

EL RÉGIMEN DE ANTICIPOS EN LA LEY 11.683 (DE PROCEDIMIENTO FISCAL EN EL ORDEN NACIONAL)

Aspectos controvertidos

Diuvigildo Yedro

Desde su nacimiento misma toda Empresa que tenga por objeto la obtención de una renta está obligada a respetar el ordenamiento jurídico vigente en el marco del Estado de Derecho.-

No sólo deberá observar aquellas normas emanadas del Derecho Comercial sino que, también, las de naturaleza tributaria, dado su condición de contribuyente en los impuestos a las Ganancias y sobre los Activos, básicamente, y al Valor Agregado si correspondiere. Esto en lo que se refiere al orden nacional.-

En la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modif.) el capítulo "Del Pago" representa uno de los temas mas controvertidos de tratar. Dentro del mismo sobresale por su complejidad el régimen de anticipos contemplado en el Art. 28 de dicha norma. Sucesivas reformas, contradictoria jurisprudencia, resoluciones del organismo recaudador unas veces confusas y otras contradictorias a la letra de la Ley, así como la interpretación diversa que de ellas hace el organismo en ejercicio de sus facultades, han tornado a este en un tema de difícil estudio e imprecisa práctica profesional.-

Este trabajo tiene por objeto efectuar un aporte a la comprensión del mismo haciendo hincapié en el régimen de anticipos y, particularmente, en sus aspectos controvertidos, a saber:

1 - Las facultades del Fisco para exigir el ingreso de anticipos a cuenta del impuesto final del ejercicio se extienden, temporalmente, hasta la fecha fijada de vencimiento del plazo general o hasta el momento de producirse la presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuere posterior. Este es el principio que emana del texto legal.-

2 - La norma impone un régimen de caducidad de las facultades del Fisco para exigir dichos conceptos, que debe extenderse a la actualización de los no ingresados

o de aquellos que se ingresan con retraso, atento a la naturaleza jurídica que le asigna el 2do. párrafo del art. 115 de dicho cuerpo legal al rubro "actualización" ("participará de la misma naturaleza del crédito a que corresponda").-

3 - Los regímenes opcionales de reducción de anticipos dictados recientemente olvidan los pronunciamientos de nuestro mas Alto Tribunal en la materia desconociendo el fundamento que les dio origen cual es ofrecer al contribuyente la posibilidad de reducir su erogación en orden a la estimación efectuada de su impuesto final cuando resultaran diferencias entre lo estimado y lo real.-

4 - El régimen general de anticipos del Impuesto a los Activos (R.G. Nº 3306 y sus modific.) contiene en su art. 6º una norma que agravia el principio de Legalidad desde el momento que crea vía reglamentaria un verdadero impuesto a la iniciación de actividades de las Empresas.-

5 - Esta última disposición tampoco se adecua a la norma legal cuando exige a contribuyentes de Activos que no lo son en el Impuesto a las Ganancias el ingreso del 100% de cada anticipo de Activos impidiendo, para su determinación, la detracción del 20% de la utilidad impositiva del ejercicio anterior, ficción legal que sí admite la ley 23.760 en su art. 10.-

ANTICIPOS (ART. 28 - L. 11683)

1 - ANTECEDENTES DEL TEXTO

Desde el año 1946, por vía del art. 28, tiene el fisco la facultad de exigir anticipos: en su origen estaba autorizado a hacerlo sólo "durante el ejercicio fiscal en curso" y tomando como base de cálculo el impuesto determinado durante el ejercicio fiscal inmediato anterior.-

Con la reforma de la ley 16.450/62 admitiendo como base de cálculo otros índices tales como "rentas, capitales, ventas, importes de suministros e inversiones" se amplía la variedad de parámetros a utilizar por la Dirección.-

La L. 20024/72 modificó el primer párrafo sustituyéndolo por la expresión "hasta el vencimiento general" con lo que la facultad del fisco para exigirlo se ampliaba temporalmente hasta dicho momento.-

La L. 21858 (B.O 23-8-78) incorpora como segundo párrafo, y como consecuencia de los pronunciamientos judiciales que comentaremos más adelante, la autorización a actualizar los anticipos conforme la evolución del IPM-ng en tanto la base de cálculo elegida corresponda al ejercicio fiscal anterior.-

La L. 23549 (B.O 26-1-88) reformó todo el régimen hasta entonces vigente de tal suerte que a partir de su vigencia las pautas serán las que siguen:

V Congreso Argentino de Derecho Societario,

I Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa
(Huerta Grande, Córdoba, 1992)

- a - La facultad de exigir anticipos por parte de la DGI se amplía hasta "la fecha de presentación de la DDJJ por parte del contribuyente"
- b - Establece la exigibilidad vía judicial de los anticipos ante el caso de no ingreso de los mismos por parte del contribuyente.- Una vez iniciado el juicio de ejecución fiscal éste no se suspenderá ante la presentación de la DDJJ no siendo materia de discusión, además, el importe de los mismos.
- c - Queda habilitada la DGI para establecer las bases de cálculo, cómputos e índices aplicables, plazos y fechas de vto., actualización y requisitos a cumplimentar por parte de los contribuyentes.-

Con la L. 23658 (B.O 10-1-89) se autoriza la aplicación de actualización de los anticipos únicamente a los fines de su cómputo contra el impuesto determinado al final del ejercicio para aquellos contribuyentes que practiquen ajuste por inflación impositivo, igual tratamiento merecerá el saldo de la DDJJ en cuestión debiendo aplicarse en ambos casos el IPM-ng de modo discontinuo para el primer caso (ver 2do. párrafo del art. 28); este mecanismo será procedente en aquellos casos mencionados en el art. 28-2do. párrafo.

Mediante la L. 23871 (B.O. 31-10-90) se deroga el 2do. y 3er. párrafo que había introducido la reforma anterior efectuando las modificaciones al régimen por vía de la reforma que se realiza del art. 34.- En este punto conviene destacar los aspectos salientes hoy vigentes para liquidar hasta el 1-4-91 a saber:

- a - Los tributos sujetos al régimen son: Activos, sobre los Capitales, Contribución especial sobre capital de Cooperativas y Ganancias (para los contribuyentes que deben practicar Ajuste por inflación).
- b - Los conceptos sujetos a actualización a favor de contribuyentes imputables al impuesto determinado al final del ejercicio son todas las sumas que se computen a cuenta del mismo: anticipos, retenciones, percepciones, certificados de cancelación de deudas, etc.- Asimismo se deberá actualizar el saldo de la DDJJ hasta la fecha de la presentación y pago del resultante, la anterior.-
- c - La mecánica de actualización a aplicar es la que surge de la Res. SSFP 36/90 o sea: IPM-ng desde el mes de pago o cierre del ejercicio, según corresponda, hasta el penúltimo mes anterior al vto. o presentación y pago, el anterior, por el primer tramo, y IAF (base diaria-Dto. 435/90) que publicaba el BCRA desde el último día del penúltimo mes anterior al vto. o presentación de DDJJ y pago, el anterior, o el día del pago, según corresponda, y el día anterior a dicho vencimiento o presentación.-

No obstante lo anterior, esta ley creó un régimen de transición para los ejercicios iniciados a partir del 11/11/89 por el que se permite optar entre el régimen anterior (actualización asincrónica) y el ya visto (actualización sincrónica). Al efecto deberá tenerse presente lo previsto en la RG 3187 y 3261.-

Finalmente, gracias a la entrada en vigencia de la ley 23928, de convertibilidad del austral, desde el 1/4/91 quedan derogados todo tipo de mecanismos indexatorios, incluyendo los referidos a tributos, y, con la vuelta al nominalismo, los pagos a cuenta como los saldos de DD.JJ. se incluirán por su valor histórico sin que ello obste a la aplicación de la tasa del art. 42 de la ley ante casos de ingresos fuera de término.

