

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
UNIVERSIDAD DE MORÓN****INSTITUTO DE INVESTIGACIONES TRIBUTARIAS (I D E I T)
BOLETÍN TRIBUTARIO N° 6 - AÑO 1
Octubre 2009**

La Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Morón presenta, a través del Instituto de Investigaciones Tributarias, el Boletín Tributario de publicación bimensual. El mismo tiene el propósito de difundir las novedades relevantes del área acerca de normativas y disposiciones en simultaneidad con su generación. Asimismo, cuenta con artículos de especialistas sobre aspectos doctrinarios y notas a fallos. Es también el vínculo que permitirá una comunicación permanente entre los investigadores, comunidad universitaria, especialistas, sector público y empresario, y público en general interesado en las cuestiones tributarias.

Decano: Dr. Jorge Raúl Lemos

Director del Instituto de Investigaciones Tributarias: Dr. Juan Ferrari
Herrero

Subdirector: Dr. Alfredo T. F. Destuniano

Contactos: econinvestiga@unimoron.edu.ar
estudio.destuniano@speedy.com.ar

Índice

1ª. Sección Temas de interés

2ª. Sección Doctrina
La promoción industrial.

3ª. Sección Jurisprudencia.
Notas a fallos.

Director Boletín
Dr. Alfredo T. F. Destuniano

1ª. Sección – Temas de interés

Los aumentos de impuestos

Hemos elegido como tema de interés para el presente boletín las decisiones de algunas provincias (Buenos Aires y Córdoba entre otras) de aumentar los impuestos.

A nivel mundial, la grave crisis económica ha golpeado tanto a las empresas como a los consumidores. China ha tomado un papel importante en medio de la crisis, mientras que se espera reacción en la economía norteamericana.

En nuestro país ya aparecen algunos indicios de aumento del consumo pero, en paralelo, se viene verificando un alza considerable de precios. Esto obligaría a analizar el incremento real del consumo.

En este marco, aumentar la presión tributaria no parecería ser una medida adecuada. En efecto, la doctrina sostiene que en las épocas de crisis, restarles dinero a los particulares – mediante tributos – genera una mayor caída del consumo.

Es indudable que la razón de la medida – aumento de los impuestos - es el “rojo” que tienen las finanzas provinciales. Seguramente, las proyecciones de recaudación propia y de fondos de la coparticipación están generando esta medida. Aún no se ha estudiado con la profundidad debida la verdadera incidencia, en la economía provincial, de la sustracción de fondos que han generado las retenciones agropecuarias.

De aplicarse estos aumentos de impuestos, la salida de la crisis económica, seguramente, se demorará en el tiempo.

2ª. Sección - Doctrina

INVESTIGACIÓN

PROMOCIÓN INDUSTRIAL: Pasado, presente y ...futuro?

Alfredo T. F. Destuniano

I – Introducción

La promoción industrial ha sido entendida como un cuerpo normativo destinado a la regulación y estímulo de industrias, sectores o regiones considerados prioritarios por el Estado.

La cuestión económica estuvo, permanentemente, por encima de la cuestión social. Se sostenía que debía haber productividad para que existieran excedentes (ahorro), luego, apropiar adecuadamente tales excedentes (inversión productiva) generando crecimiento económico, con el cual se lograría la estabilidad económica. Pero esta construcción teórica exigía también que no existiera desequilibrio externo, es decir, la necesidad de desarrollar una política exportadora en forma integrada con toda esa política de crecimiento. Ahora bien, para que el esfuerzo exportador generara sus frutos, resultaba imprescindible contar con una estructura industrial eficiente, dinámica y con capacidad de incorporar alta tecnología.¹

Entiendo que deben ser tenidos en cuenta el medio social y el aprovechamiento de las ventajas regionales, por lo que me permito opinar en el sentido de que se debería pensar no en “promoción industrial” sino en “promoción económica social”.

Cuestionamientos a los regímenes siempre existieron. Desde antaño se ha escuchado decir que adhieren empresas poco rentables, que producen una distorsión de precios relativos, que son leyes problemáticas o que el único estímulo visible es el incentivo tributario (Dino Jarach, Caracas, 1935).

Los regímenes de promoción se suelen clasificar en nacionales, regionales y sectoriales. Los nacionales - p. e., la Ley 21608 – establecen beneficios para nuevas actividades y la expansión y reconversión de las

¹ Promoción Industrial, Norberto Bruno y otros, Editorial Tesis, 1989 ISBN, 950-9109-96-7, p.7.

existentes. Los regionales – p. e., Decr. 922/73 reglamentario de la L. 20560 - establecen beneficios por zona de radicación de los proyectos. Los sectoriales buscan el desarrollo de cierta actividad, como p. e., la forestal con el Decr. N° 1177/74, la petroquímica con el Decr. 814/79, la siderurgia con el Decr. 619/74, la industria electrónica con el Decr. 652/86, la minería con la L. 22095 sustituida por la L. 24196, la industria naval con la L. 19831.²

A la hora de interpretar la ley de promoción han surgido numerosas dudas sobre un criterio restrictivo o un criterio extensivo. En el expediente “Textil Windsor S.A. s/ acogimiento Decr. 3113/64” el Procurador General de la Nación, en el dictamen administrativo del 01/07/77, se inclinó por la aplicación del criterio *avoris promotionis* al expresar que si bien dentro de nuestro régimen constitucional son expresas e indiscutibles las atribuciones del Poder Legislativo, tanto para el dictado de leyes de promoción y fomento como de creación de gravámenes, en caso de tener que optar por normas de una u otra naturaleza, parece razonable estar a favor del que tutela el primero de los preceptos citados pues, a diferencia de lo que acontece con las leyes fiscales, las normas de promoción y fomento que como consecuencia de aquél se dicten, tienden a cumplir en forma más inmediata un fin del Estado.

Los regímenes regionales deben tener como objetivos: a) un nivel adecuado y creciente de eficiencia basada en la incorporación orgánica de todos los recursos naturales y humanos y un manejo estratégico del espacio económico y social; b) una distribución territorial adecuada de los esfuerzos y beneficios del desarrollo; c) unas relaciones interregionales orgánicas y justas; d) condiciones reales de un desarrollo interior autosostenido y creciente.³

Sergio Gevatschnaider, si bien desde la preocupación del cambio climatológico, arriba a conclusiones similares a la hipótesis de este trabajo al

² Aspectos legales de la promoción industrial en la Argentina, Félix Herrero, Centro de Investigaciones Económicas del Instituto Torcuato Di Tella, Abril de 1965.

³ Naciones Unidas, Los Aspectos Sociales del Desarrollo Regional en América Latina (Seminario sobre aspectos sociales del Desarrollo Regional, Santiago de Chile, Noviembre de 1969. Citado por Roque M. Ferraro (Ver Nota 5).

insinuar que las regiones podrían especializarse en determinados proyectos, como ser los biocombustibles en las provincias cerealeras a partir de la soja, arroz, girasol, maní, colza, aceite de frituras usados, etc. En Tres Arroyos funciona la Escuela Agropecuaria de Tres Arroyos que busca el autoabastecimiento de combustibles a menor costo que el gasoil. En Chubut y Santa Cruz se podrían desarrollar las cooperativas de campos eólicos para contar con una energía no contaminante.⁴

El desarrollo social, inducido por un proceso de urbanización, conduce a un aumento de la productividad como consecuencia de la utilización de recursos locales y genera desarrollo en todo el sistema nacional de ciudades, en la medida en que se logre crear interrelaciones de las áreas de la periferia y los grandes núcleos de desarrollo.⁵

Las provincias también pueden tener sus propios regímenes de promoción. El art. 125 de la Constitución Nacional dice que las provincias pueden promover sus industrias. La reforma constitucional de 1994 incorporó el art. 124: "Las provincias podrán crear regiones para el desarrollo económico y social y establecer órganos con facultades para el cumplimiento de sus fines...".

Los municipios también hicieron lo suyo. Por ejemplo, el Municipio de Gral. Rodríguez, Prov. de Buenos Aires, el 6 de Octubre de 1996, dicta el Decreto 617 promulgando la Ordenanza N° 2369/96 sancionada por el Consejo Deliberante, en cuyo art. 1° estableció la promoción para la radicación industrial en el Partido de Gral. Rodríguez. Las empresas que poseían más de diez (10) empleados y hasta setenta y cinco (75) tenían una eximición del cincuenta por ciento de tasa por limpieza y conservación de la vía pública, tasa por habilitación de comercio e industria, tasa por inspección de seguridad e

⁴ Lo pequeño es hermoso, Sobre tecnologías y desarrollo social, Sergio Gevatschnaider, Revista Facultades, Bs. As., N° 43, Ag. /Sept. 2007, p. 25.

⁵Friedmann John, The Future of Urbanization in Latin America: Some observations on the role of de peripehery, Papers of the Regional Science Association, Vol XXIII, p. 166, citado en el libro El desarrollo regional argentino, de Roque M. Ferraro, Editorial Plus Ultra, Bs. As, 1973, p.165.

higiene, derecho de publicidad y propaganda, derecho de oficina, derechos de construcción, derechos de ocupación o uso del espacio público, patentes y rodados y tasa por servicio de maquinaria vial e inmuebles privados durante todo el tiempo que perdure la construcción de la empresa. Las eximiciones regían, decía la norma, a partir de las correspondientes habilitaciones de las plantas industriales que se radiquen en el Partido de General Rodríguez y las tramitaciones previas cuando así corresponda el concepto tributario. En el caso de empresas con más de setenta y cinco gozarían de porcentajes mayores de exención.

Pero más importante que considerar cada provincia individualmente sería estudiar las regiones económicas. Como bien dice Juan Carlos Anton, no es lo mismo “región económica” que “economía regional”. Lo primero es el continente y lo segundo el contenido. La región económica es la producción beneficiada con las ventajas comparativas otorgadas por la naturaleza, dice el autor⁶.

La hipótesis a demostrar – que excede el objetivo de este trabajo -, se refiere a que no hay promoción industrial sin política de estado sobre tal aspecto, la que debe tener como objetivo primordial atender a los aspectos socioeconómicos del medio – y por consiguiente a las regiones económicas - donde se emplean o aplican dichos regímenes y secundariamente los intereses de los empresarios inversores.

Muchos sostienen que la primera gestión de política industrial como política de estado, con un claro objetivo de crecimiento económico, fue la del gobierno del Dr. Arturo Frondizi cuyo mandato fue interrumpido por un golpe militar.⁷ La historia ha demostrado que lo político y lo económico van de la

⁶ Regiones Económicas Argentinas, Juan Carlos Anton, Editorial Ciudad Argentina, Bs. As., 1999, p. 14.

