



Santiago 965 – (2000) ROSARIO - Santa Fe -Argentina.
Tel/Fax: (54) 0341-4244396 - Email: info@tyvabogados.com.ar
www.tyvabogados.com.ar

Rosario, 20 de octubre de 2023

Sr.:
Gerente
PRESENTE

De nuestra mayor consideración:

Tenemos el agrado de dirigirnos a Ud. en la presente ocasión a efectos de brindar opinión sobre el nuevo anticipo extraordinario a cuenta del impuesto a las ganancias establecido por la RG AFIP 5424/23 (B.O. 28/09/2023) y, asimismo, indicar qué tipo de acciones pueden incoarse en su contra, todo lo que se evacuará mediante la elaboración del presente dictamen técnico jurídico.

Introducción.

Conforme la ley 11.683 (art. 21), la AFIP se encuentra facultada para establecer el cobro de anticipos. Así establece: *“Podrá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera*

posterior, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos.

“En el caso de falta de ingreso a la fecha de los vencimientos de los anticipos que fije la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, ésta podrá requerir su pago por vía judicial. Luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, la ADMINISTRACION FEDERAL no estará obligada a considerar el reclamo del contribuyente contra el importe requerido, sino por la vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio e intereses y actualización que correspondan.

“La presentación de la declaración jurada en fecha posterior a la iniciación del juicio no enervará la prosecución del mismo.

“Facúltase a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS a dictar las normas complementarias que considere necesarias, respecto del régimen de anticipos y en especial las bases de cálculo, cómputo e índices aplicables, plazos y fechas de vencimiento, actualización y requisitos a cubrir por los contribuyentes.” (lo subrayado es del presente e indica en primer lugar el límite para el establecimiento de los anticipos y en segundo lugar que tipo de reglamentaciones puede efectuar la AFIP).

En este sentido la reglamentación de los anticipos del Impuesto a las ganancias se encuentra regulada en la Resolución General AFIP n° 327/99.

Al respecto prevé once (11) anticipos durante el período fiscal anual para los sujetos consultantes. Con la alícuota del 9%.

Asimismo, la reglamentación dispone que: *“Art. 3°: El importe de cada uno de los anticipos se determinará de acuerdo con el siguiente procedimiento:*

“a) Del monto del impuesto determinado por el período fiscal inmediato anterior a aquél al que corresponderá imputar los anticipos, se deducirán:

“1. De corresponder, la reducción del gravamen que proceda en virtud de regímenes de promoción regionales, sectoriales o especiales vigentes, en la proporción aplicable al ejercicio por el cual se liquidan los anticipos.

“2. Las retenciones y/o percepciones que resulten computables durante el período base indicado (artículo 27, primer párrafo, de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y su modificación), excepto las que revistan carácter de pago único y definitivo.

“No serán deducibles las retenciones y/o percepciones que se realizaran por ganancias imputables al ejercicio por el cual se liquidan los anticipos.

“3. Los pagos a cuenta sustitutivos de retenciones, conforme a las normas que los establezcan, computables en el período base.

“4. El impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de ² gas oil² efectuadas en el curso del período base indicado, que resulte computable como pago a cuenta del gravamen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 15 de la Ley N° 23.966, Título III, de Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural, texto ordenado en 1998, el artículo 13 del Anexo aprobado por el artículo 1° del Decreto N° 74 del 22 de enero de 1998 y la Resolución General N° 115.

“No será deducible el impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de ² gas oil² efectuadas en el ejercicio por el cual se liquidan los anticipos.

“5. El pago a cuenta que resulte computable en el período base, en concepto de gravámenes análogos pagados en el exterior, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, y con lo establecido, en lo pertinente, en el Título IX de la misma, incorporado por la Ley N° 25.063”.

Y finalmente permite, a los fines de resguardar el límite de los anticipos, al decir de la ley, para que sea “a cuenta del tributo que se deba abonar” en dicho período la opción de reducción de anticipos.

Así dispone: “Art. 15.- Cuando los responsables de ingresar anticipos, de acuerdo con lo establecido en el Título I de la presente, consideren que la suma a ingresar en tal concepto superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deba imputarse esa suma -neta de los conceptos deducibles de la base de cálculo de los anticipos-, podrán optar por efectuar los citados pagos a cuenta por un monto equivalente al resultante de la estimación que practiquen, conforme a las disposiciones del presente Título” (lo destacado es del presente).

“Art. 16.- La opción a que se refiere el artículo anterior podrá ejercerse a partir de los anticipos que, para cada sujeto, se indican seguidamente:

“a) Personas físicas y sucesiones indivisas (incluidos los sujetos comprendidos en los incisos c) - cuyos cierres de ejercicio coincidan con el año calendario- y e) del artículo 2° del Título V de la Ley N° 25.063): tercer anticipo, inclusive.

“b) Sujetos comprendidos en los artículos 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones y 2° del Título V de la Ley N° 25.063 - excepto incisos c) (cuyos cierres de ejercicio coincidan con el año calendario) y e)- y entidades cooperativas comprendidas en el artículo 6° de la Ley N° 23.427 y sus modificaciones: quinto anticipo, inclusive.

“No obstante lo establecido en el párrafo anterior, la opción podrá ejercerse a partir del primer anticipo cuando se considere que la suma total a ingresar en tal concepto, por el régimen general, superará, en más del CUARENTA POR CIENTO (40%), el importe estimado de la obligación del período fiscal al cual es imputable.

“La estimación deberá efectuarse conforme a la metodología de cálculo de los respectivos anticipos, según las normas que los rijan, en lo referente a:

“1. Base de cálculo que se proyecta.

“2. Número de anticipos.

“3. Alícuotas o porcentajes aplicables.

“4. Fechas de vencimiento.”

“Art. 17.- A los efectos de hacer uso de la opción dispuesta por este Título, los responsables deberán:

“1. Presentar el formulario de declaración jurada N° 478.

“2. Presentar nota en la que se detallarán los importes y conceptos que integran la base de cálculo proyectada y la determinación de los anticipos a ingresar, exponiendo las razones que originan la disminución. Esa nota deberá estar firmada por el contribuyente o responsable, presidente, socio, representante legal o apoderado -según el sujeto de que se trate- precedida dicha firma de la fórmula establecida en el artículo 28 "in fine" del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y su modificación.

“La nota correspondiente a los sujetos indicados en el artículo 16 inciso b), deberá estar suscripta, además, por contador público, y su firma, certificada por el consejo profesional o colegio que rija la matrícula.

“Los papeles de trabajo utilizados en la estimación que motiva el ejercicio de la opción, deberán ser conservados en archivo a disposición del personal fiscalizador de este Organismo.

“3. Efectuar, en su caso, el pago del importe del anticipo que resulte de la estimación practicada.

“Las obligaciones indicadas deberán cumplirse hasta la fecha de vencimiento fijada para el ingreso del anticipo en el cual se ejerce la opción.

“Sin perjuicio de lo establecido, la dependencia ante la cual se formalice la opción podrá requerir -dentro de los DIEZ (10) días hábiles administrativos contados

desde ese acto- los elementos de valoración y documentación que estime necesarios a los fines de considerar la procedencia de la solicitud respectiva.”