2 - CONCEPTO

Según Corti es la "obligación tributaria que determinados sujetos pasivos deben cumplimentar antes de verificado el hecho imponible o bien, aún perfeccionado en la realidad económica, antes de que venza el plazo general para pagar el impuesto anual" (Procedimiento Tributario - de Corti, A. y otros (1)).

En la obra Procedimiento Tributario -edición 1989- (2) Guiliani Fonrouge los define como verdaderos pagos a cuenta del impuesto, de carácter provisorio y sujetos a la obligación impositiva final del período por el cual se paguen.

El fundamento de su existencia debemos buscarlo en la circunstancia de que el erario público mediante los impuestos ya sea de ejercicio (ej: Ganancias) ó instantáneos (ej: Capitales y Activos) recién contaría con el tributo al final del período fiscal, ó sea, una sola vez al año y que, en orden a las necesidades presupuestarias, la fragmentación de dichos recursos ingresados durante el ejercicio le garantiza fluidez y posibilidades de atender a los gastos que realiza en el curso de un ejercicio presupuestario.

Esta razón que es de índole estrictamente recaudatoria debe respetar ciertos límites (señalados por la ley) y para hacerlos exigibles el legislador introdujo una presunción cual es la de esperar que en el ejercicio durante el cual se ingresan los anticipos el contribuyente va a obtener una utilidad al menos igual a la del

ejercicio precedente (para el caso de imp. a las Ganancias) y/ó mantener el capital que declaró en aquel ejercicio (para el caso de impuestos patrimoniales), es decir que como en toda presunción parte de un hecho cierto y conocido (el impuesto determinado al cierre del ejercicio anterior) para establecer una obligación que surge de la esperanza de que la fuente generadora de la renta (ó el capital inicial, según se trate) se va a mantener, al menos, para el ejercicio en curso.

Entonces podemos afirmar que los anticipos previstos en el art. 28 de la ley 11683 constituyen pagos a cuenta del impuesto final del ejercicio en curso, sujetos a la condición resolutoria de que el mismo exista y asentados en una presunción de capacidad contributiva que parte del hecho conocido cual es el impuesto determinado en el ejercicio anterior.

Nuestra jurisprudencia es rica en fallos sobre el tema, de la misma pueden

V Congreso Argentino de Derecho Societario,

I Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa

(Huerta Grande, Córdoba, 1992)

extraerse las siguientes características:

a) Es un ingreso a cuenta del impuesto definitivo, b) No tienen el efecto liberatorio y el efecto cancelatorio del pago, c) El pago del tributo y el ingreso del anticipo son obligaciones independientes entre sí, con individualidad propia y fecha de vencimiento propia, d) La falta de ingreso genera actualización y recargos, e) Son también exigibles por medio del juicio de ejecución fiscal (art. 92 ley 11683), f) Deben respetar el principio de legalidad: estar regulados por ley formal respetando los límites constitucionales igualdad - no confiscatoriedad - razonabilidad.

3 - BASES DE CÁLCULO

Antes de la modificación de la ley 23549, como ya vimos más arriba, el artículo 28 autorizaba a la DGI a establecer los anticipos tomando como base de cálculo el impuesto del período anterior debidamente proporcionados a la fracción transcurrida del período fiscal... "y/o otros índices tales como ingresos, capitales, ventas, importes de suministros ó inversiones".

En la práctica el organismo optó por la aplicación de la base citada en primer término y en lo relativo al cuántum de los anticipos hasta la vigencia de la ley 23871 no exigió un importe que excediera del 90% del impuesto determinado en el ejercicio anterior, prorrateado en 3 anticipos c/u de 40%, 30% y 20% respectivamente, debidamente actualizados con el IPMNG.

Respecto de la actualización de las bases de cálculo digamos que mediante la reforma de la ley 21858 se autorizó a la Dirección a aplicarla en tanto la base de cálculo elegida sea el período fiscal inmediato anterior. Esta reforma salió al cruce de planteos judiciales adversos para la administración que tornaron inaplicable la actualización por vía reglamentaria (a través de obtener la inconstitucionalidad de las RG 1787 y 1878 - vgr.: causa "Hulytego SACI - CSJN - 1/3/83).

Con la reforma de la ley 23495 si bien se deroga el párrafo en cuestión dejando en manos de la DGI el fijar la base de cálculo ello no implica que desaparecen los límites ya que existe una abundante y rica jurisprudencia de la Corte en tal sentido (causas "Lucila Isabel Bombal SA" del 20/8/87; "Hulytego SA" 1/1/83 y "Leng Roberts y Cía SA" del 16/10/86 (3)). De todos modos, si el límite que configura el importe del impuesto determinado al cierre del ejercicio anterior es sobrepasado por vía reglamentaria, podrá ser impugnado por inconstitucional dado el agravio al principio de legalidad: en este supuesto la Dirección estaría creando un tributo (sin ley mediante) resultante de la diferencia que surgiría de comparar el impuesto del ejercicio anterior y el monto pretendido vía anticipos.

Igual línea de razonamiento es la que hoy subyace en cuanto a los límites respetados para la fijación de anticipos por parte de las hoy vigentes RG 3306 (para

Activos) y RG 3305 (para Ganancias), citamos como ejemplo la primera de ellas en cuanto a que exige el ingreso de 11 anticipos mensuales que resultan de aplicar el porcentaje de 0,18% al importe del activo sujeto a impuesto determinado por el período fiscal inmediato anterior, de suerte tal que si multiplicamos $11 * 0,18$ nos arroja que durante los once meses el contribuyente ingresará el 1,98% de impuesto para una tasa del 2% (o sea el 99% de la obligación fiscal del año anterior), es decir respeta el límite máximo del 100%. Si la tasa a aplicar es del 1% se deberá ingresar 11 anticipos de 0,09% cada uno, o sea el 99% del tributo del ejercicio anterior, que también es inferior al 100%.