⁷ El Dr. Frondizi, en Febrero de 1958, había obtenido 4.000.000 de votos contra 2.500.000 de su rival más inmediato. En Marzo de 1962 triunfa, en el acto eleccionario, por abrumadora mayoría el peronismo, que participaba por primera vez de un acto eleccionario desde 1955. Frondizi es derrocado por los militares y es encarcelado en la isla Martín García.

mano. Esta cuestión, la política, es el elemento determinante en el que me he basado en el presente trabajo para separar las etapas promocionales.

El tiempo disponible, sumado a mis propias limitaciones, me impiden demostrar tal planteo, por lo tanto me limitaré a exponer las ideas que he logrado formular.

¿Ha tenido costos la promoción industrial de los años 70 en la Argentina?

Los beneficios fiscales previstos – principalmente en la década del 70 - en los regímenes de promoción fueron desgravaciones, siendo las formas: a) desgravaciones: deducción, reducción, suspensión (al sur del paralelo 42), subsidio, liberación⁸, diferimiento⁹ (postergar el pago de la obligación) y b) tributarios: financiación IVA, tratamiento especial del IVA de importación de bienes de capital, exención de impuesto a los capitales, exención de derechos de importación. Los beneficios se habilitaban, presentando, primero, las declaraciones juradas con la exención por promoción. Los impuestos comprendidos eran: GANANCIAS e IVA. Así aparecía el COSTO FISCAL TEÓRICO que lo tenía la provincia. Hay quienes sostienen, sobre la base de datos del Banco Mundial y de la AFIP, que el costo fiscal a valores actuales alcanza los \$31.500 millones. La exigencia de acompañar cada proyecto de promoción con una estimación teórica del costo fiscal de los beneficios solicitados fue implementada a partir de la L. 21608 y extendida a las leyes 22.021, 22.702 y 22.973. ¿Las provincias vecinas de las promovidas tuvieron pérdidas? Se estima que la provincia de Mendoza, debido a las industrias que emigraron, sufrió una pérdida de \$ 9.000 millones a valores actuales. El país y algunas provincias vecinas a las promovidas sufrieron enormes pérdidas, en beneficio de ciertas empresas que hicieron uso y abuso de los incentivos fiscales de la promoción.

⁸ Liberación: al facturar las ventas al mercado interno la empresa factura el IVA y no lo ingresa al Fisco.

⁹ Diferimiento: el impuesto a las ganancias de las sumas invertidas por la promocionada es pagado más adelante.

La política de promoción no ha mostrado un hilo de continuidad que genere el caldo de cultivo necesario para obtener resultados económicos y sociales óptimos. Roque M. Ferraro, sostiene que en el período 1945 a 1970, se aplicaron diversas estrategias para el desarrollo. En el período 1945-1952, se aplicó una estrategia distribucionista que incentivó el desarrollo industrial mediante una expansión de la demanda interna. En el período 1959-1962, se aplicó una estrategia integracionista tratando de resolver la distorsión en el sistema de producción con un desarrollo de la oferta nacional de productos básicos. En el período 1967-1970, se instituyó una estrategia eficientista por medio de un proceso de concentración industrial y de promoción de industrias básicas. A partir de entonces, sostiene el autor, las políticas pueden considerarse como de transición y para contrarrestar los efectos negativos de las políticas de los períodos anteriores.¹⁰

Muchas críticas ha recibido la promoción industrial en la Argentina. Coincidió con las expresadas por Norberto Bruno y otros: despreocupación por la rentabilidad a nivel macroeconómico, el despilfarro de recursos productivos, el alto costo fiscal en relación con los beneficios, la complejidad de los regímenes, desprotección de las industrias existentes, incentivos poco orientados al uso de mano de obra y dificultades para el control del costo fiscal.¹¹

II – Las etapas de la promoción

El objetivo de exponer la normativa por épocas siguiendo cierta cronología es al sólo efecto de intentar demostrar la falta de continuidad de las medidas, su aplicación coyuntural y la falta de previsión sobre la ocurrencia de aspectos no deseados.

A – La etapa 1853/1940.

¹⁰ Roque M. Ferraro, op. cit. en Nota 4.

¹¹ Op. cit. Nota 1, 1989, p. 85 a 95.

He separado en períodos el modesto análisis que expongo, de los cuales se deduce un espacio en blanco que va desde 1853 a 1940: son casi 90 años. Durante este período pasó muy poco en materia industrial en nuestro país. Pero, si embargo, sucedieron hechos que se me ocurren preparatorios para lo poco o mucho, según quien lo juzgue, que ocurrió después. Destaco como salientes la aparición del ferrocarril, el auge de la educación, el nacimiento del comercio exterior, el aporte de los inmigrantes y el surgimiento de la industria petroquímica.

El ferrocarril. La ley del primer ferrocarril argentino es de 1854, año en que es proclamado Urquiza presidente de la Confederación Argentina, quien en el acto de aprobación de la Constitución Nacional en 1853 había dicho, refiriéndose a la ausencia de Buenos Aires: "Es un accidente transitorio. Ni ella puede existir sin sus hermanas, ni sus hermanas sin ella". El ferrocarril y el desarrollo han ido de la mano más allá del arbitrario trazado de las líneas férreas hacia el puerto de Buenos Aires. En el período 1869-1883, los Ferrocarriles Argentinos obtienen rendimientos positivos¹²:

Años	Ganancia neta en millones de \$	Rendimiento
1869	7.653.230	7,75%
1872	10.238.981	9,78%
1875	12.418.702	7,11%
1878	14.370.654	7,14%
1881	20.809.286	9,05%
1883	21.583,194	7,55%

¹² La nacionalización de los ferrocarriles, Rev. Polémica, Centro Editor para América Latina, N° 82, Bs. As., 1971, p.41

Por esos años llegan numerosas familias de inmigrantes desde Europa a radicarse en nuestro país y en 1863 se firma el contrato para la construcción del Primer Ferrocarril Central Argentino. El empresario inglés William Wheelwright se hace cargo de las obras. ¿Sin esta política de Mitre en materia de desarrollo del ferrocarril hubieran sido posibles políticas industriales? Seguramente no.

La educación. En 1871, se fundaron más de 1.000 escuelas primarias, normales, colegios nacionales y cursos nocturnos y se creó la Escuela de Agronomía, Arboricultura y Minería. En cambio la actividad industrial era casi nula. En 1873, aparece la primera fábrica de tejidos de lana. En 1876, el ministro Norberto de la Riestra califica a la industria nacional con estos términos: “Son cuatro remendones”. Carlos Pellegrini dice que Argentina es “un pueblo pastor”.

El comienzo del comercio exterior. En 1893, se hablaba de un éxito: la exportación de trigo había superado el millón de toneladas pero, cuentan los historiadores, esto no repercute en los sectores de menores ingresos. En 1899 la exportación de lana había llegado a 237 millones de kilogramos.

Los inmigrantes. En 1901, entran en la Argentina 125.951 inmigrantes que se radican en la Capital Federal. En 1907, se descubre petróleo en Comodoro Rivadavia y en 1980, aparece un ente autárquico Compañía Argentina de Yacimientos Petrolíferos Fiscales. En 1913, llegan a la Argentina 364.000 inmigrantes.

Las primeras industrias. El petróleo. Recién en 1914 comienza el auge de las industrias locales y se crea la Dirección de Industrias. Por el año 1922 se advierte un crecimiento industrial, durante el gobierno de Hipólito Yrigoyen, y aparecen fábricas de montaje de automóviles y crece la producción de petróleo. En 1930, el Gral. Uriburu derroca al presidente Yrigoyen, renuncia el Gral. Mosconi defensor de YPF y el cambio detiene la emancipación del monopolio norteamericano. En 1929, la provincia de Buenos Aires había hecho conocer la primera ley promocional en dicha jurisdicción, la Ley N° 4053 que

exime de impuestos – incentivo fiscal - a las industrias nuevas que se radiquen en la provincia. Al noreste, en forma incipiente, se inicia la forestación (Corrientes y Misiones) con árboles cuya tala rasa demandaría treinta años.

En 1930, se desata una grave crisis económica mundial. Esto provocó una caída de las exportaciones de Argentina. El país perdió poder de compra y necesitó generar una etapa de industrialización para sustituir las importaciones, absorber mano de obra ociosa y elevar el nivel de ingresos de la población.

B – La etapa 1940/1958.

En 1942, se agudiza el problema de la vivienda en Buenos Aires por la concentración demográfica: la población metropolitana se calcula en 2.400.000 habitantes. En 1947, se firma el convenio de compra de los ferrocarriles de capital británico y se firma el “Acta de la Independencia Económica”.¹³

A partir de 1943, comienzan a conocerse normas de orden nacional referidas a promoción industrial, como el Decreto 6825, el cual creó un sistema de crédito industrial, para lo cual el Banco Central de la República Argentina administró el Fondo de Crédito Industrial.

En junio de 1944, mediante el Decreto 14.630 se modificó la Ley de Impuesto a los Réditos 11682. Esta ley fue reglamentada por el Decreto 18848/45 el cual creó una Comisión Asesora de Fomento Industrial. Sus finalidades fueron: evitar la paralización industrial, tender al amparo de los factores concurrentes a la producción asegurando la estabilidad del capital y del trabajo, evitar la competencia desleal, combatir el dumping y declarar la protección y defensa de las industrias de “interés nacional” (las que emplearen 100% de materia prima nacional y cuya producción fuera destinada a abastecer el mercado interno). Aparece así el concepto referido a lo económico y social por encima de la promoción de industrias nuevas, que era el caso de

¹³ . Historia Viva, 1816-1966, 150 años de la vida del País, diario sintético editado y publicado por el Diario La Razón, el 7 de Julio de 1966.

legislaciones anteriores. El beneficio consistía en una desgravación por inversión en maquinarias.

En este mismo año comienza el fomento de la minería. Se estudian las lagunas saladas y salinas como posibles fuentes productoras de sales, especialmente carbonato de sodio natural. Los primeros técnicos comienzan a estudiar y a realizar investigaciones en las minas de tungsteno, yacimientos de antimonio, berilio y carbón. Algunos técnicos realizan estudios de capacitación en Chile¹⁴.

El 25 de febrero de 1945, se conoce el Decreto 3824 que declaró “libre de todo derecho la introducción por las aduanas y receptorías marítimas y terrestres situadas al sur del Paralelo 42”. Comenzaba la promoción de la Patagonia.