(...)

“Art. 19.- El ingreso de un anticipo en las condiciones previstas en el artículo 17 implicará, automáticamente, el ejercicio de la opción con relación a la totalidad de ellos.

“El importe ingresado en exceso, correspondiente a la diferencia entre los anticipos determinados de conformidad al régimen aplicable para el respectivo tributo y los que se hubieran estimado, deberá imputarse a los anticipos a vencer y, de subsistir un saldo, al monto del tributo que se determine en la correspondiente declaración jurada.

“Si al momento de ejercerse la opción no se hubiera efectuado el ingreso de anticipos vencidos, aún cuando hubieran sido intimados por esta Administración Federal, esos anticipos deberán abonarse sobre la base de los importes determinados en ejercicio de la opción, con más los intereses previstos por el artículo 37 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y su modificación, calculados sobre el importe que hubiera debido ser ingresado conforme al régimen correspondiente”.

“Art. 20.- Las diferencias de importes que surjan entre las sumas ingresadas en uso de la opción, y las que hubieran debido pagarse por aplicación de los correspondientes porcentajes - establecidos en los respectivos regímenes- sobre el impuesto real del ejercicio fiscal al que los anticipos se refieren, o el monto que debió anticiparse de no haberse hecho uso de la opción, el que fuera menor, estarán sujetas al pago de los intereses resarcitorios previstos por el artículo 37 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y su modificación.”

Como puede advertirse la AFIP tiene facultades para establecer anticipos o pagos a cuenta de los tributos que recauda. Esto también se prevé en el Decreto

618/97 al regular la facultad reglamentaria a cargo del Administrador federal de Ingresos Públicos. En efecto dispone: Art. 7º: *“El Administrador Federal estará facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración.*

“Las citadas normas entrarán en vigor desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial, salvo que ellas determinen una fecha posterior, y regirán mientras no sean modificadas por el propio Administrador Federal o por el MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS.

“En especial, podrá dictar normas obligatorias en relación a los siguientes puntos:

“5) Modos, plazos y formas extrínsecas de su percepción, así como la de los pagos a cuenta, anticipos, accesorios y multas. (...)” (lo subrayado es del presente).

Claro que esta facultad refiere a funciones reglamentarias y por ello en nada puede alterar el espíritu de la ley a reglamentar. Si lo hiciera el acto administrativo de alcance general sería nulo de nulidad absoluta e insanable por apartarse de la ley (arts. 1, 7 y 14 ley 19549). A la vez al reglamentar debe hacerlo en forma razonable (arts. 1, 28 y 33 CN y CSJN “Williams” 2013) ya que sin duda la recaudación es un acto de gobierno (CSJN “Llámenos” 2008 voto Zaffaroni) caso contrario viola el principio constitucional de razonabilidad. Puede advertirse que, la reglamentación de los anticipos del impuesto a las ganancias -antes mencionada- luce razonable y respeta el espíritu de la ley del impuesto que es no excederse *“del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos”*. Y a la vez que se limite a modos, plazos y formas de su percepción. Es que claramente no puede excederse el

impuesto que en definitiva corresponda ingresar por ese período al que se le asignan los anticipos, caso contrario constituiría un despojo o un pago sin causa.

Para resguardar ese límite es que la reglamentación prevé mecanismos, deducciones y la posibilidad de la reducción de los anticipos. Y además ya los cuantifica en el período y le fija una alícuota también a tales fines.

Y claro resulta que con esta reglamentación ya se considera alcanzado ese límite por parte del Fisco. Cualquier diferencia se determina conforme el régimen que regula la ley de presentación de declaración jurada.

Sin embargo, la AFIP en paralelo con esta reglamentación vigente procedió durante los períodos 2022 y 2023 al dictado de tres resoluciones generales que establecen “anticipos extraordinarios” de modo paralelo o superpuesto con figuradas excusas y dando excepcionalidad, afirmando desde el primero dictado que es “por única vez”. Pero lo hace sin prever las deducciones permitidas por la ley para determinar la renta y contempladas en la reglamentación de los anticipos del impuesto y también desconociendo derechos del contribuyente como es la compensación, entre otras cuestiones. Lo que luce contrario a la ley e irrazonable y por ello a priori, pone en jaque el acto dictado. Ello puede generar a que sumados a los once anticipos ya previstos y sin deducir los quebrantos termine aparándose del límite que marca el legislador para establecerlos: “del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos.” Esto, sumado a los perjuicios financieros que ocasionan su ingreso anticipado sin prever que los mismos puedan ajustarse por inflación al momento de su cómputo.

Análisis jurídico.

Para comprender cómo nace el “anticipo extraordinario” dispuesto por la RG bajo análisis es necesario hacer un poco de historia e insertarlo en el contexto. En efecto, con la excusa de la “guerra Ucrania Rusia”, al no sancionarse el pretendido

proyecto del Impuesto a las rentas inesperadas, de alguna forma se implementó, prescindiendo de la ley, por un acto administrativo de alcance general dictado por la AFIP, dicha pretensión impositiva que sólo el Congreso estaba facultado para establecer. De ello se advierte aún mejor la verdadera naturaleza de impuesto que ostenta y la finalidad aviesa en el medio utilizado.

Durante el año 2022, el Ejecutivo nacional proyectó la creación de un impuesto a las “rentas inesperadas”, a la manera de un “impuesto de guerra” que consistía en la aplicación de un excedente de un 15% sobre el impuesto a las ganancias a las sociedades que obtengan rentas extraordinarias por el incremento de precios de los *commodities*, a causa de la guerra Ucrania-Rusia. Otra vez, se trataba de, un impuesto directo al que el gobierno nacional por el proyecto presentado le pretendía dar un destino específico en desmedro de las arcas provinciales y que se sumaría esta vez al ya vigente que grava igual renta. Sin embargo, el mismo no obtuvo sanción legislativa.

Frente a ello, la AFIP ideó en forma inmediata el establecimiento de un Impuesto a las rentas extraordinarias pero sin ley¹. De la lectura de los acontecimientos puede afirmarse que, al no obtener aprobación por el Congreso de la Nación el anterior tributo descrito, con total afrenta al principio de reserva de ley en materia tributaria de raigambre constitucional, la AFIP dictó, por primera vez y con la promesa de ser la única, lo que denominó un “anticipo extraordinario” por la RG 5248/2022² con casi iguales justificantes, en efecto, la excusa en el contexto bélico (a la manera de un impuesto de guerra) como en la recuperación post pandemia. Sin embargo, también hizo alusión a otro justificante que es alcanzar manifestaciones de una elevada capacidad contributiva. Así establece en sus considerandos: “*Que a comienzos del*

¹ Ver comentario, diario La Nación, Editorial, p. 38, sábado 27 de agosto de 2022, “Fascismo Fiscal”.