4 - EXIGIBILIDAD DE LOS ANTICIPOS - CADUCIDAD

Como vimos, antes de la reforma introducida a la ley 11683 por vía de la 23549, la Dirección estaba facultada a exigir el ingreso de anticipos hasta el vencimiento del plazo general. Pese a ello, el uso de atribuciones más allá de lo expresamente legislado, por parte del organismo, exigiendo su ingreso aún después de haber caducado dicho plazo, trajo no pocas controversias que se resolvieron finalmente a nivel de CSJN. En tal sentido ver el fallo "Francisco Vicente Damiano SA" de CSJN - 6/10/81, (4) que obligó al fisco a rever su actuación dictando, al efecto, la instrucción (DGI) N° 342 del 15/2/82 (5) por la que se instruye a las dependencias de la DGI lo siguiente:..." a) Los anticipos pueden exigirse hasta el vencimiento del plazo general, con prescindencia de que el contribuyente presentara la DD.JJ., y en su caso, con abstracción de lo que arrojaré la misma".

Dicha doctrina se funda, en definitiva, en la circunstancia de que una vez vencido el plazo general para la presentación de la DD.JJ. y pago del tributo caduca la facultad del fisco de exigir anticipos... para dar nacimiento a la facultad de exigir el impuesto del ejercicio fiscal.

A partir de dicha reforma (ley 23459) se amplía el plazo de tal facultad hasta el momento en el que se verifica la presentación de la DD.JJ. por parte del contribuyente.

4 - a) Exigibilidad de accesorios de anticipos ingresados fuera de término

Este tema, pese a haber suscitado innumerables fallos que inclusive provienen también del más alto tribunal, aún hoy reviste vigente actualidad en razón del impropio accionar de la Dirección que reclama, en no pocos casos intereses y actualizaciones en violación a los principios emanados de reconocida jurisprudencia, de las propias instrucciones del organismo y de relevante doctrina.

En efecto, si el contribuyente no ingresara los anticipos la facultad del fisco

para exigirlos caducan al producirse cualquiera de los dos siguientes eventos, el que ocurra con posterioridad: vencimiento del plazo general ó presentación de la DD.JJ. por parte del contribuyente, siendo exigibles los intereses aún en el extremo de arrojar impuesto final inexistente (fallos "Raúl Rivomet" del 6/10/83 y "Del Blanco, Héctor Oscar" del 17/6/86, ambos de la CSJN (6)).

Además, allanándose al fallo de Corte "Cristalerías de Cuyo SA" (7) la Dirección emite la instrucción Nº 313 del 6/4/81 en la que instruye a todas sus dependencias para que:..."a) Cuando el resultado final del período fiscal fuera 0 (cero) ó inferior a los anticipos, la actualización de los ingresados fuera de término deben liquidarse en función de ese resultado" (8) y, finalmente, en cuanto a los intereses del art. 42 dicta la instrucción Nº 342 del 15/2/82 con motivo del fallo "Damiano" instruyendo a sus dependencias para que:..."b) Los intereses resarcitorios devengados por la falta de pago ó por el pago extemporáneo de los anticipos podrán exigirse aún después del vencimiento del plazo general pero se liquidarán hasta ese momento, con prescindencia de que el contribuyente y/o responsable presentare la DD.JJ. y, en su caso, con abstracción del resultado que arrojaré la misma".

Respecto de la actualización por anticipos ingresados fuera de término, hasta la sanción de la ley 23314 del año 1986 la misma no configuraba crédito a favor del contribuyente y obraba a modo de sanción contra el contribuyente perezoso siendo exigible por parte del fisco aún después de haber operado el vencimiento general de la obligación.

Con la sanción de la norma de referencia, se incorpora un 2do. párrafo al art. 115 que reza: "el monto por actualización de los créditos que resulte de la diferencia entre su valor actualizado y el valor original, participará de la misma naturaleza del crédito a que corresponda..." De tal suerte que queda zanjado aquí la polémica respecto de la naturaleza jurídica de la actualización definida como la reexpresión de un capital en un período dado de tiempo, frente al proceso de envejecimiento de la moneda en un contexto inflacionario. Así lo había interpretado el propio organismo fiscalizador con mucha antelación a través del dictamen Nº 54/76 del DATJ del 11/11/76. A tenor de lo dispuesto en la reforma de 1986 (ley 23314) no quedan dudas, entonces, que la actualización de un tributo es tributo; la actualización de un interés es interés... y la actualización de un anticipo es anticipo.

Esta reforma también vino a definir el interrogante relativo a la exigibilidad de la actualización de anticipos ingresados fuera de término: dijimos que al producirse el vencimiento general para la presentación de la DD.JJ. ó la presentación efectiva de la misma por el contribuyente, la fecha posterior, se extingue (caduca) la facultad del fisco para exigir anticipos, pues bien, con la reforma citada que califica a la actualización como un concepto de idéntica naturaleza jurídica a la de la prestación de base, es razonable concluir que dicha caducidad de los

anticipos debe extenderse también a su actualización toda vez que en la palabra y espíritu de la reforma la actualización del anticipo es también anticipo, desde el momento que el régimen jurídico de ambos se ha unificado y, en consecuencia, la caducidad establecida en el 1º párrafo del art. 28 debe abarcar a uno y otro.

Un fallo que trajo contradicción en su momento con la posición arriba sustentada fue el dictado por la CSJN en la causa "Repartidores de Kerosén de YPF de Córdoba" del 13/12/84 (9) cuando en uno de los últimos párrafos expresa: "por lo expuesto, cabe concluir que la finalización del período fiscal carece de virtualidad para modificar los efectos derivados del incumplimiento de pago de los anticipos a su vencimiento, consistente en que el monto adeudado devengará interés y actualización monetaria, pues si en su origen los anticipos constituyen obligaciones puras nacidas de la ley, no existe razón alguna que autorice a atribuirles posteriormente el carácter de obligaciones condicionales en pugna con la naturaleza que aquellos revisten".

Sin duda que con la interpretación que da a la actualización la reforma de la ley 23314 con el agregado del art. 115 ya analizado debidamente, queda resuelta esta contrariedad atento a la naturaleza jurídica que a partir de su vigencia adquiere y que, además, se extenderá al régimen de caducidad: la caducidad de las facultades del fisco para cobrar anticipos se extiende a su actualización.

4 - b) Condición resolutoria

Como ya lo venimos expresando los anticipos al constituir pagos provisorios de un impuesto futuro que se fundamenta en una presunción de capacidad contributiva con origen en el ejercicio fiscal inmediato anterior y que, se espera, se continúe en el ejercicio en curso, si aquella capacidad contributiva no se pone de manifiesto al conocerse la real situación del contribuyente mediante la presentación de la DD.JJ. (y desaparecer la incertidumbre del fisco al mismo tiempo), quedaría destruida dicha presunción y mal podría reclamar la Dirección anticipos que nunca debieron existir.

Es decir que si la DD.JJ. del impuesto al cual se aplican resultan con saldo 0 (cero) ó saldo a favor del contribuyente no serán exigibles, solamente lo serán los intereses del art. 42 por los pagos efectuados con demora liquidados de acuerdo a la inst. Nº 342-inc. b) ya analizada mas arriba. (Ver fallos en causa "Raúl Givonet"- 6/10/83 y "Del Blanco, Héctor"- 17/6/86- ambos de la Corte.)