Durante el gobierno del Gral. Perón implanta el Primer Plan Quinquenal Argentino, para el período 1947/1951. Contenía una serie de proyectos legislativos que trasuntaban una verdadera política de estado: el desarrollo industrial como un objetivo del estado, la protección de las industrias que elaborarán utilizando materias primas nacionales, la liberación de derechos aduaneros y mediadas cambiarias que favorecían las inversiones, financiación y crédito, la promoción de industrias básicas en especial la minería. Algunos de ellos no fueron considerados por el Legislativo y otros fueron retirados por el Ejecutivo. Otros como el caso de la ley 14681/50 que nunca se reglamentó.

El Segundo Plan Quinquenal, Ley 14.184 de 1952, establecía que la actividad industrial sería conducida por el Estado con la cooperación de las organizaciones interesadas, con la finalidad de lograr la autarquía en la producción esencial para la economía social y que se debía lograr la consolidación de la industria pesada: siderurgia, metalúrgica y química. Las prioridades eran: a) energía; b) mecanización del agro; c) minería; d) reequipamiento de los elementos productivos; e) industrias vinculadas al

¹⁴ El Laboratorio de Minería, Rev. de la Corporación para la Promoción del Intercambio, SA, Bs. S., 1944.

transporte y las comunicaciones y f) industrias vinculadas a la construcción. Fue derogado por el Decreto – Ley 356 del 5 de octubre de 1955.

La renta nacional aumentó en 1954 respecto de 1943 en un 55% y la deuda pública disminuyó con relación a la renta nacional del 67% en 1945, al 57% en 1955.

Por estos años, toma mayor impulso la industria forestal y comienza a extenderse a Entre Ríos. También, en la precordillera aparecen grandes plantaciones de pinos.

En el año 1953, se sanciona la primera ley de radicación de inversiones extranjeras. Es la Ley 14.222 por la cual, para facilitar los trámites relativos a la introducción de maquinarias, equipos, etc., se consideró a la empresa a instalarse unitariamente. Los capitales radicados en el país eran eximidos de impuestos aduaneros y se facultaba al PEN a declarar la nueva actividad de interés nacional. La ley expresaba que se debían salvaguardar los intereses de las industrias nacionales y ayudar al desarrollo económico.

C – La etapa 1958/1984.

En el año 1958, se dicta la Ley 14781 de fomento industrial. Su art. 1º rezaba: "Establécese el régimen destinado a crear y mantener las condiciones necesarias para dar seguridad al desarrollo integral y armónico de la producción industrial del país. "Lo social otra vez relegado. En efecto, las finalidades eran: equilibrio del balance de pagos con el exterior, aprovechamiento de los recursos actuales y potenciales del país, descentralización industrial, perfeccionamiento, ampliación y diversificación de la producción industrial, promoción tecnológica en la fabricación y , al final como relleno, las necesidades de la defensa nacional, la salud y la seguridad pública. Esta ley promovió la siderurgia, la celulosa y la petroquímica.

En el año 1959, se crea el Consejo Federal de Inversiones con el fin de crear un espacio de pensamiento y planeamiento de la realidad regional del país.

En el año 1961, se dicta el Decreto 6130 con el cual la promoción de la Patagonia se profundiza. Se otorgan facilidades para la radicación de empresas al sur del río Colorado y su afluente el río Barrancas, comprendiendo 786.000 kilómetros cuadrados, es decir, el 28,3% de la superficie del país. Alcanza, sectorialmente, la industria química y petroquímica, la pesquera y frigoríficos, la textil y la lanera.

En 1964, se dicta el Decreto 3113 mediante el cual se excluye de los beneficios promocionales a la Capital Federal y al Gran Buenos Aires favoreciendo sectores que elaboran productos a partir de materias primas regionales. Esto fue un signo de preocupación por la concentración industrial.

La promoción de la actividad pesquera cobra impulso en 1967 con la Ley 17500 que establece como beneficios: a) introducción, durante un máximo de cinco años, de barcos nuevos, libres de gravámenes en la proporción de dos (2) importados por uno (1) construido en el país, de características similares; b) Exención hasta un máximo de cuatro (4) años, del pago del impuesto de sellos en el orden nacional sobre los contratos de sociedad y sus prórrogas, incluyendo las ampliaciones de capital y la emisión de acciones, siempre que dichos actos respondan a la finalidad económica que se tuvo en consideración para acordar la franquicia; c) diferir, cuando se trate de empresas nuevas, el pago del impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes que corresponda a los ejercicios anuales que se cierran entre la fecha de aprobación por el P.E. de la propuesta y la de puesta en marcha de la actividad promovida, hasta el vencimiento del plazo general fijado para la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal en que la puesta en marcha tenga lugar, debiendo en tales casos abonarse lo adecuado, sin intereses, y en tantas cuotas anuales, iguales y consecutivas, a partir de aquel

vencimiento, como períodos fiscales se hayan diferido; d) reducción durante un máximo de diez (10) ejercicios anuales, del monto a abonar en concepto de impuesto a los réditos e impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes.

En los comienzos de la década del 70 aparecen una serie de regímenes promocionales sectoriales (actividad forestal con el Decreto 1177/74, actividad petroquímica con el Decreto 814/79, la siderurgia con el Decreto 619/74, entre otros).

En 1972 se sanciona la Ley 19640 que con base en el Plan Nacional de Desarrollo y Seguridad estableció un régimen fiscal y aduanero para el Territorio de Tierra del Fuego por razones estratégicas y geopolíticas.

En 1973 se produce un alza del precio del petróleo que provoca una crisis financiera internacional. El aumento del precio del petróleo generó, entonces, pérdidas en los países del tercer mundo por la caída de los precios de los productos primarios. Esta situación duró 10 años.¹⁵ Los gobiernos entendieron que eran necesarias nuevas políticas para generar crecimiento.

En 1974, el Decreto 893, reglamentario de la Ley 20560, buscó promover el crecimiento de las provincias de La Rioja, Catamarca y San Luis. Esta ley prohibía la localización de nuevas industrias en la Capital Federal y excluía de sus beneficios a aquellas localizadas en el Gran Buenos Aires – territorios distantes a 60 km de la Capital Federal -.

En el año 1977, el 23 de julio, se sanciona la Ley 21608 buscando fortalecer la participación de la empresa privada en la expansión de la capacidad industrial del país. No preveía aportes estatales, ni créditos preferenciales ni subsidios compensatorios como su antecesora la Ley 20560.

¹⁵ Política fiscal y teoría monetaria: un nuevo enfoque, Armando P Ribas, Editorial Sudamericana, Buenos Aires, 1984, ISBN 950-07-0240, p. 172.

Subsistían los estímulos impositivos y arancelarios y se permitían las amortizaciones aceleradas de bienes de uso.

El 28/06/79, durante el llamado Proceso de Reorganización Nacional, se sancionó la Ley 22021 de Desarrollo Económico de la Provincia de La Rioja, para atraer capitales en los sectores agropecuario, industrial y turístico. La Ley 22.021 fue reglamentada por el Decreto 3319/79. Desde 1979 a 1984 se aprobaron 161 proyectos industriales para la provincia de La Rioja en el marco de la L. 22.021¹⁶.

En agosto 1979, se dicta el Decreto 1879 otorgando beneficios para las empresas de la Capital Federal que se radiquen en la provincia de San Juan.

La promoción sobre la base de instrumentos fiscales siempre provoca conflictos por la cambiante normativa. En el fallo Alto Paraná, el dictamen de la Procuración del Tesoro sostuvo que promover es un fin del Estado. Al momento de dictarse la Ley 21894 de 1978 creando el ajuste por inflación impositivo, ya existían los diferimientos tributarios. El impuesto diferido es un pasivo, lo cual produce un ajuste positivo. El ajuste positivo genera mayor base para el impuesto. El Decreto 1770/80 excluyó como pasivos a los diferimientos de 10 proyectos promovidos.

En 1982, por Ley 22702, se extienden los beneficios a las provincias de Catamarca y San Luis. Más tarde, en 1983, la Ley 22983 los extendió a la provincia de San Juan.

D – La etapa 1984/1989.

En el año 1984, el gobierno decide fomentar las exportaciones. Se dicta la Ley 23.101 que concedió una deducción en el balance impositivo del Impuesto a las Ganancias del exportador de hasta 10% del valor FOB de los bienes y servicios exportados. La ley fue reglamentada por el Decreto 173/85, en cuya planilla anexa se detallaban las partidas de la Nomenclatura del

¹⁶ Evaluación de los regímenes de promoción industrial 1958-1984, Tomo II, Consejo Federal de Inversiones, ISBN 950.9899-11-9.

Consejo de Cooperación Aduanera correspondientes a las mercaderías por cuya exportación podía hacerse la deducción aludida.

Con fecha 14/05/1986 se conoció un informe secreto del Fondo Monetario Internacional que analizaba el costo fiscal de los regímenes de promoción del período 1982-1986¹⁷. En el mismo se sostiene que la promoción industrial constituye un subsidio a las industrias el cual termina siendo determinante del déficit fiscal. Se afirma que apañan un alto índice de evasión tributaria dado que los proveedores de las firmas promocionadas sobrefacturan sus productos. Se preguntaba el FMI ¿Cómo puede ser que no se puedan aumentar las jubilaciones y se mantengan diferimientos del IVA – que representan el 49% del subsidio efectivo - a las industrias? Se han perseguido una multiplicidad de objetivos, con los incentivos fiscales, explica el informe, pero... ¿son los medios idóneos? La concentración demográfica de Buenos Aires se mantuvo, el desigual crecimiento de las provincias también. Se advierte, dice el FMI, que no hay un plan de desarrollo regional ni se han estudiado los potenciales económicos de las distintas provincias. El organismo entendía que si bien los incentivos fiscales pueden ser una herramienta, la principal para atenuar las desigualdades era el manejo del gasto social. Si bien se advertía un impacto positivo en ciertas provincias por la aportación masiva de recursos fiscales, el costo fiscal para la Argentina fue enorme. Por otro lado los derechos adquiridos por los beneficiados con los decretos de promoción constituían un obstáculo para reducir dicho costo fiscal, que para el FMI no debería ser superior al 1% del PBI. La propuesta del organismo era realizar un mejor balance entre los objetivos de desarrollo regional y de promoción de exportaciones, lo cual parece más inteligente.

¹⁷Juan Pedro Castro, "Duro informe secreto del FMI sobre la Argentina", Manual del Impuesto a las Ganancias, Ed. Contabilidad Moderna, Bs. Aires, 1987, p. 684 a 689.

