

TEMA II: Facultades de los Fiscos para establecer pagos a cuenta

Vías procesales para la defensa de los derechos constitucionales de los contribuyentes

Nicolás Nogueira Castellini

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

 **consejo** GESTIÓN
Y FUTURO

Vías procesales relacionadas con los anticipos ordinarios (“AO”) del Impuesto a las Ganancias (“IG”)

- Las RG 5211 y RG 5246 regulan el trámite administrativo para la solicitud de reducción de los AO.
- La RG 5246 aplica cuando se cumplen las siguientes condiciones (i) el IG determinado del ejercicio anterior -con las deducciones habilitadas por la RG 5211- supere el monto de \$50.000.000 y (ii) el monto de la proyección de la base imponible del IG resulte inferior en más de un 10% respecto de la base de cálculo de los AO.
- La RG 5246 determina que (i) los contribuyentes deben adjuntar la documentación que respalde la proyección del IG sobre la cual se requiere la reducción de los AO y (ii) la solicitud deberá ser efectuada con una antelación mínima de 60 días corridos al vencimiento del último anticipo del período fiscal de la opción.
- El pedido de reducción será evaluado por la AFIP. En lo que refiere a la RG 5246 se establece un plazo de resolución que no podrá superar los 60 días corridos desde la realización del pedido.
- Si la AFIP aprueba la solicitud, se carga en el STC el valor de los nuevos AO. ¿Qué ocurre si la AFIP no se pronuncia o si rechaza el pedido de reducción de los AO?

Silencio de la AFIP ante el pedido de reducción de los AO

- Presentar un “**PRONTO DESPACHO**” para requerir que la AFIP se expida expresamente una vez transcurridos 60 días de iniciado el trámite. Si transcurren 30 días sin que la AFIP se expida, se puede considerar que se configuró una denegatoria por silencio de la administración y promover demanda contenciosa con pedido de medida cautelar.
- Promover un **AMPARO POR MORA** ante el TFN con el objetivo de que se ordene a la AFIP que se expida expresamente sobre el pedido de reducción de los AO. Antes de promover el amparo por mora, debe solicitarse pronto despacho y aguardar un plazo de 15 días sin que se hubiera resuelto el trámite.
- Los inconvenientes de estas alternativas están asociados con los plazos involucrados, los riesgos relacionados al no pago de las cuotas de los AO y, fundamentalmente, la posibilidad del inicio de ejecuciones fiscales con traba de medidas cautelares.

Rechazo del pedido de reducción de los AO

- Contra el rechazo podrá interponerse un recurso de apelación en los términos del art. 74 del DRLPT. El plazo es de 15 días hábiles.
- Este recurso de apelación **NO** tiene efectos suspensivos respecto de la exigibilidad de los AO. Por esa razón:
 - Al momento de interponer el recurso de apelación, debe solicitarse a la AFIP la suspensión de la exigibilidad de los AO.
 - Si la AFIP rechaza -expresamente o por silencio por 5 días- esa suspensión, los contribuyentes podrán requerir el dictado de una **MEDIDA CAUTELAR AUTÓNOMA** ante la Justicia Federal que suspenda la exigibilidad de los AO no reducidos hasta el momento en que se agote la instancia administrativa.
- Si el recurso de apelación es rechazado por la AFIP, puede promoverse una **DEMANDA CONTENCIOSA** ante la Justicia Federal en el término de 90 días hábiles judiciales. Al momento de promover esta demanda o de manera anticipada, dependiendo de la situación relativa a la exigibilidad de los AO, debería solicitarse una **MEDIDA CAUTELAR** para suspender la posibilidad de que la AFIP (i) pueda reclamar el pago de los AO bajo apercibimiento de iniciar ejecución fiscal o (ii) pueda reclamar el pago de los intereses resarcitorios de los AO no ingresados bajo apercibimiento de iniciar ejecución fiscal.
- Es trascendental obtener medidas cautelares que suspendan la exigibilidad del AO para evitar los riesgos de que AFIP inicie ejecuciones fiscales.

Vías procesales relacionadas con los anticipos extraordinarios (“AE”) del IG

- Según la AFIP, las RG 5248, 5391 y 5424 NO admiten el pedido de reducción de las cuotas de los AE.
- ¿Esto es así? El artículo 7 de la RG 5248 establece “...Los contribuyentes y responsables alcanzados por la presente resolución general, no podrán considerar el pago a cuenta previsto en el artículo 1° en la estimación que practiquen en el marco de la opción de reducción de anticipos normada en el Título II de la Resolución General N° 5.211 y su modificatoria, o en la Resolución General N° 5.246...”. La misma disposición se ubica en la RG 5391 y 5424.
 - No parecería que la normativa limite la posibilidad de reducir los AE, sino que su cuantía no se puede considerar para reducir los AO.
 - La CSJN y la Justicia Federal indicaron que no puede limitarse la posibilidad de solicitar la reducción de los anticipos de impuestos.
- ¿Cuáles son las vías que tienen los contribuyentes para impugnar y/o solicitar la reducción de los AE?