5 - REGIMEN DE REDUCCION Y/O EXIMICION DE ANTICIPOS

5 - a) Hasta la reforma de la ley 21858 (B.O 23/8/78)

Las normas contenidas en el art. 28, como ya vimos al iniciar el tema en el punto "antecedentes", nada decían respecto a autorizar al fisco a actualizar las bases de cálculo para la fijación de los valores de los anticipos a ser ingresados.

No obstante, la Dirección atribuyéndose facultades no legisladas, requirió la actualización de las bases de cálculo a través de la aplicación del IPMNG mediante el dictado de las RG 1787 y RG 1878, lo que trajo no pocos planteos en los que la jurisprudencia generalizadamente, le fue adversa.

Además, otro problema serio planteado, giró en torno a los art. 3ro. de dichas resoluciones que brindaban al contribuyente la posibilidad de ejercer una opción en el sentido de que si éste consideraba que la suma total a ingresar en concepto de anticipos, en base al impuesto del ejercicio anterior superaba el 90% del impuesto estimado para el ejercicio fiscal en curso, podría optar por ingresar anticipos equivalentes al 40%, 30% y 20% del impuesto total estimado.

El ingreso de cualquier anticipo en ejercicio de la opción implicaba el ejercicio de dicha facultad para los anticipos futuros. Si había diferencias al final del período fiscal entre las sumas ingresadas en uso de la opción y las que resultaren por aplicación de los porcentuales indicados para cada anticipo sobre el impuesto real del ejercicio estaban sujetas a actualización e intereses; así lo establecían ambas resoluciones.

La CSJN entendió, ante casos conflictivos ("Hulytego", "Lucila de Bombal", etc) que en el caso de haberse hecho uso de la opción de acuerdo a estos art. 3ro. de las RG 1787 y RG 1878 y el impuesto real del ejercicio resultara superior al estimado al momento de haberse ejercido la opción, la medida máxima de la obligación de anticipar debía tomar como base de cálculo el monto del tributo correspondiente al período fiscal anterior, ya que, en consecuencia, el régimen opcional no hallaría debido fundamento si no ofreciera al contribuyente la posibilidad de reducir su erogación. En virtud de ello se concluyó que sólo procede actualizar las diferencias que se registren entre el importe efectivamente ingresado en uso de la opción, y el que resulte de aplicar los porcentajes establecidos sobre el impuesto real del ejercicio, ó el que debió anticiparse de no haber hecho uso de la opción, el que fuera menor.

Ejemplos: DD.JJ. año 1: impuesto determinado - \$100.-; el contribuyente estima que su impuesto del año 2 será de \$80.-

a) Anticipos sin uso de la opción		b) Anticipos con uso de la opción	
1º ant. = \$ 40.-		1º ant. = \$ 32.-	
2º ant. = \$ 30.-		2º ant. = \$ 24.-	
3º ant. = \$ 20.-		3º ant. = \$ 16.-	
<hr/>		<hr/>	
\$ 90.-		\$ 72.-	
<hr/>		<hr/>	

En el supuesto de que el impuesto real del ejercicio del año fuera igual a \$ 110.-, cómo funcionaba aquí el art. 3ro. de la RG 1787 y el límite impuesto por la CSJN?

- 1) Dijo el alto tribunal que el límite máximo de la obligación de anticipar debía tomar como base de cálculo el monto del tributo del ejercicio precedente, y
- 2) Que la actualización debíamos calcularla del siguiente modo:

Ant.	Ingre- sado	Sin uso opción	Según im- puesto real	Tope según CSJN
1º	\$ 32	\$ 40	\$ 44	\$ 40. Más actualización de \$ 8.(x)
2º	\$ 24	\$ 30	\$ 33	\$ 30. Más actualización de \$ 6.(x)
3º	\$ 16	\$ 20	\$ 22	\$ 20. Más actualización de \$ 4.(x)
	<u>\$ 72</u>	<u>\$ 90</u>	<u>\$ 99</u>	(x) Con más los intereses de la actualización.

Al ser \$ 90.- menor a \$ 99.- debemos tomar estos valores para encontrar las diferencias sujetas a actualización e intereses.

Finalmente, el 16/2/88 este art. 3ro. de ambas RG fué derogado por la RG 2790, que estableció un nuevo régimen de exención de anticipos con motivo de las reformas introducidas en el art. 28 de la ley 11683 por parte de la ley 23549.

5 -b) Régimen de la ley 23549 - RG 2790 (Vigencia: 16/2/88 al 14/1/90)

Mediante la resolución de marras la Dirección estableció un régimen de eximición del ingreso de anticipos cuando, en los impuestos a las ganancias, sobre los capitales y el Patrimonio Neto, los contribuyentes acreditaran alguno de los siguientes extremos: para Ganancias, reducción de ingresos gravados en más del 30% respecto de iguales meses del ejercicio anterior cuando transcurrieren, al menos 6 meses de iniciado el ejercicio en curso; para Capitales y Patrimonio Neto, reducción del mismo en un porcentaje superior al 30% en relación al último período fiscal; existiera declaratoria de quiebra,; fallecimiento del contribuyente; o exista declaratoria de heredera (para sucesiones indivisas)

Respecto de las diferencias que pudieren surgir al vencimiento del período fiscal entre los importes de los anticipos no ingresados y el que resulte del impuesto real del ejercicio, preveía la aplicación de los intereses y actualizaciones previstos en la ley.

Como se observa, aquel contribuyente que no pudiere acreditar alguno de los referidos supuestos quedaba impedido de reducir el importe de los anticipos y que tal hipótesis está excluida de la reglamentación.

5 - c) Régimen de la RG 3100: Reducción de anticipos

Alcanzó a todos los contribuyentes y responsables de cumplimentar el ingreso de sumas a cuenta y facultaba a los mismos a utilizar la opción de ingresar anticipos en virtud del impuesto total estimado si consideraban que la suma a ingresar, tomando como base de cálculo la obligación del ejercicio anterior, podría superar el 90% del tributo del ejercicio en curso. Hasta aquí repetía la hipótesis de la RG 1787 y RG 1878 (art. 3ro.) ya que también fijo que en uso de dicha opción ingresarán el 40%, 30% y 20% del tributo estimado.

En su dictado nada se incluyó respecto del tratamiento a dar a los importes resultantes de diferencias por ingresos en defecto de la obligación real al final del ejercicio y la doctrina acogió favorablemente tal silencio atribuyéndolo a una inteligente posición del fisco dado a que, comentaban, el fuerte proceso inflacionario por entonces instalado en la economía daba lugar a estimaciones a la postre erróneas, de tal manera que incluir en el régimen un tratamiento oneroso a aquellos contribuyentes errados en sus pronósticos aparecía como injusto.