Si combinamos todos los elementos de esta propuesta, estamos cerca de nuestra hipótesis del comienzo del presente trabajo, es decir, primero estudiar los potenciales económicos de las provincias, segundo establecer un plan de ayuda del Estado con gasto social, tercero establecer los objetivos de desarrollo regional y, conjuntamente, promover las exportaciones de la región.

A todo esto la DGI había interpretado (Dictamen 9/85 DATJ) que producida la caducidad de un régimen promocional, se deben ingresar los montos diferidos por los inversionistas en la empresa promovida más las actualizaciones del caso.

Luego de este informe se desatan las suspensiones a los beneficios. El 29/12/88 aparece la Ley 23.658 que suspende el otorgamiento de nuevos beneficios de carácter promocional. La Ley 23.669 del 1/6/89 suspende parcialmente el goce de beneficios de carácter promocional referidos al IVA. La Ley 23.697 del 1/9/89 deroga la L. 23.669 y suspende transitoriamente el goce de beneficios impositivos otorgados en virtud de regímenes de promoción.

Los problemas fiscales para las empresas promovidas fueron permanentes. La Ley 23549 obligó a un ahorro forzoso de naturaleza tributaria (CSJ, "Horvath Pablo") quedando comprendidas como sujetos pasivos las promovidas a pesar de los beneficios que gozaban por las leyes promocionales como la 22.021, lo cual derivó en numerosos juicios.

Más problemas tributarios: fallo Alto Paraná. Dictamen de la Procuración del Tesoro: promover es un fin del Estado. Al momento de dictarse la Ley 21894 de Ajuste por Inflación, ya existían los diferimientos tributarios. El impuesto diferido es un pasivo, lo cual produce un ajuste positivo. El Decreto 1770/80 excluyó como pasivos los diferimientos de 10 proyectos promovidos.

En 1989, aparece la Ley de Emergencia Económica N° 23.697 y suspende temporariamente los beneficios tributarios derivados de regímenes regionales o sectoriales, en todos aquellos aspectos que resulten de aplicación

a las actividades industriales, exclusivamente¹⁸. El art. 4º del Cap. IV “Suspensión de los regímenes de promoción industrial” – decía: “La situación de emergencia referida en el art. 1º de esta Ley se extiende a los regímenes de promoción instituidos por las leyes Nros. 19.640, 20.560, 21.608, 21.635, 22.021, 22.702, 22.973, 23.614 y otros de igual naturaleza que los enumerados, y sus respectivas modificaciones, decretos reglamentarios, resoluciones y demás normas complementarias, en todos aquellos aspectos que resulten de aplicación exclusivamente a las actividades industriales.”

Todo pasaba por la problemática tributaria de las empresas y el costo fiscal del Estado Argentino. Además, por supuesto, en un marco de complejidad absoluta. El art. 9º de la ley decía: “Durante la vigencia de la presente ley el monto mensual de beneficios que se devenguen para el IVA de cada empresa beneficiaria, incluyendo suspendidos y no suspendidos, no podrá exceder el mayor de los siguientes límites: a) promedio mensual del primer semestre enero/junio de 1989, actualizado por el índice de precios mayoristas no agropecuario nacional; b) promedio mensual de segundo semestre julio/diciembre de 1988, actualizado por el índice de precios mayoristas no agropecuario nacional“. Las interpretaciones posibles de esta norma – para establecer la base de cálculo para determinar el monto mensual de beneficios que se devengan en el IVA y definir el momento en el que se deben aplicar los límites consagrado el último párrafo del art. 9º - resultaban ser dos – que omito explicar por razones de brevedad -, con lo cual los conflictos entre los particulares y el estado aumentaron.

La desvinculación resultó azarosa. La empresa promovida debía devolver el 40% de los montos por impuestos no abonados con motivo de la promoción, de los cuales se debían deducir los pagos efectuados por los períodos de suspensión de los beneficios, el IVA compras del art. 45 del Decreto 435/90 y el costo fiscal teórico correspondiente a los años restantes

¹⁸ “Regímenes de promoción industrial. Compensación de los beneficios tributarios devengados en el IVA que fueran suspendidos por la ley de emergencia económica”, Carlos O. Rey, Suplemento Revista Impuestos, Ed. La Ley, Septiembre 1990.

del proyecto promovido, en un único cálculo en forma global. Así lo regulaba el Decreto 2054/92 y la Res. MEOSP 1280/92. Impensadamente, la DGI emite la RG 3662 y dispone que el cálculo debía realizarse separadamente por proyectos y no en forma global. Las presentaciones de las empresas fueron rechazadas y los conflictos pasaron a la esfera judicial¹⁹.

E – La etapa 1990 a la fecha.

Como dijimos, ya se habían desatado numerosos conflictos y juicios entre las empresas y el estado por la desvinculación de los regímenes de promoción. Así empezaba la década. Y con algo más: en 1991 comienza a regir una ley penal tributaria y previsional, la Ley 23.771, la cual en su art. 4º tenía prevista la figura de la obtención fraudulenta de beneficios fiscales, siendo reprimida con pena de prisión de 1 a 6 años.

En 1992, aparece el Decreto 2054 que pone en vigencia un sistema de sustitución de beneficios otorgados por la Ley 23.658. Crea la cuenta corriente computarizada y establece un sistema de desvinculación del régimen promocional.

En el año 1993, aparece un nuevo proyecto de promoción minera, es la L. 24196.

El 17/06/94 sale publicada en el B. Oficial la L. 24331, que legisla sobre todas las zonas francas del país. Una clara medida de promoción del comercio exterior.

En 1994, aparece la Ley 24402 reglamentada por Decreto 779/95, por la cual se posibilitó financiar el IVA de bienes de capital, con un sistema de crédito subsidiado: pagado el IVA el banco otorgaba un crédito a la empresa con tasa subsidiada.

¹⁹Humberto Bertazza, "Costo fiscal de la desvinculación", Cronista Comercial, 12/05/93.

En 1995 renacieron las dudas sobre el futuro de la promoción fueguina (Ley 19640). La industria electrónica sufre movilizaciones (un total de 20) en Ushuaia y Río Grande, incluyendo desalojos violentos de las fábricas. Desde el gobierno se pensaba ofrecer un régimen optativo al de la Ley 19640. Las empresas que optaran tendrían beneficios hasta el 2013. Las que permanecieran sólo los mantendrán hasta el 2003²⁰.

En un cambio de timón, el 16/07/96 se conoce el Decreto 804/96 que reestablece la posibilidad de otorgamiento, por parte de la autoridad de aplicación, de prórrogas de puesta en marcha de proyectos aprobados.

A nivel provincial, en 1997, la provincia de Buenos Aires dicta el Decreto 367/97 aprobando el tercer plan de desarrollo industrial, dentro del marco de la Ley Provincial 10.547 que disponía el régimen de promoción industrial para la Provincia de Buenos Aires. Los beneficios y franquicias consistían en compra de inmuebles de dominio privado del Estado, exención de impuestos provinciales por 10 años, otorgamiento de créditos, asistencia técnica por parte de organismos del Estado, preferencia en licitaciones del Estado y facilidades para la capacitación profesional en organismos públicos o privados nacionales o extranjeros. El Decreto 367 creó regiones – un poco de nuestra hipótesis - : Reg. I, Partidos industrializados del conurbano; Reg. II, Partidos industrializados; Reg. III, Partidos con desarrollo industrial intermedio; Reg. IV, Partidos con desarrollo industrial incipiente y Reg. V, Partidos en estado de emergencia o declarados en estado de desastre por el PEN. A cada una de estas regiones se les asignaba una cantidad de años de promoción.

En 1998, se sanciona la Ley 25019 destinada a la promoción de la energía eólica y solar. Los interesados debían instalar plantas de producción y se beneficiarían con certificados entregados por la AFIP para el pago del IVA a proveedores y con una remuneración que recibirían por kilowats producidos.

²⁰ Diario Clarín, 21/10/94, p. 24.

En 1999, a nivel nacional, se dicta la ley de bosques cultivados y la forestación logra un nuevo y fuerte impulso. La genética comienza a aplicarse y la tala rasa se reduce de 30 años a 12 años. Desde 1998, estaba vigente la Ley 25080 para la inversión en bosques cultivados que tenía prevista estabilidad fiscal para las empresas promocionadas. En 1997, se había sancionado la Ley 24857 de inversiones en bosques nativos (11/9/97).

También en 1999, se conoce el Decreto 257/99 referido a la actividad agropecuaria que favorecía a las empresas fabricantes de máquinas agrícolas, las cuales recibían un bono del 10% del precio de venta.

En ese mismo año, el Decreto 285/99 dictado solamente para la zona franca de Gral. Pico La Pampa generó un gran conflicto con las otras 26 zonas francas: se permitía al usuario de esa zona franca ingresar en el territorio aduanero general los productos elaborados en la ZF Gral. Pico La Pampa, siendo esto un privilegio que las demás no poseían.

En el año 2001, se conoce la Ley 25429 que otorga estabilidad fiscal por 30 años a la actividad minera. Se reglamenta por Decreto 1389/03. Luego, por Ley 25717 se dispuso que el saldo técnico – primer párrafo del art. 24 de la Ley del IVA – las empresas promocionadas lo podían recuperar. La DGI reglamentó el procedimiento por RG 1641 y 1761.

El 6 de enero de 2002, la Rep. Argentina declara el *default*. Recién en el año 2004 comienzan a sentirse signos de recuperación en la economía, favorecida por los precios internacionales de los cereales.

El dictamen 1295 del año 2003 emitido por el Procurador Gral. de la Nación habilita nuevamente la promoción industrial. Conjuntamente con la Res. ME 178/04 permite mutar razonablemente el objeto de las empresas.

El 9/9/2004, aparece en Boletín Oficial la Ley 25922 referida a la promoción de la industria del software, instituyendo una estabilidad fiscal de 10 años, para los beneficiarios.

En el año 2007, es modificada la Ley 25019 – Energía eólica y solar – por Ley 26190.

Mientras tanto en la economía argentina, ocurre un fenómeno inverso al producido en 1973. El alza desmedida del petróleo, a diferencia de entonces, es acompañada por un alza importante de los precios de los productos primarios. Esto provoca fuertes ganancias en el sector agrario, lo que es aprovechado por el Estado para aumentar el tributo a las retenciones agrícolas. Un verdadero “desincentivo” para las exportaciones. ¿Qué se hará esta vez con el excedente de recaudación? Estamos frente a una decisión que puede conducir al desarrollo económico social o a una nueva frustración.

