peticionado y de la documentación acompañada --cfme. art. 29 inc. 2 del CCA--.-
El 28.9.09 el actor contestó el traslado conferido, considerando que no se ha cumplido con lo ordenado en la medida cautelar --escrito de fs. 129/130--.-
6.- El 28.9.09 se recibió de la CCALP el legajo de apelación. La Cámara confirmó la medida cautelar dictada en autos.-
7.- Consentida la resolución que pone los autos para sentencia la causa se encuentra en condiciones de resolver.-
CONSIDERANDO
1.- Acción declarativa
La pretensión de la actora --ver demanda--, se centra en determinar el alcance de la relación jurídica tributaria entre el actor y la demandada atinente a la nueva modalidad de determinación de anticipos de un impuesto, que incluye cuestiones ajenas al planteo de inconstitucionalidad.-
Luego de un pedido de aclaración de la vía procesal intentada, el actor optó por la pretensión declarativa de certeza (ver fs. 25/vta.; 36 y 40).-
En el presente caso y conforme lo establece el art. 322 del CPCC --al cual remite el art. 12, inc. 4, del CCA--, se dan los requisito de procedencia de la acción declarativa, a saber: i) un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica; ii) que esa falta de certeza pueda producir un perjuicio o lesión actual; y iii) no disponer de otro medio legal para ponerle término inmediatamente (cfme., CSJN Fallos 304:310; 304:759; 307:1379; 307:2384; 308:2147; 308:2569; 310:606; 311:421; 312:1003; 318:30; 323:4192; SCJBA, Spicer Ejes Pesados SA s/ acción meramente declarativa, act. I-66737, 6.7.05; Gualco, María F. y otro c/ Colegio de Escribanos de la provincia de Buenos Aires s/ Acción declarativa de certeza - Cuestión de competencia, B-68.876, I, 13.12.06; Morello - Sosa - Berizonce, Código procesal en lo civil y comercial de la provincia de Buenos Aires y de la Nación, Comentados y Anotados, Ed. Abeledo - Perrot, 2ª Ed., 1998, T. IV-A, pág. 404 y ss; Guillermo J. Enderle, La pretensión meramente declarativa, 2ª Ed., Ed. Librería Editorial Platense, 2005, pág. 45 y ss; JCATL, in re Miguelena, María de los Ángeles c/ Municipalidad de Rivadavia s/ Pretensión declarativa de certeza, expte. Nº 1.449, sent. del 2.10.07, y Coluccio, Marta c/ Municipalidad de Trenque Lauquen s/ Pretensión declarativa de certeza, expte. Nº 2.565, sent. del 19.6.07).-
La demandada considera improcedente la acción debido: i) al alcance de la sentencia --según su criterio, la acción intentada requiere una sentencia de condena ajena a la acción declarativa--; y ii) al objeto de la pretensión, ya que la inconstitucionalidad del régimen cuestionado es una cuestión ajena a la pretensión declarativa --ver fs. 106, punto III de la contestación de la demanda--.-
El primer cuestionamiento es improcedente, ya que como se observará infra, la presente sentencia tiende a otorgar certidumbre sobre los alcances de la relación tributaria referida a la forma de determinación de oficio de los anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos bajo las nuevas normas aplicables.-
Por otro lado, establecido el alcance o modalidad de la relación jurídica (i.e., fijados sus límites legales) y una vez firme el pronunciamiento, las partes deben adecuar sus conductas a este pronunciamiento, sin que ello implique desvirtuar la naturaleza de la acción intentada.-
El segundo cuestionamiento también debe rechazarse. En el marco de una acción declarativa, cuyo objeto principal es llevar certidumbre sobre la forma de cálculo de los anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos, es procedente cuestionar la constitucionalidad de una ley, reglamento y/o cualquier otro acto estatal. El planteo de la constitucionalidad de una norma, puede efectuarse en cualquier tipo de proceso, más aun, los jueces tienen el deber de no aplicar las disposiciones que se opongan a la Constitución nacional o provincial (cfme., art. 57 CP, i.e., declarar de oficio la inconstitucionalidad)). Los planteos de inconstitucionalidad no implican que la pretensión declarativa sea improcedente (cfme., SCJBA; . causa B-68876 I, Gualco, María F. y otro c/ Colegio de Escribanos de la Provincia Buenos Aires s/ Acción declarativa. Cuestión de competencia, del 13.12.06; B-68298, I, Colegio de Farmacéuticos de la Provincia de Buenos Aires c/ Municipalidad de Merlo s/ Acción meramente declarativa. Cuestión de competencia, del 10.8.05 entre otras).-
Por otro lado, el CCA prevé que la competencia contencioso administrativa no queda desplazada cuando fuere necesario declarar la inconstitucionalidad de leyes, ordenanzas o actos administrativos (art. 3, ley 12.008).-
La declaración de certeza, en tanto no tenga carácter simplemente consultivo, no importe una indagación meramente especulativa y responda a un caso que busque precaver los efectos de un acto en ciernes, al que se atribuye ilegitimidad, constituye causa a los efectos del plateo de la acción (CSJN Fallos 308:2569; 310:606 y 977; 311:421, entre otros).-
Por lo tanto entiendo que se encuentran reunidos los requisitos establecidos por los arts 12, inc. 4, CPCA y 322 del CPCCN, pues ha mediado una actividad de ARBA dirigida al cobro del anticipos del IIB (hecho no negado por las partes) y esa actividad implicó en la actora un estado de incertidumbre sobre el alcance y legitimidad de la relación jurídica (cfme., CSJN Fallos: 310:606; 311:421), referida a esclarecer la forma y modo mediante el cual se procede a la determinación de oficio de esa obligación tributaria --anticipos del IIB-- en la cual es sujeto pasivo (ver, CCALP; in re, Kandiko S.A. c/ Municipalidad de Avellaneda s/ Pretensión declarativa de certeza, causa Nº 7582-M, sent. del 8.10.09, voto del Dr. Spacarotel, www.scba.gov.ar).-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