² B.O. 12/8/2022.

corriente año la economía mundial se vio afectada como consecuencia del conflicto bélico en Europa Oriental, por un incremento general y extraordinario de los precios internacionales, en especial de los commodities, de los alimentos y de la energía. Que nuestro país, en tanto histórico exportador de algunos de los bienes que registraron aumentos extraordinarios en sus precios internacionales, resultó beneficiado con una mejora en los términos de intercambio. Que, a resultas de esta situación excepcional, actores económicos locales se han visto beneficiados al obtener ingresos extraordinarios por la comercialización de ciertos productos y servicios.”; “Que es deseable que esas medidas se orienten hacia una redistribución progresiva de los ingresos, siendo el estado en su conjunto quien debe atender las desigualdades, sobre todo en un contexto donde pocas empresas fueron las beneficiadas, tanto por la crisis sanitaria como por el conflicto bélico.”; “Que ciertos sujetos, por aplicación de las normas del impuesto a las ganancias, han visto anulado su resultado impositivo por el cómputo de quebrantos acumulados de ejercicios anteriores, lo que ha motivado la falta de determinación del impuesto de uno o más períodos fiscales y, consecuentemente, la anulación del impacto extraordinario del ejercicio en curso”; “Que, a raíz de ello, esta Administración Federal considera oportuno establecer -por única vez- un pago a cuenta extraordinario del impuesto a las ganancias que deberán ingresar determinados sujetos que, no solo han sido beneficiados por los efectos descritos, sino que además manifiestan una elevada capacidad contributiva. Que, asimismo, este conjunto de contribuyentes representa un universo inferior al UNO POR CIENTO (1%) del total de personas jurídicas que presentan las declaraciones juradas del impuesto.” (lo subrayado es del presente e indica a las claras que lo que grava son las rentas extraordinarias, o sea lo que pretendía el impuesto que no fue aprobado por el Congreso).

Este “anticipo extraordinario” se dispone “por única vez” a cuenta del impuesto a las ganancias a cargo de los contribuyentes y responsables enumerados en el art. 73 de la ley del referido gravamen, que cumplieran determinados parámetros. No se cumplió con el “por única vez” puesto que con total descaro volvió a establecerlo al año siguiente por RG AFIP N° 5391/23 (B.O. 21/07/2023) y otra vez más por RG AFIP 5424/23 (B.O. 28/09/2023). Esta última norma alcanza a los sujetos consultantes y por ello se dictamina al respecto.

El primer anticipo extraordinario establecido en el 2022 indicó una alícuota del 15% o del 25% conforme los supuestos que regula. No permitió aplicar la deducción de los quebrantos impositivos de ejercicios anteriores conforme la ley del impuesto a las ganancias. Como puede advertirse, en este supuesto viola la ley del impuesto que establece el derecho a la utilización de los quebrantos, lo que no puede hacer sin ley. Asimismo, con total apartamiento de la ley de procedimientos fiscales que permite la extinción de las obligaciones tributarias por compensación dispuso: *“El mecanismo de compensación previsto en el artículo 1° de la Resolución General N° 1.658 y sus modificatorias, no será aplicable para la cancelación del pago a cuenta establecido por la presente norma.”*

Se nos informa que una de las empresas solicitantes del presente dictamen (La NN R), en dicha oportunidad, ingresó el susodicho “anticipo extraordinario” previsto en la RG 5248/2022. En el caso de efectuar un planteo contra la actual RG que establece el nuevo anticipo extraordinario es importante saber el *factum* de las firmas al momento de dicho pago y luego también al momento del vencimiento del nuevo. En efecto, ver si tenían quebrantos (según se nos informa sí lo tiene La NN RT), en cuanto se excedieron pagando los 11 anticipos ordinarios con más el extraordinario (se nos informa que NN RT arrastra saldo a favor), si ya lo imputaron, y demás cuestiones que se consideren oportunas comentar.

En cambio, ninguna de las tres empresas, quedaron alcanzadas por el segundo “anticipo extraordinario”.

Sin duda que el pago del primer anticipo extraordinario por parte de NN R sin cuestionamiento alguno es una debilidad pero puede invocarse que, en materia tributaria, el pago no implica una voluntariedad por ser el tributo una obligación legal (CSJN “Video Club Dreams”, entre otros).

La norma bajo análisis, con afectación a la capacidad contributiva actual y real limitó también el derecho del contribuyente de solicitar la opción de reducción de anticipos, de computar los quebrantos y de ejercer el derecho que por ley tienen a compensar. Iguales fundamentos y tenor lucen en la RG AFIP dictada en el presente año 5391/23 (B.O. 21/07/2023) la que no alcanza a los consultantes.

Así, la AFIP volvió al ruedo con el dictado de la RG AFIP 5424/23 (B.O. 28/09/2023) que si alcanza a las firmas consultantes.

De la norma bajo análisis.

La RG AFIP al ser dictada invoca el art. 7 del Dec. 618/97. Lo que indica que se trata de una norma reglamentaria. Por ello no puede apartarse de la ley que reglamenta y que en, el caso, son la ley de procedimientos fiscales 11683 (LPF) y la ley del Impuesto a las Ganancias (LIG).

Sin embargo, se aparta de los aspectos de la ley que debe respetar: quebrantos (arts. 30, 54, 80, 81, 85, 131, 132, 146, 147, 187 a 192 de la ley del impuesto a las ganancias) y anticipos y compensación (arts. 21, 28 y 29 ley de procedimientos fiscales).

Al ser un acto dictado por un organismo administrativo es un acto administrativo y, en el caso, de carácter general por sus efectos. Como acto administrativo debe respetar las exigencias y requisitos propios de tal. Y es el caso que omite hacerlo.

La respuesta del Poder judicial respecto del “anticipo extraordinario”.

Desde ya se aclara que los decisorios que se comentan refieren a planteos incoados contra las anteriores RG AFIP, en particular, la primera del año 2022 (RG AFIP 5248/22). En especial, se trató de planteos en el marco de una Medida Cautelar Autónoma previa a la presentación de la Demanda de impugnación del acto administrativo de alcance general y sin resolución aún de un Reclamo administrativo impropio incoado contra el “anticipo extraordinario” sin otorgar el efecto suspensivo solicitado en sede administrativa del mismo o bien frente a su silencio luego de transcurrido el plazo que marca la ley de medidas cautelares frente al Estado sin sentencia de fondo a la fecha de elaboración del presente. También hay alguna presentación en el marco de un Amparo.

Las que concedieron el efecto suspensivo de la norma

Juzgado Federal N° 1 de San Nicolás, “... **c. AFIP s/ medida cautelar autónoma**” (14/10/2022); Juzg. Federal N° 4 Mendoza, “**José Cartellone Construcciones Civiles SA c. AFIP - DGI s/ medida cautelar autónoma**” (03/10/2022) hizo lugar a las medidas cautelares en especial por apartamiento al art. 21 de la ley y por afectación a la capacidad contributiva.