III. La problemática de la autoridad de aplicación

Las leyes de promoción asignan a un ente público el carácter de autoridad de aplicación con potestades para elegir y designar beneficiarios, verificar y controlar el cumplimiento de los compromisos asumidos, suspender temporalmente la promoción y decidir sobre su finalización por cumplimiento o sancionar por incumplimientos.²¹

Inicialmente, esta atribución de autoridad de aplicación fue recayendo en el ejecutivo provincial. Si el objetivo promocional se encuentra vinculado a intereses de la Nación la autoridad de aplicación es una Secretaría que depende del Ministerio de Economía de la Nación.

²¹ La Autoridad de Aplicación en los Regímenes de Promoción, Dra. Agustina O'Donnell, trabajo presentado en las XXX Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Bs. Aires.

Los problemas en materia de autoridad de aplicación, ocurrieron, a mi entender, porque estaban involucrados tributos nacionales y mientras las provincias querían que los proyectos promocionados continuaran, la AFIP quería aplicar sanciones por incumplimiento de las obligaciones contraídas por las empresas promovidas con fines recaudatorios.

Al dictarse la Ley 23658, que ya he mencionado, el Ministerio de Economía pasó a ser la autoridad de aplicación en materia de otorgamiento, entrega y control de los bonos de crédito fiscal establecidos por el Título II de la Ley 23658. La AFIP era la autoridad de aplicación en materia de la cuenta corriente computarizada, para habilitarla y denegarla. Las autoridades provinciales continuaban siendo autoridad de aplicación, excepto en los temas mencionados en los dos párrafos anteriores.

El art. 143 de la Ley 11683 (t.v.) contiene un mecanismo de actuación conjunta entre la AFIP y la autoridad de aplicación, de forma tal que, para resolver un decaimiento o caducidad, la primera debe requerir opinión a la segunda.

El Tribunal Fiscal de la Nación tuvo que resolver numerosos expedientes referidos a la actividad de la DGI en los regímenes de promoción industrial. En el caso “Miguel Calderón e Hijos S. A.”, empresa que gozaba de un régimen de promoción minera en el marco de la Ley 22095, tuvo que explicar que si bien la autoridad de aplicación era la Dirección de Promoción Minera - organismo provincial – conforme a la Ley 22095, esto en nada enerva las facultades de aplicación, percepción y fiscalización de los tributos a su cargo.²²

En enero de 1999 se conocen investigaciones de la AFIP DGI sobre evasión impositiva en la promoción industrial de las provincias de San Juan, San Luis, Catamarca y La Rioja por un monto estimado de 860 millones de USD. La noticia dice “...Descubren evasión...” y en la nota se lee “El

²² Miguel Calderón e Hijos S. A.-IVA, TFN, Sala B, 12/9/95.

organismo... ya encontró 47 industrias que incumplieron el régimen...”.²³ En el mes de agosto de ese mismo año la Provincia de Catamarca negó la evasión de industrias radicadas en esa provincia que habían sido denunciadas por la AFIP DGI, amparadas por un decreto de promoción industrial. “Ellos – por los inspectores de la AFIP – tienen que aplicarles a las empresas un demérito que es la reducción de la cantidad de bonos fiscales que tienen en la cuenta. Es decir, si una firma tiene 100 por bonos pero no está cumpliendo con el mínimo de personal, tendrán que bajarle el cupo a 80, por ejemplo”, explicó Horacio Almada, Subsecretario de Industria y Comercio.²⁴ Evidentemente, existían intereses distintos, la provincia quería que los proyectos continuaran y la AFIP quería que decayeran y sancionarlos para aumentar la recaudación.

En “Alcázar, Gabriel Luis”, el TFN, confirmó la resolución de la AFIP DGI que anuló el diferimiento impositivo de que gozaba la firma por falta de garantías. En el fondo se estaba discutiendo quién era la autoridad de aplicación.²⁵

IV – Conclusiones.

Limitadas al alcance del estudio realizado, me permito cerrar con las hipótesis directrices del presente trabajo:

1. Hoy, a la distancia, no se advierte la trascendencia efectiva y real de las inversiones promocionadas instrumentadas. La política económica se debe basar en políticas de estado que exceden los períodos presidenciales y la promoción económica social debería ser una política de estado.

2. Los proyectos de promoción instrumentados tenían una filosofía económica y no social por lo que la normativa que los instrumentó sólo produjo beneficios a los empresarios. Los regímenes de promoción deben tener como

²³ Diario Ámbito Financiero, 16/01/99, p. 6.

²⁴ Diario Ámbito Financiero, Sección Ámbito Nacional, 3/8/99, p. 5.

²⁵ Alcázar Gabriel Luis, TFN, Sala C, 6/6/02.

objetivo primordial los aspectos socioeconómicos del medio donde se emplean o aplican, en consonancia con el art. 124 de la Constitución Nacional, y luego los particulares de las empresas con actividad promocionada.

3. Los últimos regímenes promocionales responden a políticas económicas coyunturales, desarrollos industriales no debidamente integrados a la economía en su conjunto y otros referidos a objetivos medioambientales no suficientemente incentivados.

4. En el futuro se deberían instrumentar proyectos promocionales regionales que respeten los objetivos definidos por el documento de Naciones Unidas, referenciado en Nota 2.

3ª. Sección - Jurisprudencia

Ha dicho la Justicia de la Provincia de Buenos Aires:

“ARBANET: Su liquidación de anticipos lesiona garantías constitucionales “

En poco menos de sesenta días se han dictado dos sentencias de particular interés para los bonaerenses referidas al procedimiento de cálculo que efectúa la Agencia de Recaudación ARBA (Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires) en relación con la obligación fiscal de pago del anticipo al impuesto de ingresos brutos. En el mecanismo aplicado por el organismo fiscal parece existir lesión a derecho de defensa del contribuyente, afectando los principios del debido y legítimo proceso administrativo, de certeza, de seguridad jurídica y legalidad tributaria.

El maestro Dino Jarach explicaba que las leyes tributarias deben contener, para la determinación de los tributos, mecanismos de cuantificación con bases reales y descartar, en todo lo posible, el uso de presunciones. El concepto de presunción dado por la doctrina es el de un conocimiento “opinativo” conjetural que no es la verdad pura y simple sino sólo probable. En

igual sentido, los anticipos determinados en forma presuntiva, sin que sea escuchado el responsable permitiéndosele acreditar prueba en contrario, lesionan garantías constitucionales.

1 – CAUSA Nº 9446-M CCALP “MARTINEZ JOSÉ LUIS C/ FISCO DE LA PROV. DE BS. AS. S/ PRETENSIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA - LEGAJO DE APELACIÓN”

En la ciudad de La Plata, a los 27 días del mes de agosto del año dos mil nueve, reunida la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en Acuerdo Ordinario, con la presencia de los Señores Jueces Dres. Gustavo Daniel Spacarotel, Gustavo Juan De Santis y Claudia Angélica Matilde Milanta, para entender en la causa "**MARTÍNEZ JOSÉ LUIS C/ FISCO DE LA PROV. DE BS. AS. S/ PRETENSIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA**", en trámite ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Nº 1 del Departamento Judicial Trenque Lauquen (Expte. Nº -4268-), previa deliberación, se aprueba la siguiente resolución.

La Plata, 27 de Agosto de 2009

VISTO:

El recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra el pronunciamiento que hace lugar al pedimento cautelar y,

CONSIDERANDO:

I. El accionante, por derecho propio, promovió demanda contencioso administrativa contra la Provincia de Buenos Aires –ARBA-, adecuando su pretensión como declarativa de certeza (V. escrito de demanda fs. 10/24; presentaciones de fs. 33/35 y fs. 39 y pronunciamientos de fs. 25/27 y fs. 36).

Persigue obtener una decisión judicial que ponga fin a un estado de incertidumbre sobre el procedimiento de cálculo que efectúa la Agencia de Recaudación –ARBA- en relación con la obligación fiscal de pago del anticipo al impuesto de ingresos brutos, período 1/08.

Pretende la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 13, 13 bis, 182 y 186 del Código Fiscal, con las reformas introducidas por la ley 13.850 y resolución normativa Nº 11/2008.

Cuestiona la liquidación practicada de oficio por la entidad ARBA del anticipo 01/09 –que asciende a la suma de \$ 345.70- sobre la base de información que tilda de incierta y arbitraria, cuyo monto resulta irracional, impidiéndole -de ese modo- ejercer su derecho de defensa, afectando los principios del debido y legítimo proceso administrativo, de certeza, de seguridad jurídica y legalidad tributaria.

Como medida cautelar peticona que se ordene al fisco de la provincia de Buenos Aires, autoridad administrativa de recaudación tributaria –ARBA- se abstenga de cualquier medida administrativa o judicial que afecte sus derechos patrimoniales, respecto del anticipo del impuesto que impugna, a fin de asegurar el debido proceso judicial, el efectivo acceso a la justicia hasta tanto se dicte un pronunciamiento definitivo en el presente.

II. El magistrado solicitó a la contraria el informe previsto en el art. 23 del C.P.C.A. (V. fs.58) y se pronunció sobre el pedimento cautelar.

En ese marco, resolvió -a título cautelar- ordenar a la demandada -provincia de Buenos Aires, ARBA- que se abstenga de trabar medidas cautelares, de iniciar o proseguir juicios de apremio por los anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos del actor -anticipo 1/09-, y demás anticipos que se devenguen con posterioridad a esa fecha--, hasta tanto se le notifiquen los elementos considerados a los fines de la determinación sobre base cierta de dichas obligaciones (fs. 65/71).

Para decidir en ese rumbo, señaló que en el plano cautelar se ha demostrado la verosimilitud del derecho alegado, como asimismo, que el peligro en la demora surge de la posibilidad de ejecución de los anticipos y traba de medidas cautelares, son conocer la motivación y forma de cuantificación de la obligación fiscal.

Por último, no observó una afectación al interés público, toda vez que mediante la tutela peticonada se procura preservar elementales principios constitucionales.

III. Contra ese pronunciamiento, Fiscalía de Estado interpuso recurso de apelación (fs.83/92).

IV. El recurso deducido reúne los recaudos de admisibilidad formal, razón por la cual corresponde entender y conocer en sus fundamentos (arts. 55, 56, 58 incs. 1 y 2, 59 inc. 3 y concs., C.P.C.A.).