2.- Determinación de los anticipos

El impuesto sobre los ingresos brutos, grava el ejercicio habitual de actividades realizadas a título oneroso (art. 156 del CF). Es un impuesto periódico de ejercicio fiscal anual (art.182 CF), cuya base de imposición esta dada por los ingresos brutos devengados en el ejercicio de la actividad gravada (art. 161 CF).-

Asimismo se prevé la posibilidad del pago de anticipos cuya forma y modo pueden ser establecidos por la autoridad de aplicación (arts. 83, 182, 183, y cc CF).-

Los anticipos --pagos a cuenta de la obligación tributaria principal-- son obligaciones fiscales de cumplimiento independiente y con individualidad distinta del impuesto final que se determine --cfme., CSJN, Fallos 285:177; 302:504; 303:1496; 303:1500; 306:1970; 308:919; 316:3019; 318:646; 319:1245, entre otros--.-

El hecho que sean obligaciones que deben diferenciarse en forma clara y precisa del impuesto --cfme. CN. Fed. Cont. Adm., Sala I, "Carbocomet S.A.I.C.I", sent. del 27.10.83--, no inhibe su conexidad o vinculación con la obligación principal --obligación fiscal propiamente dicha--. En definitiva, son solo obligación que adelantan el pago de la determinación del impuesto fijado en la ley, conforme los parámetros establecidos en ella (ver, entre otros, Catalina García Vizcaíno, Derecho Tributario, Tomo I, pág. 355; Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 5° edición, Depalma, pág. 300; Bochiardo, J.C., Derecho tributario sustantivo o material, en Tratado de la Tributación, Tomo I, V. 2, pág. 183, obra dirigida por García Belsunce, H., ed. Astrea, 2003; Giuliani Fonrouge, Navarrine, Procedimiento Tributario, 1995, pág. 176 y ss; Corti, Blanco, Buitrago, Calvo, Tesón, Procedimiento Fiscal, pág. 117, ed. Tesis, 1987).-

De la conexidad del anticipo con la obligación fiscal final, resulta que el anticipo carece de fundamento y exigibilidad si no existe obligación fiscal en el ejercicio o cuando el gravamen adeudado, fuere menor que las cantidades que debieron anticiparse, en tal caso, y una vez determinada la cuantía de la obligación fiscal anual, y dada la falta de pago de los anticipos, el fisco no podrá reclamar el pago del capital del anticipo, pero si de los intereses desde la fecha en la cual debió haberse abonado el anticipo (cfme., CSJN, Fallos 308:919 "Del Blanco"; 329:2511). Es que al momento de determinarse la obligación fiscal anual cesa la función del anticipo --cfme., CSJN, Fallos 224:935; 306:1970 --, ya que el fisco podrá reclamar el saldo efectivo de la obligación fiscal.-

So pretexto de este adelantamiento, no puede exigirse importes que no guarden la debida relación y proporción con la obligación fiscal prevista en la ley y sus parámetros de liquidación (cfme., Giuliani Fonrouge, Navarrine, Procedimiento Tributario, 1995, pág. 188; CSJN Fallos 324:4226). Ya que de otra forma se estaría permitiendo mediante una delegación legislativa el cobro de un impuesto por fuera del estricto cumplimiento del principio de legalidad que rige en la materia (cfme., 4, 17, 52, 75, inc. 2, 76, 99 inc. 3, CN; 45 CP cfme., CSJN 155:290; 155:293, 182:412, 198:258, 211:930, 218:231; 184:542; 185:36; 186:521; 206:21; 214:269; 251:7). Es que "...el principio de reserva de la ley tributaria, de rango constitucional y propio del Estado de derecho, sólo admite que una ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria..." (CSJN, Fallos 294:152).-