La norma se publicó el 15/1/90 y el 15/11/90, 10 meses después, y para decepción de quienes sostenían el argumento antes comentado y contribuyentes, la Dirección dio un paso atrás dictando la circular 1232, aclaratoria respecto al punto que nos interesa, disponiendo que procederá a aplicar actualizaciones e intereses sobre "las diferencias de anticipos que surjan entre las sumas ingresadas en uso de la opción y las que hubiere debido pagarse de acuerdo al regimen general según los resultados que arrojaré en definitiva el ejercicio fiscal a que los mismos se refieren". Ni más ni menos que una repetición del art. 3ro. de las RG 1787 y RG 1878 con olvido, y esto es lo grave por parte de la Dirección, de la terminante jurisprudencia de la CSJN ya analizada, que estableció los límites precisos respecto a cuales diferencias admitían actualización e intereses: "Las que se registren entre el importe efectivamente ingresado en uso de la opción, y el que resulte de aplicar los porcentajes establecidos sobre el impuesto real del ejercicio, o el que debió anticiparse de no haber hecho uso de la opción, el que fuere menor. (Causas "Hulytego", "Lucila de Bombal", etc.).

Esta norma aclaratoria desde luego hizo peligrar el régimen opcional desde el momento que abrió la posibilidad de planteos de inconstitucionalidad con antecedentes a favor de los contribuyentes emanados de la propia Corte. Finalmente, el 28/1/92 esta disposición fue derogada.

5 - d) Régimen opcional de reducción de anticipos - RG 3447 (b.c. 28/1/92)

Nuevamente la Dirección mediante esta RG, establece un régimen de opción para aquellos contribuyentes que consideren que la suma a ingresar en conceptos de anticipos... "habrá de superar el monto definitivo de la obligación del período fiscal al cual deban imputarse las referidas sumas, por ingresar anticipos equivalentes a la estimación que practiquen"... (subrayado nuestro)

Obsérvese que en las anteriores RG 1787 y RG 1878 la opción podría ser ejercida si consideraban que el monto a ingresar en concepto de anticipos pudiese superar el 90% del impuesto estimado para el ejercicio en curso, ahora tal límite es llevado al 100% de dicha obligación.

Lo que sin dudas traerá controversias, es el tratamiento que le dispensa el art. 7mo. de esta RG a las diferencias que pudieren surgir con motivo de haber ingresado anticipos, en uso de la opción, que se comprueban insuficientes respecto del resultado que arrojará el ejercicio fiscal al cual aquellos se aplican.

En efecto, la norma expresa que tal diferencia estará sujeta al pago de los intereses del art. 42 de la ley procedimental, en franco olvido de la rica jurisprudencia ya citada al tratar la problemática suscitada con el art. 3ro de las RG 1787 y RG 1878.

Dijo la CSJN en el fallo "Hulytego SA" del 19/11/85: "Sólo procede actualizar las diferencias que se registren entre el importe efectivamente ingresado por anticipos en ejercicio de la opción y el que resulte de aplicar los porcentajes establecidos sobre el impuesto real del ejercicio, ó el que debió anticiparse, de no haberse hecho uso de la opción, el que fuera menor, toda vez que la obligación de ingresar anticipos tiene establecida su magnitud conforme a lo prescripto por el art. 2do. de la RG 1787 (hoy es el art. 2do de la RG 3305 y RG 3306) y no en base al impuesto real del ejercicio por el cual se efectúan los pagos a cuenta" (el paréntesis aclaratorio es nuestro).

Tal doctrina se funda en el razonamiento que el régimen opcional no hallaría debido fundamento si no ofreciera al contribuyente la posibilidad de reducir su erogación, razón por la que fijó como límite máximo sujeto a accesorios la diferencia entre el impuesto real determinado al final del ejercicio en curso o el que debió anticiparse de no haber hecho uso de la opción, el que fuera menor. Del mismo modo, podemos afirmar que no puede ser beneficiado un contribuyente que

habiendo estimado un tributo menor para el ejercicio en curso guardó silencio e ingresó los anticipos de acuerdo al régimen general (con base de cálculo en el impuesto del ejercicio precedente), frente a aquel que habiendo practicado idéntica estimación exteriorizó tal circunstancia comprobando su erróneo pronóstico al final del ejercicio. Idéntica doctrina fue aplicada en la causa "Lucila de Bombal SA" de la CSJN del 20/8/87.

A efectos de evitar conflictos futuros, la Dirección deberá echar un vistazo previo al dictado de una resolución reglamentaria, al tenor de los fallos emanados de nuestro más alto tribunal en razón de que ellos constituirán precedentes decisivos a la hora del dictado de una sentencia por parte del juez de que se trate, por razones de economía procesal.

6 - ACTUALIZACION DE ANTICIPOS Y SALDOS DE DD.JJ.

6 - a) Reforma de la ley 23658 al art. 28 de la ley 11683

Como ya vimos al comenzar el tema, en el punto "Antecedentes", esta reforma permite la actualización de los anticipos, sólo de estos, al efecto de su cómputo contra el impuesto determinado al final del ejercicio en cuestión. Recoge la posición insistentemente esgrimida por relevante doctrina, dejando sin efecto a la vez, la doctrina adoptada por la CSJN en la causa "Panamericana de Plásticos SA" (10) la que, pocos meses antes (25/8/88) había denegado tal posibilidad en un fallo que despertó verdadera preocupación. De igual modo que para el concepto anterior, y a fin de dar una expresión actualizada a los valores monetarios, dispuso la actualización del saldo de la DD.JJ. de acuerdo a las pautas ya adelantadas en el punto "Antecedentes".

Sin embargo dejó, inexplicablemente, al margen de la actualización a todo otro concepto asimilable al pago (no sólo lo son los anticipos, estos son sólo una especie), tales como retenciones, percepciones y demás pagos a cuenta (impuestos a los débitos bancarios, imp. a los Capitales en la liquidación de Patrimonio Neto, IVA recuperado por productores agropecuarios, etc.).

Este punto de la reforma recibió la adhesión de la doctrina ya que aplicaba la actualización a los créditos del contribuyente (cuando menos a los anticipos abonados, las falencias apuntadas se subsanan con la reforma de la ley 23871 b.o. 31/10/90).

Cabe aclarar que..."la actualización referida a los anticipos será procedente arroje ó no impuesto la DD.JJ. de que se trate, y que la eventual actualización por los anticipos ingresados en mora también será objeto de este nuevo ajuste. De todos modos, esta actualización ajustada será computable ó no como crédito a favor del

contribuyente en la medida del saldo final del gravamen (ver art. 121 1º párrafo e instrucción DGI Nº 313 del 6/4/81)": cita del trabajo del Cr. A. Gorosito - ver Errepar Doctrina Tributaria T VIII pág. 279.

6 - b) Reforma de la ley 23871 -(b.o. 31/10/90)

Los aspectos salientes ya fueron abordados en "Antecedentes" por lo que cabe aquí agregar que la Dirección estableció el mecanismo a aplicar para el ingreso de la actualización del saldo a pagar que resulte de la DD.JJ. vía RG 3187 y, luego, a través de la RG 3261, estableció las pautas que debían observar aquellos contribuyentes que decidían optar por el régimen de actualización normado en la reforma anterior, así también como los aspectos formales de la presentación y del pago.

Respecto de los conceptos sujetos a actualización y, por ende, deducibles del total del gravamen del ejercicio en curso, el art. 34 de la ley en su 1º párrafo alude como conceptos deducibles a "las cantidades pagadas a cuenta del mismo, las retenciones sufridas por hechos gravados cuya denuncia incluya la DD.JJ. y los saldos favorables ya acreditados por la Dirección General ó que el propio responsable hubiera consignado en DD.JJ. anteriores, en cuanto éstas no hayan sido impugnadas".