Juzgado F San Nicolás N° 1, “**Cía. De Inversiones en Electricidad SA c/ AFIP s/ Impugnación de acto administrativo**” (22/10/2022). En dicho proceso la actora solicita una medida cautelar de suspensión de la RG (acto administrativo) hasta el dictado de la sentencia definitiva de impugnación judicial del acto administrativo de alcance general incoado luego de la interposición de un Reclamo administrativo impropio –rechazado por el Fisco- en el que solicitó el efecto suspensivo pero, al haber pasado el plazo de 5 días que marca la ley de medidas cautelares sin expedirse, tal como la misma lo autoriza, lo efectúa en sede judicial. La firma tiene quebranto y

acompaña un informe contable en el que acredita que el impuesto a las ganancias a pagar por el ejercicio 2022 en base al resultado neto final proyectado resulta sustancialmente inferior al anticipo extraordinario pretendido. Y que el mismo le absorbe el 100% del IG estimado a dicho período. Y que por los quebrantos acumulados de períodos anteriores ese saldo a favor que le generaría el pago de dicho anticipo no sería susceptible de ser compensado en el corto plazo con lo que con la inflación imperante le provocaría un daño económico financiero cierto y grave sobre el patrimonio de la firma. La medida cautelar se otorga puesto que se considera acreditada la verosimilitud del derecho, la no afectación del interés público y además el peligro en la demora en especial por las constancias acompañadas que acreditan una intimación de la AFIP para el pago. Este decisorio es importante –por la proyección en un planteo en la justicia federal de Rosario- porque invoca otro que fue suscripto -seguramente subrogando- por la Jueza Federal de Rosario en igual sentido en “Cía. De inversiones en Electricidad SA c/ AFIP s/ medida cautelar autónoma” 14/10/22. Ordena una contracautela de 30%.

Juzg. Fed. San Nicolás N° 1, “**Luz de La Plata S.A.U c/AFIP s/medida cautelar autónoma**” (14/10/2022), se interpone como medida cautelar autónoma en el marco de un Reclamo administrativo impropio incoado ante la AFIP aún no resuelto en el que se solicitó la suspensión de los efectos de la RG y pasados 5 días (plazo que establece la ley para solicitarlo judicialmente) no se expidió. La firma resalta que su actividad se encuentra fuertemente regulada y que los precios de la energía distribuida no se encuentran sujetos a la libre discreción del concesionario y que, en definitiva, expresa que el informe Contable que adjunta acredita que no surge IG a pagar por LDLP por el ejercicio fiscal 2022 en base al resultado neto final proyectado indicado en el referido informe, evidenciando este último la existencia de quebrantos impositivos que absorben en su totalidad el resultado impositivo proyectado del ejercicio 2022.

Enuncia que el informe contable también da cuenta de la magnitud del AE a ingresar por aplicación de las disposiciones de la RG 5248 el anticipo no cumplirá la presunta función de pago a cuenta, pues LDLP no tendrá IG a ingresar y contra qué imputar el AE, constituyendo así una mera carga fiscal que funciona como un impuesto especial aplicado sobre el resultado impositivo y/o un ilegítimo incremento de la carga impositiva de LDLP que violan el principio de legalidad, de capacidad contributiva y de razonabilidad. Funda su planteo en que: *“el AE viola el principio constitucional de legalidad o reserva de ley porque i) establece una nueva carga fiscal; ii) se encuentran ausentes en la RG 5248 las notas esenciales de un régimen de anticipos; (iii) la RG 5248 desconoce el mecanismo de determinación del IG; (iv) la AFIP incurrió en un exceso reglamentario; y (v) el AE es el mecanismo ideado a fin de consagrar el denominado “Impuesto a la Renta Inesperada”. En definitiva, expresa que el informe Contable que adjunta acredita que no surge IG a pagar por LDLP por el ejercicio fiscal 2022 en base al resultado neto final proyectado indicado en el referido informe, evidenciando este último la existencia de quebrantos impositivos que absorben en su totalidad el resultado impositivo proyectado del ejercicio 2022”*. Respecto del peligro en la demora por la inminencia del vencimiento y con ello la cierta posibilidad de reclamo por la AFIP y la traba de medias cautelares contra la firma. El Juez considera cumplidos los requisitos de procedencia de la medida cautelar y además afirma –lo que resulta interesante siempre invocar- que: *“la suspensión pretendida no produce afectación del interés público ni genera efectos jurídicos o materiales que puedan configurarse como irreversibles, toda vez que el tiempo de suspensión de lo decidido está a las resultas del interés que el órgano administrativo demuestre en resolver la cuestión con prontitud y quede, en su caso, habilitada la vía judicial respectiva (demanda contenciosa en los términos del art. 25 y concordantes de la ley 19549)”*. Ordena la contracautela del 30%.

CNCAF Sala IV, “**C. C. SA c/ EN - AFIP - DGI - Resol. 5248/22 s/medida cautelar (autónoma)**” (30/05/2023). La firma interpuso un Reclamo administrativo impropio y solicitó la suspensión de los efectos de la RG que establece el “anticipo extraordinario”, luego la solicitó judicialmente y le fue denegada por ausencia de prueba de la imposibilidad de hacer frente al pago y de las consecuencias patrimoniales que le irrogaría hacerlo, apela y la Cámara la concede. La firma tenía una reducción de los anticipos ordinarios a cero pesos dispuesta por el organismo fiscal mediante la emisión de un acto administrativo de fecha anterior al vencimiento de la primera cuota del anticipo extraordinario e invoca los actos propios del Fisco. Si bien la AFIP considera que el mismo es para los anticipos ordinarios y no para el extraordinario.

La Cámara concede la cautelar denegada por las constancias acompañadas relativa a la proyección del Impuesto a las Ganancias del período 2023 que había motivado y respaldado el pedido de reducción incoado, “*iii) la mentada documentación revela que la base de cálculo original de los anticipos ordinarios ascendía a \$196.399.225 [esto es, \$212.619.526 (impuesto determinado en el ejercicio 2022) menos \$16.161.363 (retenciones y otras deducciones permitidas)], mientras que la “Base de Cálculo Proyectada” que justificó la solicitud de su reducción era de \$12.796.156; (iv) el informe especial económico detalló además que la actora ya había sufrido retenciones en concepto de Impuesto a las Ganancias del período 2023 por \$18.521.419, además de haber pagado los anticipos ordinarios 1º y 2º por un monto total de \$65.479.504. Ello así, consigna que, a la fecha de su confección, C. C. S.A. contaba con un saldo a favor de \$71.204.767 para el ejercicio 2023; y (v) en el escenario descripto, el 24/01/23 la AFIP intimó a la actora a pagar \$16.371.513,57 en concepto de cuota nº 1 del anticipo extraordinario a cuenta del período 2023 y mediante resolución del 1º/03/23 precisó que: a- la actora se encontraba alcanzada*

por las previsiones del art. 1º, punto 1º de la RG 5248; b- había considerado el ejercicio cerrado en 03/2022 y el impuesto determinado en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período 2022; y c- art. 7º de la RG 5248 “establece que no es aplicable el marco de la opción de reducción de anticipos normada por la RG Nº 5246”.