Las obligaciones fiscales para el pago de anticipos de un impuesto se encuentra sometidas a las mismas limitaciones que el derecho prevé para las obligaciones principales, e.g., principio de legalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, debida fundamentación y motivación del acto administrativo en caso de su determinación de oficio, notificación al contribuyente, etc.-

2.1 La determinación de la obligación fiscal --sea esta de un anticipo o de la obligación definitiva-- puede realizarse: i) por el deudor mediante la presentación de DDJJ; ii) por la administración mediante una determinación de oficio; y finalmente, iii) la realizada por la administración con colaboración del sujeto pasivo (cfme. Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, volumen I, 8ª Ed. Ed. Lexis Nexis, pág. 547 y ss.).-

El sistema anterior a la sanción de la ley 13.850 establecía que el impuesto sobre los ingresos brutos se determinaba mediante la presentación de DDJJ --anticipos y obligación anual, arts. 183 y ss del CF-

La ley 13.850 sustituyó el artículo 182 del CF disponiendo que: "...el gravamen se ingresará mediante anticipos mensualmente liquidados por la autoridad de aplicación" (art. 182 del CF, texto según ley cit.), sin perjuicio que no modificó la anualidad del período fiscal, y su determinación mediante DDJJ.-

Para establecer el modo de la determinación de los anticipos de ciertos contribuyentes --ver art. 183-- se emitió la res. nor. 111/08 --art. 1--, la cual --texto según res. nor. 62/09-- dispone que ARBA: "tomará en consideración para determinar el ejercicio de actividad y su volumen, la información directamente vinculada a los mismos, las declaraciones juradas presentadas, la información proporcionada por los agentes de recaudación con los cuales haya operado, de la que surjan niveles de ventas y/o prestaciones, acreditaciones bancarias, cobros por tarjeta de crédito o débito, los débitos fiscales declarados en el Impuesto al Valor Agregado, de acuerdo a lo informado por la Administración Federal de Ingresos Públicos y demás datos obtenidos a través de otros organismos públicos o privados, a través de los regímenes de información vigentes" (art. 5), asimismo "...considerará las retenciones, percepciones y otros pagos a cuenta informados por los agentes de recaudación y sufridas por el contribuyente, que se encuentren registrados en su base de datos." (art. 6).-

La liquidación efectuada por ARBA estará disponible para el contribuyente en el sitio de internet de la autoridad de aplicación (arts. 9, 10 y 11, RN 111/08).-

Ello así, para ciertos contribuyentes los anticipos del IIB los determina de oficio ARBA, siguiendo los parámetros mencionados. Adviértase desde ya que la reglamentación antes citada, no prevé la forma y modo del cálculo del anticipo, i.e. si esta se realizará sobre base cierta o presunta, etc. Solo dispone que datos pueden ser tomados para su cálculo. Desde esta perspectiva la reglamentación es lo suficientemente imprecisa, como para que el contribuyente no conozca el mecanismo mediante el cual se arriba al importe que la administración determina de oficio.-

Asimismo la res. nor. 62/09 dispuso:

i) cuando los contribuyentes consideren que el anticipo liquidado por ARBA resulte inferior o superior al importe estimado de la obligación del período fiscal al cual deba imputarse, podrán optar por efectuar el pago del anticipo, por un monto equivalente al resultante de la adecuación que practiquen --arts. 21 y 22, res. nor. 111/08--;

ii) cuando la estimación del contribuyente fueren inferior al importe liquidado por ARBA, se deberá presentar DDJJ