Vías procesales relacionadas con los AE del IG

- Formular **RECLAMO IMPROPIO** ante la AFIP para cuestionar la normativa aplicable. Esta defensa no tiene un plazo perentorio para su presentación.
 - Este reclamo **NO** tiene efectos suspensivos. Por esa razón, debería solicitarse a la AFIP que suspenda su aplicación. Ante el rechazo expreso o tácito, los contribuyentes deberían solicitar el dictado de una **MEDIDA CAUTELAR AUTÓNOMA** que tendría vigencia hasta que se agote la instancia administrativa.
 - Contra el eventual rechazo del reclamo impropio, se podrá promover **DEMANDA CONTENCIOSA** ante la Justicia Federal en el término de 90 días hábiles. Al momento de presentar la demanda o de manera anticipada, dependiendo de la situación relativa a la exigibilidad de los AE, debería solicitarse una medida cautelar para suspender (i) la posibilidad de que la AFIP pueda reclamar su pago bajo apercibimiento de iniciar ejecución fiscal o (ii) la posibilidad de que la AFIP pueda reclamar el pago de los intereses resarcitorios de los AE no ingresados bajo apercibimiento de iniciar ejecución fiscal.

Vías procesales relacionadas con los AE del IG

- **SOLICITAR LA REDUCCIÓN TOTAL O PARCIAL O ADECUACIÓN DE LOS AE.** La presentación debería realizarse ante la AFIP.
 - Si la AFIP rechaza expresamente la reducción total o parcial de los AE, se puede interponer el recurso de apelación del artículo 74 del DRLPT. La continuidad de este trámite es análoga a la analizada anteriormente respecto de los AO.
 - Si la AFIP-DGI no se expide expresamente, podría avanzarse con la tramitación del “**PRONTO DESPACHO**” y/o con el inicio de una acción de **AMPARO POR MORA** ante el TFN.
- **NO** pagar los AE y aguardar que la AFIP curse una intimación de pago bajo apercibimiento de iniciar ejecución fiscal. Contra esa intimación, podría interponerse un recurso de apelación en los términos del artículo 74 del DRLPT.
 - Esta alternativa presenta serios riesgos para la correcta defensa de los derechos de los contribuyentes porque los expone a mayores posibilidades de inicio de ejecución fiscal.
 - ¿Cuál es el límite para que la AFIP reclame el pago de anticipos del IG?

Vías procesales relacionadas con los AE del IG

- Promover una **ACCIÓN DE AMPARO** ante la Justicia Federal de manera directa dentro del término de 15 días hábiles desde que se materializa el acto que provoca la violación constitucional. La acción de amparo debería acompañarse con un pedido de medida cautelar para suspender la aplicación de la normativa.
 - Las cuestiones asociadas a las impugnaciones de los AE y/o a la reducción, presentan un alto contenido probatorio destinado fundamentalmente a evidenciar que su cuantía excede el valor del IG proyectado para el ejercicio respectivo. Por esa razón, se trata de una vía procesal que no se visualiza como apta para ventilar estas controversias.
- Promover una **ACCIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA O DE INCONSTITUCIONALIDAD** ante la Justicia Federal para cuestionar la validez de los AE. La acción declarativa debería acompañarse con un pedido de medida cautelar para suspender la exigibilidad de la normativa impugnada.
 - En el ámbito de esta acción pueden plantearse cuestiones probatorias. Por ende, se visualiza que se trata de una alternativa más adecuada que la acción de amparo, aunque presenta algunos riesgos procesales.