“7º) Que, en función al contexto normativo y fáctico descripto, la verificación de la verosimilitud en el derecho aquí involucrada requiere cotejar el pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias del período 2023 exigido por la RG 5248 con la liquidación del gravamen proyectada para el referido ejercicio. De ello surge que: (i) tanto el monto intimado por el Fisco Nacional en concepto de cuota nº 1 del anticipo extraordinario (esto es, \$16.371.513,57) como el importe total de este último (\$49.114.540,71), superan el impuesto proyectado para el período 2023 (\$12.796.156); y (ii) el monto que arrojaría la liquidación final Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2023 resultaría íntegramente satisfecho con los pagos a cuenta y retenciones ya practicadas (cuyo importe total ascendería a \$84.000.923) (v. informe especial económico acompañado con la documental de inicio el 2/02/23).

“En este punto, es dable señalar que, según el referido informe, “C. C. S.A. se encuentra en un escenario donde su capacidad de generar utilidades se encuentra claramente por debajo de los resultados que obtuvo en el ejercicio fiscal cerrado en marzo de 2022. La consecuencia de este deterioro en la rentabilidad es un desacople entre los anticipos de Impuesto de las Ganancias determinados en función de las utilidades pasadas con relación al nivel de resultados que se estima para este ejercicio (esto es, el 2023)” (conf. documental incorporada el 2/02/23).

“Por su parte, con posterioridad a los anticipos ordinarios 1º y 2º cuantificados por el informe supra referenciado, la actora canceló los anticipos 3º y 4º mediante pagos en efectivo y por compensación por un monto total de \$32.729.929,8 (conf. documentación incorporada el 2/02/23); importe que -a priori- redundaría en un mayor

saldo a favor que el efectivamente considerado en el informe acompañado (esto es, \$71.204.767).

“Ello así, la documentación incorporada a los presentes actuados resulta suficiente para colegir con el grado de probabilidad (y no de certeza) exigible en esta instancia y en el limitado marco cognoscitivo propio del proceso cautelar, que la capacidad contributiva presumida por la RG 5248, en el caso, conllevaría a ingresar sumas en exceso del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio 2023 (proyectado); consecuencia que contraría la naturaleza jurídica y la finalidad propia de los pagos a cuenta regidos por el art. 21 de la ley 11.683. Dicho de otro modo, los elementos probatorios arrojados alcanzan para inferir -prima facie- que, en el caso, la subsunción normativa de la actora en la previsión del art. 1º, punto 1º, de la RG 5248 -que utiliza la cuantía del impuesto determinado en el período base como manifestación de capacidad contributiva gravada- no se corresponde con la situación impositiva frente al Impuesto a las Ganancias del período 2023 efectivamente proyectada por C. C. S.A.; todo lo cual otorga verosimilitud al derecho invocado.

“Máxime cuando la capacidad contributiva aquí involucrada fue objeto de análisis por parte del propio Fisco Nacional al emitir el acto administrativo 1/2023 que admitió la reducción de los anticipos ordinarios solicitada por la actora y consignó que la base de cálculo sería \$0.” (lo transcribimos por la importancia de los extremos que deben acreditarse en todo planteo más allá de la particularidad del caso).

Y respecto del “interés público invocado por la AFIP, se advierte que aquel se encuentra desmerecido frente a un acto verosímilmente ilegítimo de modo que la concesión de la tutela, lejos de afectarlo, tiende a protegerlo. A ello debe añadirse que la suspensión dispuesta no genera consecuencias jurídicas o materiales que puedan configurarse como irreversibles, toda vez que, tal como su apuntó supra, los efectos de la tutela conferida a la actora: (i) se encuentran sujetos al interés que el órgano

administrativo demuestre en resolver la cuestión sometida a su consideración; y (ii) importan postergar por un tiempo limitado el cobro de la pretensión fiscal que, de resultar legítima, motivará el reclamo del impuesto y de los intereses resarcitorios correspondientes.”

CCAF, Sala IV, “**Lomas de los vientos SA c/ AFIP s/ Proceso de conocimiento**” (19/09/2023). La cámara concede la medida cautelar de suspensión de los efectos de la RG 5248/22 que el juzgado había rechazado. La actora inició demanda a fin de solicitar la nulidad de la Res. 2022-62-E – AFIP-DGI, mediante la cual se había rechazado el reclamo impropio deducido contra la RG 5248/22 que dispuso el pago del Anticipo Extraordinario, cuya inconstitucionalidad solicitó que se declare. El 24 de febrero de 2023 amplió la demanda e informó que había presentado la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del 2022 que arrojó un impuesto determinado de \$0, lo cual confirma que el anticipo extraordinario no califica como un pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias, correspondiente al período fiscal 2022, sino una carga creada por una resolución que no reviste el carácter de ley formal y material y que afecta el principio de capacidad contributiva. Y que la AFIP mantenía vigente el reclamo por los intereses de las cuotas no ingresadas del anticipo extraordinario.

Juzg. Fed. Ejecuciones Fiscales y Trib. - Nº 1, “**AFIP c/Freddo S.A. s/Ejecución Fiscal – AFIP**” (8/06/23). Finalmente cabe citar una causa ya no en el marco de un planteo de reclamo impropio o cautelar autónoma u otra vía de impugnación de la norma sino ya iniciada una ejecución fiscal contra el contribuyente alcanzado por el anticipo extraordinario frente a su no pago. Así, intimada de pago, la ejecutada hace saber que ya presentó la declaración jurada del impuesto a las ganancias, período fiscal 2022, de la cual se desprende no sólo que su parte no debe ingresar saldo alguno, sino que han aumentado sus quebrantos impositivos. Entiende

que, por ello, no debe ingresar monto alguno en concepto de anticipos extraordinarios del impuesto a las ganancias - Resolución N° 5248/2022, que se reclaman en la ejecución fiscal. La accionada acompañó la declaración jurada del impuesto a las ganancias, período fiscal 2022, la que fue presentada el día 23/01/2023 y arrojó quebranto impositivo.

Si bien al momento de librar la boleta de deuda e iniciar las actuaciones, la accionada no había abonado los anticipos reclamados, ni presentado la respectiva declaración jurada, motivo por el cual la actora se encontraba habilitada para proceder a su reclamo por la vía judicial, con posterioridad la demandada presentó la declaración jurada que arrojó quebranto impositivo. El juez al resolver teniendo en cuenta la jurisprudencia del Máximo Tribunal que confirmó la sentencia del tribunal inferior que sostuvo la improcedencia del reclamo de anticipos y sus accesorios en los casos en que la declaración jurada del impuesto del período arroje quebrantos impositivos consideró que la deuda reclamada deviene inexigible y, en consecuencia, hizo lugar a la excepción de inhabilidad de título deducida. También en este supuesto, las costas se imponen en el orden causado.

Las que la denegaron

Juzgado CAF n° 1, “**MSU Energy SA c/ AFIP s/ Medida Cautelar autónoma**” (18/10/22). La medida fue denegada considerando que la peticionante no logró acreditar *“la gravitación que el pago del tributo tendría sobre la renta o sobre su patrimonio y con ellos “la existencia de un daño patrimonial de tal entidad que resulte insusceptible de reparación ulterior y/o que torne ilusorios los derechos cuyo reconocimiento eventualmente pudiera tener lugar en la sentencia”*. Y eso a pesar que se trataba de una empresa con un resultado impositivo íntegramente absorbido por los quebrantos acumulados que representan cuatro veces el resultado impositivo proyectado. Y con un certificado de exclusión otorgado por la propia AFIP para no ser

incidida por retenciones o pagos a cuenta en el impuesto a las ganancias por el período 2022.