V. En prieta síntesis, los agravios expuestos en el libelo recursivo, se orientan a descalificar el pronunciamiento de grado, alegando que la medida dispuesta decide la cuestión de fondo, desborda el marco procesal de la tutela cautelar, como asimismo excede el alcance de las pretensiones declarativas de certeza al ordenar a la administración, previa descalificación de las normas impugnadas por inconstitucional,

a actuar de un modo determinado, necesitando para ello mayor intensidad de debate y prueba.

Por otra parte, sostiene que el *iudex* ordenó una tutela más amplia que la requerida, vulnerando el principio dispositivo, como así tampoco ponderó correctamente los requisitos de su admisibilidad.

VI. Con arreglo a las constancias del *sub lite*, corresponde examinar si se encuentran cumplidos los recaudos de procedencia de la medida cautelar de no innovar peticionada.

La admisión de las medidas cautelares se encuentra supeditada a la demostración de la verosimilitud del derecho invocado, el peligro en la demora y en la no afectación grave del interés público comprometido (art. 22 inc. 1 aps. "a", "b" y "c", del C.P.C.A.).

1. En primer término, puede apreciarse la concurrencia de las notas de apariencia de buen derecho que justifica el acogimiento de la medida cautelar.

De los elementos colectados hasta el momento, *prima facie*, puede advertirse que el mecanismo de la liquidación del anticipo del impuesto a los ingresos brutos dispuesta por la autoridad de aplicación tributaria (ley 13.850 y res. Normativa nº 111/08), denota que 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 los rubros que le son imputados (arts. 182, 183, 186 del Código Fiscal, modificados por la ley 13.850; Res. Normativa Nº 111/08).

Ello, teniendo en consideración que el resultado de dicho trámite configura un título de deuda, alcanza para proveer de sentido el *fumus* invocado.

En ese marco, puede visualizarse que el procedimiento en crisis –conocido como ARBANet-, en su implementación y aplicación al caso, vulnera, *prima facie*, la garantía constitucional de defensa en juicio.

Ello es así, en tanto es susceptible de generar, en relación con 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 (art. 18, Constitución Nacional y 15, Constitución Provincial).

Del mismo modo, se observa verosímil la tutela requerida en tanto el nuevo sistema de liquidación de anticipos a instancias de la Administración, se basa en un sistema de cálculo sobre **base presunta** conforme lo determina el art. 5 de la R.N. 111/2008 que:

“(…) la Agencia de Recaudación tomará en consideración la información vinculada al contribuyente, las declaraciones juradas presentadas, la información proporcionada por los agentes de recaudación y demás datos obtenidos a través de otros organismos públicos o privados”.

Por lo tanto, y sin abrir juicio definitivo, sobre el fondo de la contienda, se puede observar, *prima facie* que el anticipo liquidado sobre la base de indicios, presunciones, índices, estimaciones, etc., de la posible actividad del contribuyente en un período de tiempo puede, con suficiente rasgo de apariencia, vulnerar la situación jurídica patrimonial del contribuyente, que no puede conocer la medida del agravio, - la composición de la base tributaria -, y de ese modo argumentar defensas útiles para su ulterior impugnación, con lesión evidente a la garantía de defensa en juicio (art. 18 Const. Nac.; y art. 15 Const. Prov.).

No se trata por cierto de anticipar un juicio negativo respecto al régimen de los anticipos “sobre base presunta”, de lo que se trata es de procurar que el contribuyente pueda acceder a la información “indirecta”, que forma parte -luego- de los indicios que suponen el cálculo del impuesto a tributar.

Ello así, también se advierte un contraste normativo entre las facultades legales discernidas por la Ley 13. 850 al Ente recaudador y la Resolución N° 111/08 que lo reglamenta, toda vez que el art. 182 del Código Fiscal, -a través del cual se ratifica que el impuesto de Ingresos Brutos (anual) **se ingresará mediante anticipos mensuales liquidados por la Autoridad de Aplicación.**-, como también respecto a lo dispuesto por el art. 183 del citado código que expresa que el principio general de la liquidación, sobre base de **“declaraciones juradas”**, se mantiene como principio cardinal del régimen de liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos.

En efecto el art. 183 expresa:

*“Los anticipos a que se refiere el Artículo anterior, se liquidarán -excepto contribuyentes del Convenio Multilateral- **de acuerdo con las normas que dicte al efecto la Autoridad de Aplicación**, debiendo ingresarse el anticipo dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de aquellos. Asimismo, dicha Autoridad establecerá la forma y plazos de inscripción de los contribuyentes y demás responsables.*

Juntamente con el pago del último anticipo del año, deberá presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período...”.

Ello así, la resolución N° 111/08 aparece *-prima facie-* fuera de los contornos delegados por los arts. 182 y 183 del Código Fiscal –modificados según ley 13.850-.

2. Tal modo de proceder de la administración, mas allá de su aval reglamentario, implica someter al contribuyente a una situación de perjuicio irreparable pues, la afectación a su derecho de defensa, carece de toda posibilidad de saneamiento ulterior. Se configura así el agravio al que alude la ley adjetiva (art. 22 inc. inc. 1º ap. “b”, C.P.C.A.).

3. Cabe señalar asimismo, que no se observa la grave afectación al interés público comprometido, en tanto, la medida cautelar dispuesta, se dirige a supeditar el cumplimiento del sufragio del anticipo a los ingresos brutos, correspondiente al periodo 1/09 y subsiguientes, hasta la oportunidad de contar con una adecuada información acerca de su determinación, encontrándose ausente de discusión su percepción, a la fecha del vencimiento del calendario del ejercicio fiscal.

Cabe anotar, en armonización con lo expuesto, que los términos de la providencia precautoria se limitan al cumplimiento de la toma de razón de aquellos elementos tenidos en cuenta para su determinación.

4. Tampoco procede estimar en esta instancia, el agravio de la accionada relativo a que la tutela otorgada, resulta con mayor amplitud que la peticionada en autos, pues, el aplazamiento de cumplimiento de las futuras liquidaciones de anticipos al impuesto de marras, debe ajustarse necesariamente de conformidad a lo señalado precedentemente.

5. Lo hasta aquí expuesto conduce a este Tribunal a rechazar el recurso de apelación interpuesto y confirmar el pronunciamiento de grado, en cuanto ha sido materia de agravio (arts. 22, 55 inc. 2º ap. “b”, 56, 58 inc. 2º, 59 inc. 3º y concs., C.P.C.A.).

Por tales consideraciones, este tribunal

RESUELVE:

Rechazar el recurso de apelación interpuesto y confirmar el pronunciamiento impugnado, en cuanto ha sido materia de agravio (arts. 22, 55 inc. 2º ap. “b”, 56, 58 inc. 2º, 59 inc. 3º y concs., C.P.C.A.).

Costas por orden (art. 51, del C.P.C.A.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase las presentes, oficiándose por Secretaría.

Firmado: Gustavo Daniel Spacarotel. Juez. Claudia A. M. Milanta. Juez.
Mónica M. Dragonetti. Secretaria.

2 – CAUSA N° 9641 CCALP "CONSEJO SUPERIOR DEL COLEGIO DE ABOGADOS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES C/ AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES S/ LEGAJO DE APELACION

En la ciudad de La Plata, a los 1 día del mes de octubre de año dos mil nueve, reunida la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata en Acuerdo Ordinario, con la presencia de los Señores Jueces Dres. Gustavo Daniel Spacarotel, Gustavo Juan De Santis y Claudia Angélica Matilde Milanta, para entender en la causa 'CONSEJO SUPERIOR DEL COLEGIO DE ABOGADOS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES C/AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES S/LEGAJO DE APELACIÓN, en trámite ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 del Departamento Judicial La Plata (Expte. No -17359-8IS) previa deliberación, se aprueba la siguiente resolución.

La Plata, 1 de octubre de 2009

VISTO Y CONSIDERANDO:

El recurso de apelación interpuesto por Fiscalía de Estado contra el pronunciamiento del juez *a quo* que acoge el pedimento cautelar y que para decidir corresponde plantear la siguiente cuestión:

CUESTIÓN:

¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

VOTACIÓN:

A la cuestión planteada, la Dra. Milanta dijo:

I.- En primer término cabe analizar lo pertinente a la legitimación cuestionada por la demandada en el recurso.

a) En autos, el Dr. Gerardo Rafael Salas, en su carácter de presidente del Consejo Superior del Colegio de Abogados de la Provincia de Buenos Aires, suscita la jurisdicción en defensa de los intereses de los profesionales matriculados en la entidad actora, en virtud de la injerencia del poder tributario del estado provincial en la esfera del legítimo desarrollo o desenvolvimiento de la actividad profesional de sus representados.

A tal fin sostiene que el sistema denominado ArbaNet en su aplicación especial al universo de contribuyentes constituido por los abogados, atendiendo a las particularidades que reviste el ejercicio liberal de la profesión, se presenta como un medio que dificulta, obstruye y obstaculiza el correcto y debido ejercicio de la actividad profesional de aquellos.

En ese marco, promueve una pretensión anulatoria contra la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires pretendiendo la anulación de la Resolución Normativa N° 111/2008, por cuanto introduce modificaciones relativas a sistema de liquidación y pago de los anticipos del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

b) Considero que la legitimación actora invocada en el presente caso, se encuentra acreditada con arreglo a las normas de aplicación (arts. 15, 166 Const. Prov.; 1, 13 y conchs. C.P.C.A.; 49,50, inc. k, 52 y conchs. Ley 5.177).

En ese contexto, el agravio por falta de legitimación que trae la recurrente no es de recibo toda vez que, en los términos en que se plantea la pretensión bajo examen, la entidad actora esgrime un espacio de representación de derechos colectivos en relación con la defensa de intereses profesionales, ámbito en el que, conforme a su estatuto (ley 5177), se halla legalmente habilitada para actuar judicial o administrativamente. Por ende, se acredita *prima facie* legitimación suficiente para deducir la acción y consecuentemente, solicitar una medida cautelar.

Por otra parte, desarrolla argumentos enderezados a demostrar por qué, pese a la materia tributaria en la que se suscita el conflicto, la cuestión presenta una connotación que supera el interés individual de cada abogado, para conformar el común del ejercicio profesional de la matrícula, proyectándose así con visible carácter institucional y colectivo.

A ese fin, estimo que son acertadas las consideraciones traídas sobre la base de la doctrina judicial que se invoca (en especial S C B A causa 8-64.474, "Colegio de Abogados de la Provincia de Buenos Aires", sentencia del 19-3-03) y de los generosos términos constitucionales de la tutela judicial que indudablemente comprende situaciones como la esgrimida (cfr. arts. 15 y 166, Constitución Provincial; en sent. conc. arts 1, 13 y concs. ley 12.008 y sus modificatorias).