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

informando el total de ingresos, retenciones y percepciones de los últimos 12 meses --art. 23 res. nor. 111/08--;
iii) la opción solo puede ejercerse para anticipos a vencer y hasta la fecha de vencimiento. La falta de pago en término produce la caducidad de la readecuación tornándose exigible el anticipo liquidado por ARBA.-
La elección por parte del legislador del mecanismo de determinación del tributo y sus anticipos, -i.e. mediante la presentación de DDJJ por el contribuyente, o de oficio por el fisco--, son cuestiones que no implican per se una violación a los derechos de los contribuyentes, o a las normas de la Constitución nacional o provincial. El acierto o error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas, en tanto guarden su adecuación con las normas constitucionales no son objeto de cuestionamiento ante el Poder Judicial (CSJN, Fallos 313:410; 328:2567 entre otros).-
No advierto que las reformas efectuadas por la ley 13.850, en cuanto disponen que los anticipos del IIB pueden ser liquidados por la autoridad de aplicación sean contrarios a normas constitucionales.-
La declaración de inconstitucionalidad de una ley constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la ultima ratio del orden jurídico (CSJN Fallos 302:1149; 303:1708, entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (CSJN Fallos 315:923) y que la colisión con los preceptos y garantías de la Constitución Nacional debe surgir de la ley misma y no de la aplicación irrazonable que de ella se haga en el caso concreto (fallos: 317:44).-
"...quien tacha de inconstitucional una norma tributaria aduciendo que viola sus derechos (...) debe probar de modo concluyente cómo tal afectación ha tenido lugar (arg. Fallos: 314:1293 y 320:1166)." (CSJN, Fallos 328:2567), circunstancia que no se da en el sub lite.-
En cuanto a la res. nor. 111/08, la vaguedad de la norma y su falta de precisión en cuanto a la forma y modo mediante el cual se calculan los anticipos, implica una omisión reglamentaria que puede subsanarse al momento del dictado del acto determinativo --expresando en esa instancia la forma y modo de cálculo del importe reclamado--.-
No encuentro que las omisiones e incertidumbres que platea la resolución 111/08, referidas al procedimiento mediante el cual la administración procede al cálculo de los anticipos del IIB, impliquen per se su inconstitucionalidad.-
Sin perjuicio que a todas luces parece conveniente la existencia de una clara reglamentación general al respecto --ver sobre el particular como ejemplo, la resolución general AFIP 327/99 sobre la forma de calcular los anticipos--, lo cierto es que en tanto la autoridad de aplicación de a conocer el modo de cálculo de la obligación al momento de su reclamo, no se vulneran los derechos del contribuyente.-
Es la incorrecta aplicación de esas normas por parte de la autoridad de aplicación, al no dar a conocer el procedimiento de cálculo del anticipo, y/o al determinarlos mediante base presunta, lo que puede implicar una violación: i) de los principios de defensa, seguridad jurídica y publicidad de los actos de gobierno; ii) debida fundamentación del acto administrativo; y iii) de los compromisos federales asumidos en la ley 23.548.-
2.2 En la determinación de oficio de un anticipo --i.e. de una obligación fiscal--, la administración debe expresar la magnitud de la obligación que la ley ha querido establecer, mediante la emisión de una acto administrativo --independientemente que el acto se publique en el sitio web de la entidad, y se imponga la carga al contribuyente de notificarse-- que cumpla con los requisitos establecidos por la legislación vigente --cfme., Valdés Costa, Curso de Derecho Tributario, pág. 357, 1996; Jarach, Determinación impositiva, naturaleza, formas y efectos, en Estudios de Derecho Tributario, pág. 215 y ss; ed. Cima, 1998-- y permita al contribuyente conocer los elementos mínimos e indispensables para ejercer su derecho de defensa, e.g. se debe incluir la forma y modo de cálculo, los elementos que se tomaron en consideración, las operaciones vinculadas, la base de imposición, la alícuota aplicable, y/o todos los elementos que permitan conocer la base de sustento del importe reclamado, incluyendo la deducción de las retenciones y percepciones cfme., lo previsto en el art.197 CF. Es decir el fisco debe motivar suficientemente la causa que da origen al importe que pretende cobrar (cfme., art. 108 DL 7647/70 y cc del CF).-
La remisión a formas vagas de fundamentación de excesiva latitud, como que la determinación del anticipo se hace en función a la "información cierta" que tiene el organismo "a las percepciones o retenciones del período" informadas, sin decir en forma concreta a que datos se refiere y cual es el procedimiento lógico que lleva a la cuantificación de la obligación fiscal, constituyen afirmaciones dogmáticas que otorgan un fundamento sólo aparente (cfme., CSJN Fallos 234:176, 248:227, 236:27, 237:292, 239:267, 240:160, 250:702, 251:212, 253:340, 254:40, 68, 360, 255:189, 256:364, 260:30, 261:398,152, 251:44, entre otros).-
Ello no significa que la autoridad de aplicación deba seguir el procedimiento de determinación de oficio de la obligación fiscal previsto en el art. 101 y ss del CF. Lo que se requiere es que atento a la vaguedad de la norma reglamentaria, el acto administrativo que determine la obligación se encuentre debidamente fundado y motivado explicando el procedimiento de determinación para el caso concreto.-
Reitero, toda vez que la liquidación de los anticipos sea realizada de oficio por la autoridad de aplicación, el acto debe ser fundado y motivado al contener todos los elementos que la administración tuvo en cuenta a los fines de su determinación y cuantificación, asegurando de esta forma, el derecho de defensa del contribuyente, para que pueda, en su caso, plantear los reclamos y recursos que estime pertinentes. Más aún cuando, reitero, la ley y su reglamentación --art. 182, 183 CF y res. nor. 111/08-- no definen los parámetros y formas de cálculo, que para cada caso concreto, deben tomarse para su liquidación.-
"La obligación de motivar el acto administrativo, como modo de reconstrucción del iter lógico seguido por la autoridad para justificar una decisión de alcance particular que afecta situaciones subjetivas, a más de comportar una exigencia inherente a la racionalidad de su decisión, así como a la legalidad de su actuar (art. 108, dec. ley 7647/1970) y ser, también, derivación del principio republicano de gobierno (arts. 1°, C.N.; 1°, Const. pcial.) es postulada prácticamente con alcance universal por el moderno derecho público (C.S.J.N., "Fallos", 315:2771, 2930; 319:1379; 320:1956, 2590; 321:174; 322:3066; 324:1860; Scarciglia, Roberto, "La motivazione dell Atto Amministrativo", Milano, 1999, ps. 53 y ss.; Fernando Pablo, Marcos M., "La motivación del acto administrativo", Madrid, 1993, ps. 36 y ss.; De Laubadère, A Venezia, J.C.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Gaudemet, I., "Traité de Droit Administratif", 14e. Ed. París, 1996, t° I, p. 677 y ss.; Chapus, René, "Droit Administratif General", 9e Ed., París 1995, t. I, ps. 1000 y ss.; Boquera Oliver, José María, "Estudios sobre el acto administrativo", 4ª ed., Madrid, 1986, p. 218; entre otros; cfr. mi voto en las causas B. 62.241, "Zarlenga", sent. de 27XII2002; "Jurisprudencia Argentina" , Suplemento Derecho Administrativo de fecha 28V2003, ps. 68 y ss.; B. 59.359, "Gutta Milán", sent. de 18II2004). (SCJBA act. 58.133 "C., M.O. c/ Pcia. de Bs. As." voto Dr. Soria, 28.12.05).-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