JNCA Federal N° 3, "**Wework Argentina SRL c. AFIP RG 5248/2022 s/ medida cautelar (autónoma)**" (01/11/2022). La firma invoca la acumulación de quebrantos y que además para el ejercicio del año 2022, también proyecta determinar un resultado contable e impositivo negativo. Y que el hecho de no haber determinado impuesto a las ganancias en el periodo fiscal 2021 importó que no nazca su obligación de ingresar los anticipos del periodo fiscal del 2022, según el régimen instaurado por la resolución nro. 5211. Sin embargo -señala- que sí se encuentra alcanzada por el pago del anticipo extraordinario de la resolución general nro. 5248. A fin de acreditar que el ingreso del anticipo extraordinario resulta ilegítimo e inconstitucional, adjunta informes de contador público que toman como base los datos reales hasta agosto del año 2022 y proyectan tres posibles escenarios para los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre. Explica que estos tres escenarios son de máxima, de mínima y otro intermedio. A su vez, informa que acompaña tres informes contables en los cuales se proyectan tres posibles resultados impositivos y contables para el ejercicio fiscal del 2022. Destaca que aún en el escenario más favorable, el resultado contable e impositivo que proyecta será negativo.

Acreditó que la suma que la empresa debiera ingresar en concepto de anticipo extraordinario resulta superior al impuesto a las ganancias que proyecta por el periodo fiscal del 2022, que -asevera- será igual a \$0, sumándose el monto de las ingentes sumas que en concepto de saldos a favor acumula. Al momento del planteo la AFIP no había resuelto acerca de la solicitud de reducción de anticipos derivada de la ley de procedimiento tributario y de la jurisprudencia de la CSJN peticionada por la firma ni tampoco la solicitud de exclusión ni se expidió acerca de la suspensión de los

efectos de la resolución general nro. 5248. No la concede porque no fueron acreditados los supuestos de procedencia.

CNCAF, sala I, “**LA PUNA SOLAR SA c. EN-AFIP-RESOL 5248/22 s/MEDIDA CAUTELAR (AUTONOMA)**” (11/04/2023). La Cámara sostuvo que el rechazo expreso del reclamo impropio resuelto por la AFIP presentado por la firma actora en sede administrativa modificó las circunstancias invocadas en el escrito inicial como sustento de la medida cautelar autónoma pretendida. Ello es así porque el examen del requisito de la verosimilitud del derecho invocado ya no recae sólo sobre la RG 5248 sino necesariamente debe comprender a la resolución individual que dictó la AFIP rechazando el Reclamo administrativo impropio que también goza de presunción de legitimidad (artículo 12 de la ley 19.549) y la firma omitió hacerlo. En efecto, la firma actora no solicitó en el marco de estas actuaciones la suspensión de dicha resolución, ni tampoco se conoce si ejerció una pretensión impugnatoria judicial contra ese acto, no pueden tenerse por acreditados los requisitos de procedencia de la medida cautelar requerida. Así dispone que el pronunciamiento que rechazó la medida cautelar pretendida por la firma actora debe ser confirmado. Nuevamente en ese fallo las costas se imponen en el orden causado, en atención a las particularidades del caso y al modo en que se resuelve (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

El voto en disidencia en cabio sostuvo que, la medida cautelar solicitada, cuyos efectos implican la suspensión de la Resolución General 5248/2022 (AFIP) debe ser admitida, pues, en relación al peligro en la demora, la AFIP cursó a la firma actora una intimación de pago de la primera cuota del “anticipo extraordinario” —por la suma de \$71.162.936,69—, bajo apercibimiento de iniciar el proceso de ejecución fiscal, a lo que se agrega la gravitación económica que el “anticipo extraordinario” representa (del voto en disidencia del Dr. Facio). Tuvo en cuenta que la documentación acompañada

con la solicitud cautelar permite inferir que el “resultado impositivo” del ejercicio 2021 fue absorbido en su totalidad por los quebrantos impositivos acumulados, resultando un quebranto trasladable para los siguientes ejercicios, y la extensión de la “constancia de exclusión - retención de impuesto a las ganancias RG 830 y sus modificaciones” da cuenta del reconocimiento por parte de la AFIP de que las retenciones que podría sufrir la empresa excederían el cumplimiento de la obligación tributaria de ese período —cfr. art. 38 de la RG 830/2000, con las modificaciones de la RG 5322/2023—. Esos extremos constituyen —dentro del limitado marco de conocimiento propio del proceso cautelar— un indicio suficiente sobre la alegada ausencia de capacidad contributiva de la firma actora para afrontar el ingreso del anticipo establecido en la RG 5248.

CCAF, sala IV, “**CT Barragan SA c. EN - AFIP - DGI - Dto 1397/79 - Intimación Intereses Resarcitorios Pago a Cuenta N° 3 Anticipo Extraordinario RG 5248 s/Medida Cautelar (Autónoma)**” (23/05/2023), La Cámara sostuvo que, la medida cautelar solicitada por una empresa a fin de que la AFIP se abstuviera de reclamar administrativa o judicialmente los intereses resarcitorios correspondientes al pago a cuenta N° 3 del anticipo extraordinario del Impuesto a las Ganancias dispuesto por la resolución general 5248/2022 (AFIP), hasta tanto se resolviese el recurso de apelación deducido contra el acto dictado por el ente recaudador, debe ser rechazada, pues no se acreditó de modo fehaciente un peligro particularizado en la demora. Si bien asiste razón a la firma en cuanto a que la falta de pago de los intereses de anticipos habilita a que el Fisco Nacional promueva ejecución fiscal, dicha circunstancia no alcanza para tener por verificado el peligro en la demora. La actora no acreditó que su situación patrimonial resulte seriamente afectada por el consecuente pago de la cuantía de intereses resarcitorios que surgen del Sistema de

Cuentas Tributarias del Fisco Nacional ni tampoco la lesión que podría ocasionar al desarrollo de sus actividades.

CCAF, Sala II, “**Zetamix S.A. c. En-AFIP-DGI-Resol. 5248/22 s/ inc. de medida cautelar**” (30/05/2023), la Cámara confirma la denegatoria de la medida de suspensión de la Rg 5248/22 la medida cautelar innovativa solicitada por Zetamix S.A., tendiente a que se suspendieran transitoriamente los efectos de la R.G. N° 5248/2022 y la ejecución fiscal iniciada en contra de la firma, hasta tanto se dictara sentencia de fondo. Rechazo en base a que se requería mayor debate y prueba que excedía el marco de la medida cautelar planteada.

CCAF, Sala I, “**La Nueva Metropol SA de transporte automotor comercial e industrial y otros c/ EN-AFIP-RESOL 5248/22 s/Amparo ley 16.986**” (30/05/23). En el caso la firma interpuso una demanda de amparo contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) con el objeto de que se declare la ilegalidad y la arbitrariedad de la resolución general n° 5248/2022 (RG 5248). Se denegó por la vía elegida ya que se requería mayor debate y prueba propio de un proceso ordinario si bien revocó las costas impuestas.