Por consiguiente, más allá de la repercusión que pudiese revestir la cuestión en la esfera particular de cada interesado, que procede dejar a salvo, corresponde desestimar el embate de la Fiscalía de Estado dirigido contra la providencia cautelar sobre la base del defecto en la legitimación activa.

A mayor abundamiento, sopesando el interés público implicado en este caso, he considerado que no lo compromete la efectividad de la diligencia (cfr. mi voto en "Consejo Superior del Colegio de Abogados de Buenos Aires c/ Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión Anulatoria - Recurso de Queja" (causa CCALP N° 9568, res. del 13/08/09), por lo que mal podría ahora argumentar que la acción entablada carece del mentado presupuesto para abrir la jurisdicción, sin perjuicio de la decisión final acerca del fondo del asunto.

c) Corresponde pues, ingresar el examen de justificación de los recaudos de procedencia inherentes a la medida cautelar.

II.- Ponderando las constancias de la causa, advirtiendo que los fundamentos de la diligencia cautelar coinciden en parte con lo sostenido en esta Cámara - por mayoría - en el precedente "Martínez" (causa N° 9446, res. del 27/08/09), no encuentro razones que permitan apartarse de lo sostenido en ese precedente en nuevas circunstancias que justifiquen otra valoración.

1.- La admisión de las medidas cautelares se encuentra supeditada a la demostración de la verosimilitud del derecho invocado, el peligro en la demora y en la no afectación grave de interés público comprometido (art. 22 inc 1 aps. "a", "b' y "c", del C. P. C. A.).

a) En primer término, puede apreciarse la concurrencia de las notas de apariencia de buen derecho que justifica el acogimiento de la medida cautelar.

El *fumus bonis iuris* invocado, en el presente, se encuentra acreditado, en tanto del mecanismo de liquidación del anticipo del impuesto a los ingresos brutos dispuesto por la autoridad de aplicación tributaria (ley 13.850 y res. Normativa N° 111/08), denota que no contempla la intervención previa del contribuyente, privándolo de ser oído, de ofrecer y de producir la prueba correspondiente y, en su caso, de desvirtuar los rubros que le son imputados (arts. 182, 183, 186 de Código Fiscal modificados por la ley 13.850; Res. Normativa N° 111/08).

Ello teniendo en consideración que el resultado de dicho trámite configura un título de deuda, alcanza para proveer de sentido el *fumus* invocado.

De ese modo, tal como se señalara en el precedente "Martínez", puede visualizarse que el procedimiento en crisis -conocido como ARBANet -, en su implementación y aplicación al caso, vulnera, *prima facie*, la garantía constitucional de defensa en juicio.

Ello es así, en tanto es susceptible de generar en relación con los interesados, un estado de indefensión de tal envergadura, que sólo les quedaría la posibilidad de pagar y más tarde discutir si eventualmente pudieron o no tener razón, omitiendo el efectivo ejercicio del derecho de defensa en sede administrativa (art. 18, Constitución Nacional y 15, Constitución Provincial).

Asimismo, la justificación del mencionado recaudo, encuentra asidero en tanto el nuevo sistema de liquidación de anticipos a instancias de la Administración, se basa en un mecanismo de cálculo sobre base presunta (art. 5 de la R. N. N° 111/2008), sin poder conocer la medida del agravio,-la composición de la base tributaria-, y de ese modo argumentar defensas útiles para su ulterior impugnación, con lesión evidente a la garantía de defensa en juicio (art. 18 Const. Nac.; y art. 15 Const. Prov.).

b.- Asimismo cabe destacar que tanto en el precedente citado como en el *sub lite*, se observa que tal modo de proceder de la administración, más allá de su aval reglamentario, implica someter al contribuyente a una situación de perjuicio irreparable, pues la afectación a su derecho de defensa, carece de toda posibilidad de saneamiento ulterior, configurándose de tal forma el agravio al que alude La ley adjetiva (ad. 22 inc. inc. 1" ap. "b", c.P.c.A.).

c.- Por otra parte, cabe señalar asimismo que, en el presente, no se observa la grave afectación al interés público comprometido (v. gr. mi voto en "Consejo Superior del Colegio de Abogados de Buenos Aires c/ Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión Anulatoria- Recurso de Queja", causa CCALP N° 9568, res. del 13-VIII-09 y doctrina causa "Martínez", cit).

Lo expuesto en tanto la solución se encamina a supeditar el cumplimiento del anticipo a los ingresos brutos, hasta la oportunidad de contar con una adecuada información acerca de su determinación, encontrándose ausente de discusión su percepción a la fecha del vencimiento del calendario del ejercicio fiscal.

Se trata pues, de una postergación que depende de actuaciones de la autoridad de aplicación que cuenta con los elementos para conjurarla.

Por las consideraciones expuestas, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto y confirmar -parcialmente el decisorio de grado- ordenando supeditar el cumplimiento de anticipo a los ingresos brutos, hasta tanto se notifiquen los elementos considerados a los fines de la determinación sobre base cierta de dichas obligaciones en relación con el colectivo representado por la entidad actora (arts. 22, 55 inc. 2° ap. "b", 56, 58 inc.2°, 59 inc. 3° y concs. del C.P.C.A.).

Costas por su orden (art. 51, del C.P.C.A.).

Así lo voto.

A la cuestión planteada, el Dr. Spacarotel dijo:

I. Coincido con el voto de mi colega Dra. Milanta.

Empero también deseo destacar algunos aspectos singulares que ofrece la presente contienda (-configuración de la litis, perfil colectivo, alcance de la decisión, actualidad e interés público-) que me obligan a formular algunas consideraciones expresas a título ilustrativo, a saber:

1°) Este Tribunal, por mayoría, en la CAUSA N° 9568 CCALP "CONSEJO SUPERIOR DEL COLEGIO DE ABOGADOS DE BUENOS AIRES C/ AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES S/ PRETENSIÓN ANULATORIA - RECURSO DE QUEJA" (res. 13.8.2009) debió, en el

contexto de un recurso de "queja", ponderar los efectos de la concesión de un recurso de apelación respecto de la medida cautelar que ahora se pondera.

En dicha instancia, ha de expresarse que por principio general, conforme causa CCALP N° 2164 "BARES" res. 6.4.2006, el sistema recursivo diseñado por el Código Contencioso Administrativo revela claramente, por conducto de su artículo 58 (texto seg. ley 13.101) que, el trámite de admisibilidad y concesión del recurso de apelación corresponde a la instancia de alzada, debiendo limitar su cometido, el Juez de primera instancia, al trámite de sustanciación (art. 58 incs. 1, 3 y disp. concs. CCA).

En este primer apartado es dable extraer que la certera conclusión que arroja la decisión adoptada en el trámite de la 'queja' que originó la causa N° 9568 citada supra, es a todas luces evidente que en el marco de un recurso de queja, los efectos devolutivos asignados por el magistrado de grado demuestran un exceso jurisdiccional que motivó ponderar favorablemente la queja.

2°) Ahora bien es precisamente en este marco del remedio directo, que este Tribunal - por mayoría -, valoró, en él, con arreglo al artículo 26 del CCA, a tenor de las particularidades de la presente, el perfil colectivo y el alcance de la decisión dictada por el juez de grado una marcada trascendencia institucional que conlleva la suspensión judicial como asimismo acerca de la imposibilidad de su cumplimiento, al menos con los alcances reseñados por el juez *ad quo* (ver especialmente punto II del libelo recursivo a fs 4/19 de la presente queja).

Dicha circunstancia dista absolutamente -en principio y en el contexto de ponderar los efectos de la concesión del recurso de apelación- de la medida cautelar ratificada por mayoría de este Tribunal en la causa CCALP N° 9446 "Martínez", res. del 27.8.09 toda vez que el pedimento cautelar mostraba una afectación concreta y singular de la situación jurídica del actor, y ausencia diáfana de compromiso del interés público comprometido, ello sin dudas en el estudio de un remedio cautelar, ajeno por cierto a la especie de la queja tramitada bajo la causa CCALP N° 9568 *ut supra cit.*

3°) Sentado lo expuesto, debo ahora ponderar el perfil colectivo de la acción intentada que exhiben los representantes del Colegio de Abogados, como "persona jurídica de derecho público" (ley 5177) si bien demuestran poseer una

legitimación suficiente para plantear la pretensión que ha deducido en el caso, en defensa de los intereses colectivos de los matriculados (artículos 20 inciso 2° y 41, primer párrafo, de la Constitución Provincial 47, 48, 50 *in fine*, e incisos a] y k], de la ley N° 5177 t.o por decreto N° 2.885/01) ello en torno a la suspensión de un régimen jurídico de liquidación de anticipos previstos en relación con la Resolución N° 111/08; es de hacer notar que los profesionales colegiados se encuentran en una situación colectiva homogénea, diversa del resto de los ciudadanos, lo que cualifica la afectación, y en tal sentido, acota el alcance del decisorio impugnado, ello a pesar de los diversos grados de afectación singular que cada uno pueda demostrar en cuanto al alcance patrimonial de gravamen.

II.- Ello así y conforme el tipo de contienda que tramita en autos, cuyo objeto procura la mera suspensión de un régimen jurídico tributario, sin implicancias singulares de contenido diverso a la situación jurídica de cada uno de los profesionales que lo integran, demuestra la suficiente legitimación a la par de concitar un visible interés público e institucional que se proyecta sobre otras esferas, de índole colectiva o sectorial, dignas de protección.

III.- Sin dudas que el régimen jurídico que se intenta suspender puede generar impacto negativo de tal carencia sobre los intereses sectoriales de la abogacía de la Provincia de Buenos Aires, representada por su colegio profesional, ente que, a la vez, congrega a aquellos establecidos en cada departamento judicial (artículo 47, ley N° 5.177 t.o. por decreto N° 2.885/01).

IV. Despejada la cuestión de admisibilidad que marca sin dudas, de un modo especial la contienda y su alcance, es dable expresar que conforme a la decisión de la mayoría, adoptada por este tribunal en el precedente "Martínez" (causa CCALP N° 9446, resolución del 27-8-09), en el que se ponderó, en el marco de una medida cautelar, el mecanismo de liquidación del anticipo del impuesto a los ingresos brutos dispuesta por la autoridad de aplicación tributaria (ley 13.850 y Resolución Normativa N° 111/08), es plenamente aplicable el juicio de verosimilitud allí consignado.

a.- En efecto, en dicho precedente, se sostuvo que el mecanismo denominado ArbaNet denota que no contempla la intervención previa del interesado contribuyente privándolo de ser oído, de ofrecer y producir la prueba correspondiente

y, en su caso, de desvirtuar los rubros que le son imputados (arts. 182, 183, 186 del Código Fiscal modificado por la ley 13.850; Resolución Normativa N° 111/08).

b.- Ello teniendo en consideración que el resultado de dicho trámite configura un título de deuda, alcanza para proveer de sentido el *fumus* invocado.