La exigencia de motivación tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación, implica que el ciudadano pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto. En tal sentido la SCJBA, en reiterados pronunciamientos, ha sostenido que la motivación de los actos administrativos tiende a cumplir tres finalidades, a saber: que la Administración, sometida al derecho en un régimen republicano dé cuenta de sus decisiones; que éstas puedan ser examinadas en su legitimidad y razonabilidad por la justicia en caso de ser impugnadas; y que el particular afectado pueda ejercer suficientemente su defensa (cfme., SCJBA, causa B. 59.134, "Sacomani , Eduardo Omar contra Provincia de Buenos Aires (Ministerio de Salud). Demanda contencioso administrativa", 8.6.05 voto del Dr. de Lázzari; doctr. causas B. 49.238, "Salanueva", sent. de 13.12.84; B. 48.482, "Salinas", sent. de 30.6.87, "Acuerdos y Sentencias": 1987II604; B. 50.192, "D'Gregorio Hnos.", sent. de 7.6.88, "Acuerdos y Sentencias": 1988II392; B. 50.664, "González Menéndez", sent. de 27.9.88, "Acuerdos y Sentencias": 1988III601; B. 48.689, "Mendoza", sent. de 31.7.90, "Acuerdos y Sentencias": 1990II789; B. 50.218, "Pereyra", sent. de 28.2.95, "Acuerdos y Sentencias": 1995I172; B. 53.483, "Gómez", sent. de 6.8.96; B. 54.506, "Romero", sent. de 13.5.97; B. 51.646, "Viera", sent. de 2.12.97; B.56727, "Blasetti", sent. de 3.12.98, entre otras).-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

La inviolabilidad del derecho de defensa y del debido proceso adjetivo exige que el contribuyente sea oído en la etapa procesal oportuna y se le dé la oportunidad de hacer valer sus medios de defensa --cfme., CSJN Fallos: 147: 45; 180: 148; 180: 148; 185:242; 239:54, art. 18 CN, cfme. Casás O. La revisión judicial de la acción administrativa en materia tributaria, en Derecho Procesal Administrativo, Tomo II, director Cassagne, pág. 1346, Hamurabi; Gordillo, Agustín; Tratado de Derecho Administrativo, Tomo 2, sexta ed., pág. IX-10, Fundación de Derecho Administrativo; Procedimiento Administrativo, 2003, Abeledo Perrot, Lexis Nº 8001/001171--, situación que requiere en el caso, que la autoridad de aplicación manifieste la forma y modo de cálculo de los anticipos tributarios que determina de oficio y reclama al ciudadano.--

No puede considerarse a la determinación de un anticipo del IIB, como una simple liquidación --como pretende la demandada--, y excluirla de los requisitos que debe contener todo acto administrativo.-

El precedente Podestá c/ Caja de Retiros, Jubilaciones y Pensiones de la Policía Federal (CSJN, Fallos 312:1188), citado por la demandada, no es aplicable al sub lite. La liquidación allí practicada era una simple operación aritmética, que difiere en su naturaleza de la determinación del monto de la suma a pagar en concepto de un anticipo de naturaleza tributaria.-

Surge de autos, ver informe de fs. 123/124 de ARBA, que la forma de cálculo de los anticipos del IIB excede largamente el concepto de mera liquidación.-