CNCAF, Sala III, “**Ale Heavylift Austral S.A. c. En-AFIP-RESOL 5248/22 s/ medida cautelar (autónoma)**” (15/08/2023). La Cámara confirma la denegatoria de la medida cautelar efectuada en primera instancia. Sostuvo que: “*La medida cautelar autónoma solicitada por una empresa fin de que disponga la suspensión de la Resolución General 5248/2022 (AFIP), que instituyó un pago a cuenta extraordinario del impuesto a las ganancias para determinados sujetos, debe ser rechazada, pues no puede considerarse constatado el peligro particularizado y concreto en la demora que alega la apelante, puesto que, por la sentencia dictada el 7/07/2023 el juzgado federal de ejecuciones fiscales y tributarias nro. 3 hizo lugar a la excepción de inhabilidad de título opuesta por la allí ejecutada, de manera que dicha ejecución fiscal*

no prosperó” y que: “El pedido de suspensión de la Resolución General 5248/2022 (AFIP) y su inaplicabilidad respecto de la actora en el caso concreto constituyen cuestiones que deberán ser analizadas a la luz del debate y la prueba que se produzca durante la sustanciación del proceso principal”.

CNCAF, sala I, “**Altiplano Solar S.A. c. En-AFIP-RESOL 5248/22 s/ medida cautelar (autónoma)**” (31/08/2023), cabe destacar que en este caso la AFIP rechazó el reclamo impropio presentado por la firma y la misma tenía un certificado de exclusión de retenciones y anticipos ordinarios otorgado por la propia AFIP. Sin embargo, la Cámara ratificó la denegatoria de cautelar e impuso las costas por su orden. En el caso hubo un voto en disidencia que sostuvo que la medida cautelar autónoma a fin de que suspenda los efectos de la resolución general 5248/2022 (AFIP) debe ser admitida, pues la AFIP cursó a la firma actora una intimación de pago de la primera cuota del “anticipo extraordinario”, bajo apercibimiento de iniciar el proceso de ejecución fiscal previsto en el art. 92 de la ley 11.683. También cabe remarcar la gravitación económica que el “anticipo extraordinario” representa (del voto en disidencia del Dr. Facio).

A la manera de síntesis puede advertirse que han sido parejas las concesiones de cautelares como las denegatorias. Y que, en el caso de las segundas, lo fueron incluso frente a evidencias de afectación del aporte extraordinario a la capacidad contributiva y apartamiento de la sustancia del régimen de los anticipos. Todavía no se conocen sentencias sobre el fondo.

Al respecto cabe la reflexión que hacen los autores³ al comentar los anticipos extraordinarios: *“Creemos que, especialmente en el contexto actual, no constituye un análisis razonado del derecho vigente la denegatoria de una medida cautelar con*

³ Brandt, María I.; Demartino, Julieta; Vergara, Sergio D.en “¡DÉMONOS CUENTA, NO SON PAGOS A CUENTA! A PROPÓSITO DE LAS ÚLTIMAS RESOLUCIONES DE LA AFIP SOBRE ANTICIPOS, RETENCIONES Y PERCEPCIONES” publicado en Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XLIV, 703, Agosto 2023

causa -implícita o explícita- en que los tributos ingresados en más pueden repetirse. En tal sentido, es imperioso que la justicia considere los efectos de la inflación en sus sentencias y la circunstancia de que, en el marco normativo actual, la única forma de evitar el perjuicio económico y la afectación al derecho de propiedad que implica el anticipo de un tributo que jamás se generará es mediante medidas preventivas ponderadas cuidadosamente y concedidas por parte del Poder Judicial en tanto se verifiquen afectaciones palmarias de derechos y principios constitucionales como los que hemos mencionado.(...) “En virtud de nuestro régimen republicano, remarcamos principalmente el rol que compete al Poder Judicial en el establecimiento de los indicados límites. Sin embargo, no debemos olvidar que es el contribuyente el que tiene la facultad de poner en marcha el engranaje judicial. Si el organismo fiscal insiste en medidas como las que fueron objeto de comentario en este aporte, la reparación solo puede venir de la mano de jueces comprometidos con la defensa de la Constitución Nacional y contribuyentes no dispuestos a tolerar los excesos.”

Test de constitucionalidad.

Podemos adelantar que estamos en presencia de una norma que puede impugnarse por ser inconstitucional por violar la legalidad (arts. 1, 4, 17, 19, 52, 75, inc. 1, y 2, 76 y 99, inc. 3, de la CN) y el derecho de propiedad (art. 17 CN) la razonabilidad y proporcionalidad (arts. 1, 28, 33 y 75, inc. 22 CN), la capacidad contributiva (surge implícitamente de los arts. 4, 16, 17, 28, 33 de la CN y se relaciona con los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad) y, de algún modo, también el derecho de defensa (arts. 18 y 75 inc. 22 CN). Y, en todo, la supremacía legal y constitucional (art. 31 CN).

Violación del principio de legalidad y reserva de ley.

Para fundamentar esta cuestión resulta indispensable abordar acerca de la naturaleza jurídica de lo que regula (en efecto, adelantamos que es una carga tributaria). La RG dictada es un acto administrativo de alcance general. Y de tipo reglamentario puesto que así se encuadra la propia norma en sus considerandos al afirmar: *“la presente se dicta en ejercicio de las facultades del art. 7 del Dec. 618/97”* (artículo ya citado en el presente). Y al ser reglamentario requiere siempre de la invocación de la ley que reglamenta (cita el art. 21 LPF si bien también debe respetar el espíritu de la ley del impuesto a las ganancias).

Como acto administrativo, para ser válido, debe en su dictado cumplir con los recaudos de validez o elementos esenciales que indica la ley que los regula (ley 19549). En efecto los arts. 7 y 14.

Ahora bien, luego de explicado el origen de este anticipo “extraordinario” puede afirmarse sin hesitación que, más allá del *nomen iuris* (siguiendo la doctrina de la CSJN respecto de los impuestos que hace prevalecer la sustancia sobre la máscara o eufemismo que pretenda imponerse Fallos: 21:498; 289:67 y 318:676), se trata de un nuevo impuesto encubierto bajo el rótulo o el ropaje de ser un pago a cuenta del impuesto a las ganancias.