De la lectura de la reforma se desprende que los pagos efectuados en concepto de impuestos a los Débitos Bancarios también configura un concepto actualizable y computable contra el saldo de la DD.JJ. tal tesitura aparece luego confirmada con el dictado de la RG 3305, que ya veremos más adelante, cuando en su art. 6to. se admite tal deducción del anticipo mensual previamente actualizado.

6 - c) Ley de convertibilidad del Austral -23928 (vigencia 1/4/91)

Este régimen déroga el instituto de la actualización por lo que, a los efectos prácticos, debemos dejar de pensar en el a partir de su vigencia y poner el acento, en este tema, en la correcta determinación de los anticipos, su imputación, límites, caducidad, prescripción, jurisprudencia y doctrina, esto es, a los aspectos sustanciales del régimen.

7 - NUEVO REGIMEN GENERAL DE ANTICIPOS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS RG 3305 (b.o. 20/2/91)

Dada la necesidad de obtener un flujo más regular en la recaudación de los tributos, mediante esta resolución y la que lleva el Nº 3306 para Impuesto a los

V Congreso Argentino de Derecho Societario,

I Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa

(Huerta Grande, Córdoba, 1992)

Activos, la Dirección ha periodificado en una frecuencia mensual el ingreso de los anticipos que anteriormente estaban fijados en proporción al período de tiempo transcurridos desde el inicio del ejercicio y por un monto máximo equivalente al 90% de la obligación fiscal del ejercicio precedente, a ser ingresados durante el curso del ejercicio (y no más allá de la fecha de cierre del mismo).

Ahora, con la entrada en vigencia de la RG 3305, se obliga a ingresar 11 anticipos mensuales con vencimiento, el primero de ellos, a partir del día 20 del sexto mes contando desde la fecha de iniciación del ejercicio, y los 10 posteriores deberán observar lo reglado por la RG 3424 para vencimientos que operen a partir de noviembre de 1991 (el día de vto. varia de acuerdo al número en que termina el CUIT de cada contribuyente).

Los sujetos obligados

Por este régimen son aquellos que se encuentren comprendidos en el art. 69 de la ley del tributo y la vigencia del mismo se estableció para los ejercicios iniciados a partir del 1/9/90.

Base de cálculo:

La base de cálculo estará dada por el impuesto determinado al cierre del ejercicio anterior disminuido, solamente, en el importe de las retenciones efectuadas durante ese período, "excepto las que revisten el carácter de pago único y definitivo". Estas retenciones se deducirán previamente actualizadas mediante la utilización del IPMNG entre el mes en el que se practicaron y el mes de cierre del ejercicio.

La disposición omite, inexplicablemente, la deducibilidad de otros conceptos tales como: pagos a cuenta previstos en la RG 2793 (autorretención) en reemplazo de las retenciones del régimen general de la RG 2784 por conceptos declarados dentro del ejercicio fiscal que se toma como base, reducción del impuesto en virtud de regímenes promocionales en vigencia u otro régimen especial de ingreso (ej: tarjetas de crédito).

El importe de cada anticipo

Surgirá de aplicar el 8, 5% al impuesto determinado por el ejercicio precedente disminuido en los ajustes arriba citados. Para los 11 anticipos el importe a ingresar a cuenta representa el 93,5% del impuesto del año anterior, 59,5% son exigibles durante el curso del ejercicio y el restante 34% lo será con posterioridad a la fecha de cierre.

A su vez, cada anticipo será actualizable relacionando el IPMNG del mes anterior al del vencimiento del mismo con el correspondiente índice del mes de

cierre del ejercicio anterior.

Deducibilidad del impuesto a los débitos bancarios

Del monto actualizado de cada anticipo podrá descontarse el impuesto a los Débitos Bancarios realmente liquidado y percibido por los respectivos agentes de percepción en el curso del mes inmediato anterior al del vencimiento del anticipo de que se trate. Esto es, de acuerdo a la ley 23905, el 50% del incremento de la alícuota que fue llevada del 3% al 12% ó sea del 9%, en términos globales equivale al 37,5% del total de dicho concepto.

Importe mínimo

Originariamente el art. 4to. estableció un monto de A 300.000.- por debajo del cual no correspondería el ingreso de anticipos en tanto, para la obtención del mismo, no se hubiere practicado aún la detracción del impuesto a los Débitos Bancarios. Tal interpretación tiene su fundamento en que, tal deducción es admitida en un paso posterior (en el art. 6to. de la resolución). Posteriormente, tal importe de elevó a A 450.000.- para aquellos vencimientos que se operen a partir de octubre del 91.

Deducibilidad del impuesto a las ganancias del impuesto a los activos.

Contradicción del art. 7^o

La RG bajo análisis, en su art. 7mo. dispone la siguiente regla de tope a efectos de permitir la deducibilidad de imp. a las Ganancias en el imp. a los Activos:

- a) Si anticipo a las Ganancias es menor ó igual a anticipo a los Activos, no ingresa anticipo a las Ganancias, y
- b) Si anticipo a las Ganancias es mayor a anticipo a los Activos, sólo ingresa la diferencia no compensada.

De este parámetro podemos extraer las siguientes conclusiones:

1 - Al dictar la presente resolución el organismo no observó la reciente modificación que había introducido la ley 23905 (b.o. 18/2/91) en el texto del art. 10 de la ley 23760 de Activos; en efecto, la reforma tuvo por objetivo privilegiar el ingreso del impuesto a las Ganancias respecto de Activos, invirtiendo el criterio sustentado por la originaria ley 23760 (Activos era pago a cuenta de Ganancias).

De modo tal, entonces, que este artículo ha quedado erróneamente redactado, situación que deberá ser corregida reglamentariamente a la brevedad, disponiéndose la misma regla pero a la inversa, ó sea deberá quedar así:

- a) si anticipo a los Activos es menor ó igual a anticipos a las Ganancias, no ingresa anticipos a los Activos, y
- b) si anticipo a los Activos es mayor a anticipo a las Ganancias, sólo ingresa

la diferencia no compensada.

2 - En tal inteligencia, deberá considerarse como anticipo de Ganancias el monto actualizado de dicho anticipo, antes de deducir el impuesto a los Débitos Bancarios, pues este tributo es anticipo de Ganancias y no reducción de anticipos.

Mediante la RG 3490/92, publicada en el b.o.el 15/4/92, la Dirección modificó finalmente la RG 3306 incorporando como punto 3ro., del art. 2do. el siguiente texto: "Del importe del anticipo así determinado se podrá deducir el monto del anticipo pagado por el mismo mes, en concepto de impuesto a las Ganancias. No corresponderá efectuar el ingreso del anticipo mensual cuando el importe establecido resulte igual ó inferior al monto del anticipo mensual pagado, por el mismo mes, del impuesto a las Ganancias".