El proceso detallado por ARBA para la determinación del anticipo, es un acto de determinación tributaria sobre base presunta --ver supra punto 5 -- , que, reitero, no puede equipararse al concepto de liquidación entendido como simple operación aritmética (CSJN, Fallo 312:1188), y como tal debe sujetarse a las mismas limitaciones que el derecho prevé para las obligaciones principales.-

2.3 Por otro lado debe considerarse que la res. nor. 62/09 que prevé que el contribuyente pueda modificar el anticipo determinado de oficio por la administración --art. 21 res. nor. 111/08--, no tiene efectos retroactivos --cfme. art. 8 res. nor. 62/09, i.e. no rige para los anticipos con vencimiento anterior al 1.9.09 (cfme. art. 3 CC), comprendidos en la presente litis.-

Asimismo la modificación que el contribuyente puede realizar al importe determinado de oficio tiene otras limitaciones: i) no tiene vigencia si el contribuyente omite el pago; y ii) no puede realizarse luego de vencido el plazo de su vencimiento --art. 24 res. nor. 111/08--.-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

La facultad del contribuyente para adecuar mediante DDJJ las estimaciones realizadas, no legitima el procedimiento de determinación de oficio del anticipo cuando la autoridad de aplicación omite la debida fundamentación del acto determinativo, el cual conforme se desarrolla infra --ver punto 2.4-- debe realizarse sobre base cierta.-

Es decir el hecho que el contribuyente tenga un limitado ámbito temporal para modificar el importe determinado de oficio, no implica que la administración pueda omitir el cumplimiento del debido proceso adjetivo, al fundar sus actos y garantizar el derecho de defensa y la seguridad jurídica. Más aun cuando la determinación de oficio se consolida por la mera omisión en el pago.-

El Estado en su actividad recaudatoria debe cumplir con los recaudos formales y materiales de los actos administrativos --motivación, causa, publicidad, etc.--, actuando conforme al principio de juridicidad y ejemplaridad que deben presidir sus actos (CSJN Fallos 308:2153; TSJBA, voto del Dr. Casas, in re, "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ amparo", TSJBA, sent. del 12.11.08, puntos 5). Por ello, la reforma introducida por la res. nor. 62/09, no implica una modificación sustancial en las obligaciones a cargo del Estado para la determinación de oficio de los anticipos. Es decir, la autoridad de aplicación debe cumplir con el ordenamiento jurídico, en forma independiente a la conducta asumida por el contribuyente.-

2.4 La liquidación del anticipo 1/09 de impuesto sobre los ingresos brutos del actor, practicada por ARBA a través del sitio ARBANet --ver fs. 6--, tomó como base de cálculo a las "percepciones", sin identificar al momento de su dictado a que operaciones se refería, ni el proceso lógico mediante el cual se llegó al importe reclamado (por ejemplo identificando la base imponible y alícuota aplicable, o si se tomó un porcentaje de una DDJJ anterior, la deducción de las percepciones y/o retenciones, etc.), imposibilitando de tal manera al contribuyente conocer y/o cuestionar la forma de cálculo del importe que se le reclama, violando su derecho de defensa.-

Adviértase al respecto que recién con el informe presentado por el demandado a fs. 123/124, se pudo saber el procedimiento que siguió la autoridad de aplicación para determinar dicho anticipo.-