En ese marco, puede visualizarse que el procedimiento en crisis -conocido como ARBANet - en su implementación y aplicación al caso, vulnera, *prima facie*, la garantía constitucional de defensa en juicio.

Ello es así, en tanto es susceptible de generar, en relación con 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 (art. 18, Constitución Nacional y 15, Constitución Provincial).

Del mismo modo, se observa verosímil la tutela requerida en tanto el nuevo sistema de liquidación de anticipos a instancias de la Administración se basa en un sistema de cálculo sobre **base presunta** como lo determina el art. 5° de R. N. 111/2008 que:

"(...) la Agencia de Recaudación tomará en consideración la información vinculada al contribuyente, las declaraciones juradas presentadas, la información proporcionada por los agentes de recaudación y demás datos obtenidos a través de otros organismos públicos o privados".

Por lo tanto, y sin abrir juicio definitivo, sobre el fondo de la contienda, se puede observar *prima facie* que el anticipo liquidado sobre la base de indicios, presunciones, índices, estimaciones, etc., de la posible actividad del contribuyente en un período de tiempo puede, con suficiente rasgo de apariencia, vulnerar la situación jurídica patrimonial del contribuyente, que no puede conocer la medida del agravio - la composición de la base tributaria -, y de ese modo argumentar defensas útiles para su ulterior impugnación con lesión evidente a la garantía de defensa en juicio (art. 18 Constitución Nacional y art. 15 Constitución Provincial).

No se trata por cierto de anticipar un juicio negativo respecto al régimen de los anticipos "sobre base presunta", de lo que se trata es de procurar que el

contribuyente pueda acceder a la información "indirecta", que forma parte – luego - de los indicios que suponen el cálculo del impuesto a tributar.

Ello así, también se advierte un contraste normativo entre las facultades legales discernidas por la Ley 13 850 al ente recaudador y la Resolución N° 111/08 que lo reglamenta, toda vez que el art. 182 del Código Fiscal, -a través del cual se ratifica que el impuesto de Ingresos Brutos (anual) se ingresará mediante anticipos mensuales liquidados por la Autoridad de Aplicación-, como también respecto a lo dispuesto por el art. 183 del citado código que expresa que el principio general de la liquidación, sobre base de 'declaraciones juradas', se mantiene como principio cardinal del régimen de liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos.

En efecto el art. 183 expresa:

"Los anticipos a que se refiere el Artículo anterior, se liquidarán - excepto contribuyentes del Convenio Multilateral - de acuerdo con las normas que dicte al efecto la Autoridad de Aplicación, debiendo ingresarse el anticipo dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de aquellos. Asimismo, dicha Autoridad establecerá la forma y plazas de inscripción de los contribuyentes y demás responsables.

Juntamente con el pago del último anticipo del año, deberá presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del periodo fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período...".

Ello así, la resolución N° 111/08 aparece - *prima facie* - fuera de los contornos delegados por los arts. 182 y 183 del Código Fiscal -modificados según ley 13.850.

b.- Tal modo de proceder de la administración, más allá de su aval reglamentario, implica someter al contribuyente a una situación de perjuicio irreparable pues la afectación a su derecho de defensa, carece de toda posibilidad de saneamiento ulterior. Se configura así el agravio al que alude la ley adjetiva (art. 22 inc. 1" ap. "b", CCA).

c) La mayor o menor gravedad del interés público comprometido debe sin dudas ponderarse *in extenso*, fehacientemente, ello así con el alcance y en

relación con la proporción que le corresponde asignar a la decisión cautelar que se propicia.

Sin dudas que a la luz de la decisión de instancia, el desborde que implicó la decisión cautelar dictada, provocaba una afectación evidente, en tanto anticipa un juicio que genera una disvaliosa intervención en la decisión de someter a todos los profesionales a un régimen de tributación que adopta el *iudex*, sin continente de limitación. Todo lo cual, ponderado oportunamente por la mayoría de este Tribunal, generó la correcta hermenéutica de censurar los efectos del recurso de apelación de la queja que tramitara por la causa CCALD N° 9568, antes citada.

Ejercitando en tiempo y forma el examen de situación, de la incidencia del remedio cautelar propiciado en autos, y meritando el alcance suspensivo que importó irrogar a la Resolución N° 111/08, sumado al dictado de una resolución que la modifica Res. 062/09, (ver vigencia 1.XI.09, art. 8° www.arba.gov.ar), me llevan a considerar a resguardo dicho recaudo, ello así toda vez que la medida suspensiva no avanza sobre el poder del estado de asignar un régimen de tributación determinado, ni delinea un derrotero al margen de toda legalidad como se dispuso en la instancia de grado.

V.- Por las razones y circunstancias expuestas en el presente y conforme a la solución adoptada en el precedente “Martínez”, propicio rechazar el recurso de apelación intentado y confirmar –parcialmente - la decisión de grado, ordenando supeditar el cumplimiento del sufragio del anticipo a los ingresos brutos dispuesto por la Res. N° 111/08 y su aplicación a los matriculados del Colegio de Abogados de la provincia de Buenos Aries, hasta la oportunidad de contar con una adecuada información acerca de su determinación (arts. 22, 55 inc. 2° ap. “b”, 56, 58 inc. 2°, 59 inc. 3° y conchs. del CCA).

Máxime atendiendo que, asimismo, en a especie, se encuentra ausente de discusión su percepción, a la fecha del vencimiento del calendario del ejercicio fiscal.

Así lo voto

A la cuestión planteada, el Dr. De Santis dijo:

Discrepo con la posición de la mayoría.

En ese marco no veo presente la apariencia de buen derecho que es menester justificar en esta novel etapa procesal (conf. arts. 22, 23, 25 y ccs. Ley 12.008, t. seg. ley 13101).

Sostengo esa inferencia en el debate abierto relativo a la legitimación activa de la entidad colegial promotora de la acción, en tanto la controversia plantea aristas que no permiten su abordaje en esta instancia preliminar.

Ese perfil de contradicción, referido a Los alcances de la pretensión promovida, expone un espacio de incidencia individual que encuentra su fuente en la relación jurídica tributaria entre el estado y el contribuyente, siendo que la parte actora no participa de ella.

El tributo que ventila el caso no la reconoce en ese carácter, cuanto menos en apariencia.

Tampoco se la ve exponiendo una representación convencional relativa a los intereses subjetivos de sus colegiados con reacción a esa misma obligación.

Las cuestiones sobre las que versa la polémica, en ese sólo aspecto, alcanzan para desautorizar un juicio provisorio de verosimilitud.

Por lo demás, el caso no revela riesgos que conduzcan el rumbo hacia una conjura anticipada, en la hipótesis de una sentencia favorable a la pretensión, pues su materia litigiosa no escapa al común denominador que perfila la singularidad del control que sobre ella ejerce la jurisdicción (conf. arts. 12 inc. I, 14, 18, 19 y ccs. ley 12.008; t. seg. ley 13.101).

En ese orden la resolución cautelar no sufraga los requisitos del artículo 25 inciso I de la ley 12.003 (t. seg. ley 13.101).

Por ello, propongo la revocación del decisorio apelado en cuanto ha sido materia de agravios por la parte demandada, haciendo lugar a su recurso de apelación y dejando sin efecto la medida cautelar ordenada, con costas de la instancia en el orden causado (conf. arts. 22, 23, 25, 51, 77 y ccs. Ley 12.008, t. seg. Ley 13. 101, 195 y sigs., 230 y concs. del CPCC).

Así lo voto.

Por tales consideraciones, este Tribunal

RESUELVE:

Por mayoría rechazar el recurso de apelación intentado y confirmar - parcialmente la decisión de grado -, ordenando supeditar el cumplimiento del sufragio del anticipo a los ingresos brutos dispuesto por la Res. N° 111/08 y su aplicación a los matriculados del colegio de abogados de la provincia de Buenos Aires hasta la oportunidad de contar con una adecuada información acerca de su determinación (arts. 22, 55 inc. 2° ap. "b", 56, 58 inc. 2° 59 inc. 3° y concs. del CCA).

Costas de la instancia por su orden (art. 51 CCA).

Regístrese, notifíquese y devuélvase las presentes oficiándose por Secretaría.

Fdo. Dres. Gustavo Daniel Spacarotel; Gustavo Juan De Santis; Claudia A. M. Milanta. Jueces.

Dra. Mónica M. Dragonetti. Secretaria

REGISTRADO BAJO EL N° 1009 (I)

DISIDENCIA.

Discrepo con la posición de la mayoría, pues advierto en la decisión cautelar un claro adelantamiento del resultado del proceso que desnaturaliza el carácter asegurativo que, respecto de él, define a la especie (arts. 22, 23, y sigs., 77 y ccs. ley 12.008, y arts. 195, 230 y ccs. CPCC).

El juez de la causa ha decidido el fondo de la cuestión, acordando la provisión requerida en la demanda con un pronunciamiento que tiene por límite el saneamiento del vicio que constituye el objeto de la controversia que suscitara la parte actora.

Tal situación revela una anticipación que expone error de juzgamiento.

Para más, tampoco sufraga el requisito de peligro en la demora, pues el marco de la pretensión declarativa no ofrece un eventual horizonte decisorio con riesgos ciertos de condena, a conjurar en esta etapa procesal con la medida de garantía adjetiva.

En ese mismo marco tampoco veo presente la apariencia de buen derecho que es menester justificar en esta novel etapa procesal (en sent. concord. causa CCALP N° 7582, Res. 08/07/08, entre otras).

Por ello, propongo la revocación del decisorio apelado en cuanto ha sido materia de agravios por la parte demandada, haciendo lugar a su recurso de apelación y dejando sin efecto la medida cautelar ordenada (conf. arts. 22, 23, 77 y ccs. ley 12.008, t. seg. ley 13.101, 195 y sigs., 230 y concs. del CPCC).

Así lo voto.

Firmado: Gustavo Juan De Santis. Mónica M. Dragonetti. Secretaria Registrado bajo el N° 830 (I).

Se deja constancia de que las opiniones vertidas en los trabajos que se publican son de exclusiva responsabilidad de sus autores.