Vías procesales relacionadas con los AE del IG

- Existieron múltiples cuestionamientos de la RG 5248 y de la RG 5391. Puede observarse que la Justicia Federal (i) asumió una posición restrictiva a los efectos de conceder medidas cautelares para suspender la exigibilidad de los AE y/o reducir su cuantía y tuvo una posición más amplia respecto de los accesorios post presentación de DJ; (ii) en algunos supuestos, analizó de modo distinto los pedidos de medida cautelar asociados a suspender la exigibilidad de los AE por la inconstitucionalidad de la normativa y aquellos destinados a obtener una reducción de su cuantía sin cuestionar de manera total la constitucionalidad de la normativa y (iii) en general rechazó formalmente la acción de amparo como una vía idónea.
- Casos en los que se concedieron medidas cautelares para suspender los efectos de los AE y/o de intereses resarcitorios:
 - Juzgado Federal de San Nicolás - “Luz del Plata SAU” y “Compañía de Inversiones en Electricidad SA”, sentencias del 14.10.2022
 - Juzgado Federal de Córdoba N° 2 - “TECME SA”, sentencia del 24.05.2023
 - Cámara Federal de Mar del Plata - “Pesquera Latina SA”, sentencia del 24.05.2023
 - Sala IV CNACAF - “CC SA”, sentencia del 30.05.2023 y “Lomas de los Vientos”, sentencia del 19.09.2023
 - Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 8 - “Brisa de la Costa SA”, sentencia del 25.08.2023
 - Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 12 - “Parques Eólicos Miramar SA”, sentencia del 25.09.2023

Amparo de acceso a la información pública

- Agraco SA c/ EN – AFIP s/ amparo ley, sentencias del 10.08.2022 y del 18.11.2022.
- ¿Qué ocurrió en el caso? Agraco se presentó ante la AFIP y solicitó que se comuniqué cuál fue la información considerada por el organismo para estimar la CEF y para asumir criterios variables de mes a mes. La AFIP no compartió la información.
- ¿Qué hizo el contribuyente? Promovió una acción de amparo en los términos del artículo 14 de la Ley 27.275 de acceso a la información pública para que la AFIP comparta la información solicitada.
- El Juzgado en lo Contencioso Administrativo N° 11 y la Sala II de la Cámara admiten la procedencia del amparo y consideran que la AFIP debe aportar la información y documentación valorada para definir el valor de la CEF.
- La Justicia determina que la AFIP debe poner a disposición la información utilizada para definir la CEF y eso permitirá a los contribuyentes visualizar cuáles son los elementos considerados por el organismo y, posteriormente, iniciar cuestionamientos cuando pueda confirmarse que son insuficientes o inexistentes para una determinada calificación.

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

Vías procesales y alternativas a nivel provincial

- Una de las mayores problemáticas a nivel local se provoca como consecuencia de que los regímenes de retención, percepción y/o recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (“ISIB”) generan acumulaciones de saldos a favor. Puede indicarse que las herramientas procesales para enfrentar esta problemática serían las siguientes:

- Muchas jurisdicciones locales prevén **REGÍMENES DE REINTEGRO RÁPIDO DE SALDOS ACUMULADOS** en la medida en que su cuantía no supere determinado monto y/o que los contribuyentes cumplan con determinadas condiciones objetivas. En la medida en que no se observen esas circunstancias, los contribuyentes podrían solicitar la devolución de los saldos a favor y/o promover acciones de repetición.

Resulta habitual que las reparticiones fiscales no se expidan en tiempo razonable respecto de esos trámites. En ese caso, los contribuyentes podrían (i) presentar un pedido de “**PRONTO DESPACHO**” para generar la configuración de una denegatoria por silencio de la administración para poder continuar la tramitación del proceso ante la Justicia Local y/o (ii) promover una **ACCIÓN DE AMPARO POR MORA**.

- La normativa local en muchas oportunidades prevé la posibilidad de solicitar la exclusión de los mencionados regímenes. Sin embargo, en múltiples ocasiones los organismos locales no admiten esa exclusión y/o incurren en demoras que provocan perjuicios relevantes. En ese contexto, los contribuyentes pueden realizar planteos directos ante la Justicia Local con el objetivo de solicitar (i) el dictado de **MEDIDAS CAUTELARES** que los excluya de sufrir las recaudaciones y/o (ii) la declaración de inconstitucionalidad de la normativa reglamentaria.
- Promover acciones judiciales directas ante la Justicia Local con el objetivo de solicitar la declaración de inconstitucionalidad del régimen de recaudación respectivo.

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO

Vías procesales y alternativas a nivel provincial

- Casos en los que se concedieron medidas cautelares para excluir a contribuyentes de regímenes de recaudación:
 - Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás - “Maffía”, sentencia del 12.12.2013
 - Juzgado Contencioso Administrativo de Zárate Campana - “Shap SA”, sentencia del 24.10.2019
 - Juzgado Contencioso Administrativo N° 3 de La Plata - “Procter & Gamble”, sentencia del 07.07.2022
- Casos en los que se admitieron amparos por mora para ordenar expedirse sobre pedidos de devolución de saldos acumulados:
 - Juzgado Contencioso Administrativo, Tributario y Relaciones de Consumo N° 18 de CABA - “Ledda”, sentencia del 27.10.2022

19°

CONGRESO 2023

TRIBUTARIO