Es relevante considerar el procedimiento informado por el fisco. Así:
i) se extrajo información de las compras para los últimos cuatro meses anteriores al sistema ARBANET, de lo que se obtuvo por la información de los agentes de recaudación la suma de $ 941,59 --no se indica a que meses en particular se refiere, el nombre de los terceros, ni las operaciones-. Es decir se tomó un dato cierto, el importe de algunas compras que realiza el contribuyente atribuibles a otros meses distintos al que se liquidaba;
ii) se tomaron los ingresos declarados en las DDJJ para esos meses por un monto de $ 60.760;
iii) se hizo un cálculo de relación entre compras e ingresos por dichos meses resultando un coeficiente de extrapolación estimado de 0,0154;
iv) posteriormente se sumaron las compras informadas correspondientes al 11.08, lo que da un valor de $ 416,1. Es decir se tomó para la determinación del anticipo 1.09, las compras informadas para otro período fiscal;
v) al monto de compras $416,10 se lo divide por el coeficiente de extrapolación 0,0154, operación que --según el informe-- arroja un ingreso de $ 26.850,35, al cual se le aplica la alícuota promedio de 3,5% lo sin deducciones da un importe de $ 939,76. Es aquí donde la administración recurre al método de presunciones para el cálculo del anticipo. Así presume que la base de imposición de ese período esta dada por el coeficiente de relación entre importe de compras e ingresos de otros períodos --que no identifica-- y al mismo tiempo toma como base para su aplicación, las compras del período 11/08 todos datos ajenos al período fiscal que se liquida. Al mismo tiempo incurre en errores aritméticos al momento del cálculo ($416,10 / 0,0154 da $ 27019,48);
vi) a dicho importe se le aplica el porcentaje promedio de deducciones informadas, que según se informa es del 26,43%. Así se obtiene una deducción promedio de $ 248,38. Recurriendo nuevamente a presunciones;
vii) Por lo tanto el importe del anticipo se obtiene restando al monto presunto de $ 939,76 la suma de deducciones presuntas de $ 248,38 arrojando un importe del anticipo de $ 691,38;
viii) Por tener un alto índice de cumplimiento se liquidó solo el 50%, i.e. $ 345,7.-
La contundencia del informe no deja lugar a dudas, la administración procedió al cálculo del anticipo 1/09 utilizando el método presuntivo (ver al respecto arts. 37, 38, 39, 39 bis y cc del CF), tomando como indicios datos de otros períodos fiscales aportados por terceros (que no identifica). Tal proceder sin dudas debe considerarse una determinación sobre base presunta (sobre el carácter subsidiario de la determinación sobre base presunta de la obligación fiscal ver arts. 38 y 39 CF; T.F.N., Sadac Repuestos S.R.L., D.T., tomo IV, p. 111-112; Sala A, La Unión S.R.L. s/apelación IVA, 28.2.91).-
"...Tal como lo expresara Roque Garcia Moullín (D.F. XXXVIII- pág. 489), la presunción supone: a) un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante) sobre cuya existencia no existen dudas; b) elaborar a partir de él, una regla de experiencia que nos diga como es normalmente el orden natural de las cosas; c) derivar de ello la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (hecho inferido, presumido, fundado) sobre el cual en puridad no tenemos certeza (...)" (TFN, Bitransversal S.A., sent. del 28.11.88).-
Al respecto, no debe perderse de vista que la provincia al adherirse sin limitaciones al sistema de coparticipación federal de impuestos, ley 23.548, --ver ley 10.650-- limitó sus facultades impositivas, y en relación al impuesto sobre los ingresos brutos, se comprometió, entre otras obligaciones, a que el período fiscal sería anual y los anticipos sobre base cierta (art. 9, apart. b, inc. 1 anteúltimo párr., sobre la jerarquía de la ley citada ver CSJN, Fallos 324:4226 [Fallo en extenso: elDial - AA121D]).-
Determinar con base cierta significa que la administración dispone de los antecedentes referidos al hecho imponible acaecido, no solo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas, i.e., el hecho y base imponible (cfme., art. 38 CF; Jarach, Determinación impositiva, naturaleza, formas y efectos, en Estudios de Derecho Tributario, pág. 219; ed. Cima 1998; Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, volumen I, 8ª ed. Lexis Nexis, pág. 547 y ss; Catalina García Vizcaíno, Derecho Tributario, Tomo II, pág. 51/52; Ziccardi Horacio, Derecho Tributario Administrativo o Formal, en Tratado de la Tributación, Tomo I, V. 2, pág. 229, obra dirigida por García Belsunce, H., ed. Astrea, 2003; Giuliani Fonrouge, Navarrine, Procedimiento Tributario, 1995, pág. 133; Corti, Blanco, Buitrago, Calvo, Tesón, Procedimiento Fiscal, pág. 88, ed. Tesis, 1987; Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, pág. 350, ed. Depalma, 1995).-
El hecho que no deba identificarse, necesariamente, la base imponible del tributo, con la base de cálculo del anticipo --situación que previa a la reforma de la ley 13.850, se daba en la provincia, i.e., históricamente y al momento de la sanción de las limitaciones previstas en la ley 23.548, los anticipos operaban como verdaderas liquidaciones parciales de la obligación fiscal--, no debe implicar tergiversar el texto expreso de la ley 23.548 en cuanto sostiene que los anticipos serán sobre base cierta. Sin lugar a dudas, la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos señala un preciso límite a los estados provinciales, los anticipos no pueden calcularse sobre base presunta (ver arts. 39 y 39 bis CF).-
Las normas impositivas deben interpretarse computando la totalidad de los preceptos que las integran, lo que incluye además de la armonización de sus preceptos, su conexión con otras normas que integran el ordenamiento jurídico vigente (CSJN, Fallos 271:7), más aun cuando se trata de leyes constitutivas del federalismo de concertación.-
El hecho que se utilicen datos ciertos para el proceso de determinación, nada dice si ésta se realiza sobre base cierta o presunta, ya que toda presunción debe sustentarse en indicios y/o datos ciertos para ser legítima --cfme., Bio D., La determinación de oficio sobre base presunta y la reforma de la ley 24.073, D.T., Tomo XII, p. 858-861; Navarrine S. y Asorey R., Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, p. 71--.-
Por lo tanto, la Provincia no puede determinar los anticipos de dicho impuesto sobre base presunta (e.g., mediante el procedimiento del art 39. CF u otras similares tal lo informado a fs. 123/124), su sistema general de determinación de anticipos de oficio, frente al contribuyente que cumple con sus obligaciones --distinto es el caso del infractor a las obligaciones formales o materiales de orden tributario--, debe fundarse en el conocimiento "real", "cierto" de la base de imposición del tributo de ese u otro periodo fiscal --al respecto ver la forma en la cual se determinan los anticipos a nivel nacional e.g. res. gen. AFIP 327/99--. Toda normativa de jerarquía inferior, y/o interpretación de la ley, reñida con la ley 23.548, que expresamente dispone que los anticipos se determinaran sobre base cierta, será inválida (cfme., CSJN, Fallos