Queda restablecida así la coherencia necesaria entre lo prescrito en el art. 10 de la ley de Activos y la RG 3306, pero hacia el futuro, ya que dicha modificación será de aplicación para los anticipos que deban ingresarse a partir de Mayo / 92, inclusive.

Obsérvese que la resolución opta por el sistema de "lo percibido" ya que a los efectos de la comparación entre unos y otros habla de anticipo pagado.

3 - La actual redacción del art. 7mo. implica, finalmente, un impedimento para el recupero del impuesto a los Débitos Bancarios hasta tanto se produzca la presentación de la DD.JJ. y pago del impuesto del ejercicio en curso.

8 - RÉGIMEN GENERAL DE ANTICIPOS DE IMPUESTO A LOS ACTIVOS - RG 3306 (B.O. 20/2/91)

Aquí también se establece una frecuencia de ingreso mensual de 11 anticipos venciendo el 1ro. el día 20 del sexto mes posterior al inicio del ejercicio por el cual correspondan, y los 10 restantes deberán observar las fechas que al efecto dispone la RG 3424 (esto es de acuerdo al último N° de CUIT del contribuyente le corresponderá un día determinado).

Los sujetos obligados

Al ingreso son todos aquellos que revisten en calidad de contribuyentes del impuesto a los Activos y la vigencia del régimen alcanza a los anticipos correspondientes a los ejercicios iniciados a partir del 1/9/90.

Base de cálculo

Estará dado por el Activo sujeto a impuesto, determinado por el ejercicio fiscal inmediato anterior al que se le aplicará al porcentaje del 0,18% (cuando corresponda tributar a la alícuota del 2%, es decir para aquellos ejercicios iniciados

a partir del 1/9/90 y cierran hasta el 18/2/92) mientras que deberá aplicarse al porcentual del 0,09% para el caso que corresponda tributar el 1% (es decir para ejercicios que inicien a partir del 21/2/91). Para los casos de inicio de actividades (art. 6to. de la presente RG), la reducción dispuesta del 0,18% al 0,09% será de aplicación a partir del segundo ejercicio fiscal.

El importe de cada anticipo

Surgirá de aplicar el 0,18%, ó el 0,09% según lo arriba ya comentado, el que estará sujeto a actualización según IPMNG, relacionando a tal efecto el índice del mes anterior a la fecha de vencimiento de cada anticipo con el índice del mes de cierre del ejercicio anterior. Para los 11 anticipos el importe que el contribuyente está obligado a ingresar representa el 99% del impuesto del ejercicio anterior, actualizado, 61,1% es exigible antes de la fecha de cierre del ejercicio en curso y el resto durante los 4 meses posteriores a dicho evento.

Importe mínimo

Aquí, también (como en la ya visto RG 3305) se estableció un importe que, por debajo del cual se dispensa de la obligación de ingresar; dicho importe, originariamente de A 300.000.- actualizables, fue fijado luego vía RG 3403 en la suma de A 450.000.- respecto de anticipos cuyos vencimientos operen a partir de Octubre/91 inclusive.

Inicio de actividades (ilegalidad del art. 6º de la RG 3306)

Mediante este art. 6to. se establece un mecanismo que deberán observar aquellos sujetos pasivos del tributo que inicien actividades. Al efecto se establece que el porcentual del 0,18% se aplicará sobre el activo ajustado impositivamente, según normas del impuesto a los Activos, "existente a la fecha del acto fundacional ó de celebración del respectivo contrato, ó en su caso, tratándose de empresas ó explotaciones unipersonales a la fecha de inicio de actividades:...Los titulares del inmuebles rurales considerarán el valor del respectivo inmueble rural a la fecha de adquisición atendiendo a lo establecido por el inc. b) del art. 4to. de la aludida ley. Para estos casos la actualización partirá desde la fecha de inicio, ó de adquisición del inmueble rural según corresponda y la relacionará con la de cierre del ejercicio.

El punto 3º. de éste art. 6º dispone que el primer anticipo deberá ingresarse hasta el día 20 del mes posterior a aquel en que se haya producido el inicio de actividades y los sucesivos "se ingresarán en idéntica fecha y hasta el mes inmediato anterior a aquel en el cual corresponda cumplimentar la presentación de la respectiva declaración jurada".

Para graficar este punto 3º supongamos dos casos prácticos:

V Congreso Argentino de Derecho Societario,

I Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa
(Huerta Grande, Córdoba, 1992)

CASO 1:

fecha de inicio= 1/12/91 y fecha de cierre= 30/12/91; Activo inicial= \$1.000.-
Aquf correspondará el ingreso del:

1º anticipo vto. 20/1/92 ; importe 0,18% * \$1.000.- = \$ 1,80
2º anticipo vto. 20/2/92 ; importe 0,18% * \$1.000.- = \$ 1,80
3º “ “ 20/3/92 ; “ “ “ = \$ 1,80
4º “ “ 20/4/92 ; “ “ “ = \$ 1,80
<u>\$ 7,20</u>

Corresponde cuatro anticipos, ya que el 4to. corresponde al mes inmediato anterior a Mayo/92, mes en el que “corresponde cumplimentar la presentación de la respectiva declaración jurada”.

Del ejemplo se desprenden las siguientes observaciones:

a) Que la RG 3306 en su art. 6to. pto. 3ro. olvidó lo previsto en el art. 1ro. de la ley 23760, cuando en su 2do. párrafo establece, que...”cuando se cierran ejercicios irregulares, el impuesto a ingresar se determinará sobre los Activos resultantes al cierre de dichos ejercicios, *en proporción al período de duración de los mismos*” (el subrayado es nuestro).

Para el ejemplo el fisco no puede exigir anticipos que excedan el impuesto correspondiente al del período base, en este caso al del activo inicial, con lo que el tope resultaría de este prorrateo ordenado por la ley:

$$\frac{\$ 1.000.- * 2\%}{12} = \$ 1,667 \quad \text{que representa la carga del tributo proporcional a un mes de duración efectiva de este período fiscal irregular.-}$$

b) Si lo anterior es cierto, con uno sólo de los anticipos exigidos, el primero, este contribuyente ya habría ingresado más del 100% del monto del tributo del parámetro tomado como base de cálculo, resultando el resto hasta totalizar los \$ 7,20 (es decir el 331,90% más) un concepto que excede de lo que conocemos como anticipo... para convertirse en una carga impositiva nacida al amparo de una norma reglamentaria.

Extraña pretensión fiscal en este punto, ya que de acuerdo a lo establecido en su art. 2do. la medida máxima exigible resulta ser el 99% del impuesto del ejercicio precedente para el resto de los contribuyentes. Por otra parte, como ya vimos más arriba, si bien es cierto la reforma de la ley 11683 por la ley 23495 en el tema anticipos deja en manos de la DGI la facultad de fijar la base de cálculo, ello no implica que desaparezcan los límites que ella debe respetar, como bien lo tiene dicho la CSJN en oportunidad de dictar los pronunciamientos en las causas

“Hulytego”, “Lucila de Bombal” y “Leng Roberts” entre otros. No obstante, y ya lo sostuvimos oportunamente, si el límite que configura el importe del impuesto determinado al cierre del ejercicio anterior es sobrepasado por vía reglamentaria, en ese supuesto el fisco estaría creando un tributo sin ley mediante, en franco agravio al principio de legalidad, pudiendo recurrirse por inconstitucional.