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

324:4226; 327:1051;327:1083; 327:1108; 331:718).-
En referencia a la invocación de ARBA --ver fs. 53 vta.--, referida a que previo a la resolución 111/08 ya contaba con la posibilidad de determinar de oficio y sobre base presunta los anticipos por aplicación del art. 50 CF, es válido remarcar que: i) dicha posibilidad solo se daba frente a la existencia de un incumplimiento fiscal --omisión en la presentación de DDJJ--, ii) estamos frente a obligaciones de plazo vencido; y iii) que la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata, en la causa "B., O.R. c/ Fisco de la Provincia de Bs. As. s/ Medida Cautelar autónoma o anticipada" del 5.12.06 -ver INFOJUBA Cont. Ad. del 2/07, pág. 126/129- sostuvo --posición que comparto--:
"...El análisis del mecanismo de determinación de obligaciones tributarias establecido en los arts. 39 bis y 50 del Código Fiscal -texto según ley 13.405- y reglamentado por los arts. 4, 6 y 7 de la DN Serie B Nº 12/06, utilizado por la Subsecretaría de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires para dictar un acto administrativo como el que se cuestiona en autos, denota que el mismo no contempla la intervención previa del interesado contribuyente, privándolo de ser oído, de ofrecer y de producir la prueba correspondiente y, en su caso, de desvirtuar las imputaciones que se le efectúen.-
Dicha circunstancia, por sí sola, es suficiente y obliga a reconocer que el procedimiento en crisis -conocido como de Liquidación Express- vulnera la garantía constitucional de defensa en juicio.-
Ello es así, en tanto es susceptible de generar, en relación a la parte interesada, un estado de indefensión de tal envergadura, que sólo le quedaría la posibilidad de pagar y más tarde discutir si eventualmente pudo o no tener razón, omitiendo el efectivo ejercicio del derecho de defensa en sede administrativa (arts. 18 CN y 15 CPBA)...".-
La incorporación de nuevos elementos tecnológicos --e.g. informáticos-- a la necesidad de simplificar la realización de trámites al contribuyente --objetivos deseables per se-- no deben configurarse en un Estado democrático de derecho, en un detrimento de la seguridad jurídica --ver Villegas Héctor, El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo, ponencia presentada en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, ILADT, ver también recomendaciones de las jornadas www.iladt.org; Pérez Luño, Antonio-Enrique, La Seguridad Jurídica, pág. 20, 104 y ss, ed. Ariel, 1991--, situación que se produce cuando un ciudadano desconoce la forma y modo de cálculo de la obligación tributaria, que la autoridad de aplicación de la ley le exige.-
En razón de lo expuesto RESUELVO
1.- Las determinaciones de oficio de los anticipo del impuesto sobre los ingresos brutos realizadas de oficio por la autoridad de aplicación al actor, conforme los parámetros de la res. nor. 111/08 deben: i) contener la totalidad de los datos y metodología utilizada para arribar al importe reclamado --ver considerando 2.2--;; y ii) practicarse sobre base cierta conforme lo señalado en el considerando 2.4 y lo establecido en la ley 23.548, art. 9, apart. b, inc. 1 anteúltimo párr., es decir sin la utilización de las presunciones contenidas en los arts. 39, 39 bis del CF u otras similares a fin de considerar la base imponibles y las deducciones.-
2.- Costas por su orden (art. 51 del CCA).-
3.- Toda vez que el Dr. José Luis Martínez actúa en causa propia, peticionada la regulación de honorarios se proveerá.-
No se regulan los honorarios del Dr. César Esteban Jonas, conforme lo establecido en el art. 18 DL 7543/69.-
Regístrese. Notifíquese.-
Fdo.: Dr. Pablo C. Germain, juez Contencioso Administrativo.//-

Citar: elDial - AA5ABC

Dr. Alberto O. Belén.-
Secretario General.-

Dr. Adrián Rubén Lamacchia.-
Presidente.-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version