En el caso bajo análisis hay una transparente demostración de un exceso reglamentario que necesita del remedio judicial, a menos que la administración acuda en su derogación.

CASO 2:

fecha de inicio = 1/1/91 ; fecha de cierre = 30/12/91 ; Activo inicial = \$ 1.000.-
 1º anticipo vto. 20/2/91 ; importe \$ 1.000, - * 0,18% = \$ 1,80 luego 9 antic. hasta
 31/12/91; \$ 1.000, - * 0,18% = \$ 16,20 más 4 antic. hasta 30/4/92 inclus. \$ 1.000,
 - * 0,18% * 4 = \$ 7,20

Total de anticipos = \$ 25,20

Primera observación: La obligación legal de este contribuyente es ingresar hasta el 2% del Activo al inicio, ó sea = \$ 1.000.- * 2% = \$ 20.-; ingresó \$ 25,20 en 14 anticipos de \$ 1,80 cada uno, es decir \$ 5,20 de más (26% en exceso).

Segunda observación: Para este ejemplo caben todos los comentarios realizados en oportunidad del caso anterior: se crea vía este punto 3ro. del art. 6to. un tributo sin ley mediante por vía de un exceso reglamentario. Si bien aquí el porcentaje de la exacción arroja un 26% no olvidemos que se trata de un ejemplo ilustrativo..., pensemos en la magnitud que puede representar para Activos de consideración, en momentos de iniciación de la actividad económica. Una verdadera aberración reglamentaria.

Cabe, finalmente, una observación más: el último párrafo de este punto 3ro., materia de crítica, dice que los anticipos sucesivos se ingresarán en idéntica fecha (día 20 de cada mes) y “hasta el mes inmediato anterior a aquel en el cual corresponda cumplimentar la presentación de la respectiva declaración jurada”.

Para el caso del ejemplo, si nuestro contribuyente luego del cierre (31/12/91) presentare el 19/1/92 la DD.JJ. del período 91 y abonare su tributo proporcionado a los meses de actividad (\$ 1,667), cancelando así su obligación fiscal con los efectos liberatorios y cancelatorio inherentes al pago... podría el fisco exigirle los cuatro anticipos de \$ 1,80 cada uno?. Como vemos, este art. 6to. deberá ser reemplazado de inmediato ya que es contrario al espíritu mismo de la RG 3306, a la ley de Activos en su art. 1ro., al art. 28 de la ley 11683, a toda la jurisprudencia de nuestro más alto tribunal y, finalmente, agravia al principio constitucional de legalidad.

SITUACION DE CONTRIBUYENTES DE ACTIVOS QUE NO LO SON DE IMP. A LAS GANANCIAS

Aquellos contribuyentes de Activos que revisten en calidad de agentes de información en Ganancias (sociedades de personas: SRL, SC, etc.) tienen derecho al cómputo del 20% de la utilidad impositiva a atribuir a sus socios como pago a cuenta del impuesto a los Activos. Este tratamiento fue dispuesto por la reforma de la ley 23905 al art. 10 de la ley 23760 de Activos con efecto para los ejercicios que cierren a partir del 18/2/91; y encuentra su fundamento en que, a partir de esta reforma, se privilegia la recaudación de imp. a las Ganancias respecto de Activos.

Obviamente, tal criterio deviene en una reducción real del imp. a los Activos como consecuencia del crédito a que da lugar esta ficción creada por el legislador respecto del resultado informado en la DD.JJ. de Ganancias.

Ahora bien, esta RG 3306 publicada apenas dos días después de la publicación de la ley 23905 olvidó considerar la nueva circunstancia obligando a dichos sujetos a ingresar el 100% de cada anticipo de Activos cuando debió permitir la reducción que representa ese 20% de la utilidad impositiva del ejercicio anterior, con relación al impuesto sobre Activos calculado sobre el Activo ajustado al cierre anterior y, observando la tasa vigente para el ejercicio al cual se imputan los anticipos.

CONTRIBUYENTES DEL ART. 69 - INC. B) DE LA LEY DE IMP. A LAS GANANCIAS

Según el texto de la referida norma estos contribuyentes tributan al 36% por sus ganancias netas imponibles; incluye a las empresas comerciales, industriales, agropecuarias, mineras y de cualquier otro tipo pertenecientes a sociedades ó asociaciones constituidas en el extranjero ó a personas físicas residentes en el exterior.

En la inteligencia de la reforma de la ley 23905 al art 10 de Activos, si se otorga un crédito por el impuesto a las Ganancias tributado para ser computado a cuenta de Activos, con carácter general para todos los contribuyentes del país, no vemos la razón que se discrimine en contra de los inversores extranjeros al limitar dicho cómputo sólo al 20% de la ganancia imponible, con la correspondiente pérdida del 16% abonado. Si bien es cierto este tope está establecido en la letra de la ley 23905, entendemos poco feliz su mantenimiento en momentos que se busca la radicación del capital extranjero en sectores productivos bajo el lema de la igualdad de tratamiento con el inversor nativo.

BIBLIOGRAFIA:

- 1) "Procedimiento fiscal" de A. Corti - B. Blanco - I. Buitrago y otros - Ed. Tesis - ed. 1987.-
- 2) "Procedimiento tributario" de C.M.Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine - Ed. Depalma - edición 1989.-
- 3) Causa "Lucila Isabel Bombal S.A." Corte Suprema de Justicia - 8/10/87 ERREPAR T. VII - pág. 476.
Causa "Hulytego S.A." C.S.J.N. del 1-3-82 ver en la Información. T. 47 pág. 491.
Causa "Leng Roberts y Cía S.A." C.S.J.N. del 16-10-86 - ver en ERREPAR T. V pág. 491.
- 4) Causa "Francisco Vicente Damiano S.A." C.S.J.N. del 6-10-81. Ver en Derecho Fiscal T. 31 pág. 875
- 5) Instrucción DGINº 342 del 15-2-82 ver ERREPAR PROCED. FISCAL T I pág. 555.000.000
- 6) Causa "Raúl Rivoner" C.S.J.N. del 6-10-83. Ver en Boletín DGINº369. pág. 321
Causa "Del Blanco, Héctor Oscar" C.S.J.N. del 17-6-86. Ver en ERREPAR T.V pág. 481
- 7) Causa "Cristalerías de CUYO S.A." C.S.J.N. del 5-6-80 ver en "La Información T.42 pág. 263.
- 8) Instrucción DGINº 313 del 6-4-81 - Ver en ERREPAR PROC. FISCAL T. I pág. 553.000.000
- 9) Causa "Repartidores de Kerosén de YPF de Córdoba" C.S.J.N. del 13-12-84 Ver en Derecho Fiscal T.38 pág. 368.
- 10) Causa "Panamericana de Plásticos S.A." C.S.J.N. del 25-8-88. Ver en "Impuestos" T. 56 B pág 2123.