Así la CSJN en “Hermitage”⁴ sostuvo: *“8°) Que a la deficiente técnica legislativa señalada precedentemente se une el hecho de que la denominación dada al gravamen por el legislador no es decisiva para definir el carácter de éste, pues como lo ha sostenido esta Corte desde antiguo, a tal efecto y para establecer su conformidad con la Constitución Nacional, debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera cómo incide el tributo, de modo que, ante la ausencia de correlación entre el nombre*

⁴ CSJN “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25.063 s/ proceso de conocimiento”. 15/06/2010

y la realidad, corresponde desestimar el primero y privilegiar la segunda (ver Fallos: 21:498; 266:53 y sus citas; 280:176 y 151:92 allí citado; 289:67; 314:595.”. En el caso también se aplica lo que afirma la CSJN en esta causa respecto de la ganancia mínima presunta (impuesto establecido por ley): “con el tributo creado se trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario”

En efecto, lo que grava este “anticipo extraordinario” son los “beneficios extraordinarios”; en realidad la presunción de la existencia de una renta extraordinaria obtenida en las circunstancias y por los sujetos que describe. Así, en sus considerandos, dispone: “(...) se ha observado que los actores económicos dedicados a la intermediación financiera, como así también los sujetos que revisten la categoría de Proveedores de Servicios de Pago -registrados ante el Banco Central de la República Argentina- se han beneficiado con la obtención de ingresos extraordinarios por el desarrollo de su actividad”. A lo que amplía en el articulado respecto de: “los sujetos enumerados en el artículo 73 de la Ley del referido gravamen que cumplan concurrentemente las siguientes condiciones: 1) A la fecha del dictado de la presente resolución general registren como actividad principal alguna de las detalladas en el Rubro “INTERMEDIACIÓN FINANCIERA Y SERVICIOS DE SEGURO” del “Clasificador de Actividades Económicas (CLAE) y 2) En la declaración jurada del período fiscal 2022 ó 2023, según corresponda -conforme el artículo 3º-, hayan informado un Resultado Impositivo que sea igual o superior a PESOS SEISCIENTOS MILLONES (\$ 600.000.000.-), sin aplicar la deducción de los quebrantos impositivos de ejercicios anteriores conforme la mencionada ley del impuesto”.

La RG establece el impuesto a las rentas extraordinarias o inesperadas ya que presentado por el PE al Congreso no obtuvo aprobación legislativa. O bien instituye un empréstito forzoso sin ley, lo que está prohibido constitucionalmente.

Nótese que hasta se le da una finalidad específica en sus considerandos: “*Que las obligaciones del Estado Nacional en materia económica exigen la adopción de herramientas que coadyuven a la redistribución progresiva de los ingresos, en aras de reducir las desigualdades y proteger a personas y grupos que presentan mayores condiciones de vulnerabilidad.*”

“*Que, en esa coyuntura, con el objeto de sostener el impulso redistributivo de la política fiscal y frente a la manifestación de elevada capacidad contributiva de ciertos sectores económicos, razones de administración tributaria y equidad toman oportuno establecer un pago a cuenta extraordinario del impuesto a las ganancias que deberán ingresar los sujetos pertenecientes a dichos sectores.*” (sin duda se trata de un impuesto para sujetos específicos sin ley).

Por otra parte, tampoco reglamenta el artículo 21 de la LPF que cita como norma a reglamentar ya que se desvincula de la obligación tributaria real al no permitir el cómputo de los quebrantos.

También la CSJN⁵ sostiene que el anticipo no puede desvincularse del impuesto del período donde se deducirán.

A la vez, al “reglamentar”, se aparta y modifica la propia ley del impuesto a las ganancias al prohibir la deducción de los quebrantos y la ley de procedimientos fiscales al impedir la compensación. El no contemplar la deducción de los quebrantos que regula la ley del impuesto parte de un dato falso respecto del resultado impositivo y por ello se desvincula de la capacidad contributiva real del sujeto, lo que no puede admitirse. Así la norma dispone: “4°: “*El monto del pago a cuenta se determinará*

⁵ CSJN, "Fisco Nacional c. MAR Manufactura de Alambres Rosario SA", 28/05/1981.

aplicando la alícuota del QUINCE POR CIENTO (15%) sobre el Resultado Impositivo -sin aplicar la deducción de los quebrantos impositivos de ejercicios anteriores conforme la ley del tributo- del período fiscal inmediato anterior a aquel al que corresponderá imputar el pago a cuenta” (lo destacado es del presente en especial por el reconocimiento de la norma de apartarse de la ley del gravamen).

En este punto la CSJN ha sostenido el derecho del contribuyente a repetir el impuesto en exceso por los pagos anticipados si hubiere exceso en el ingreso “conforme al resultado de su balance impositivo” (Fallos: 306:1970) por lo que queda claro que así debe determinarse la base de la obligación principal que legitima el anticipo y en el balance impositivo deben contemplarse los quebrantos.

Y respecto de la compensación dispone: “7: *El mecanismo de compensación previsto en el artículo 1° de la Resolución General N° 1.658 y sus modificatorias, no será aplicable para la cancelación del pago a cuenta establecido por la presente norma*”, olvidando que, más allá de la RG que cita, el derecho a la compensación está expresamente previsto en la ley 11683 y sólo otra ley puede modificarlo. En este punto la CSJN (Fallos: 285:177 y reiterado por el Dictamen de la PGN ratificado por al CSJN en “Oleoducto Trasadino Argentina SA” 5/08/2021) ha sido contundente en punto a que el derecho al cobro de anticipos por parte del Fisco no puede conducir a privar de la razón de ser de los mismos y de la efectividad del art. 28 de la LPF (el que regula la compensación).

Por lo que se analiza, la RG de AFIP viola la ley si fuera un anticipo, lo que no puede hacer al ser un acto administrativo general reglamentario o bien establece un nuevo impuesto a los beneficios extraordinarios o un empréstito forzoso, en ambos casos sin ley. Todos supuestos prohibidos constitucionalmente por el principio de legalidad y reserva de ley que rige en forma estricta en materia tributaria.

Por lo expuesto, el acto administrativo general luce nulo de nulidad absoluta e insanable. Así, la LPA dispone los requisitos de tales actos. El art. 7 dispone: “*Son requisitos esenciales del acto administrativo los siguientes:*”

Competencia. “*a) ser dictado por autoridad competente*” (No lo es puesto que, constitucionalmente, sólo el Congreso puede establecer dicho impuesto y justamente no lo aprobó; la AFIP sólo puede reglamentar la ley y a la vez no alterar su espíritu lo que sí hace).

Motivación. “*e) deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo.*” (Carece de este elemento por lo antes expuesto ya que la ley que señala no le permite el dictado, y se dice reglamentaria o bien no hay ley del beneficio extraordinario a reglamentar).

Finalidad. “*f) habrá de cumplirse con la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes del órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto. Las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad.*” (No lo cumple, en efecto lo primero que se advierte es la irrazonabilidad y el apartamiento al principio de proporcionalidad o no excesividad por parte de la RG como se fundamenta en la presente). Se advierte un exceso en el ejercicio de la facultad reglamentaria de la AFIP, que vicia el acto tomándolo nulo o bien estableciendo un impuesto o empréstito forzoso sin ley lo que también conlleva la nulidad absoluta e insanable (art. 14 LPA). Luego la RG luce inconstitucional.

En efecto, el principio de reserva de ley en materia tributaria es estricto en el sistema de división de poderes propio de la república (art. 1 de la CN). Tal facultad corresponde al Poder Legislativo. Rige en materia tributaria el principio de legalidad o de reserva de ley en forma absoluta (arts. 1, 4, 17, 19, 52, 75, inc. 1, y 2, 76 y 99, inc.

3, de la CN), viola de este modo la división de poderes (art. 1 CN) al arrogarse facultades propias del Poder Legislativo expresamente prohibidas para el Poder Ejecutivo.

Violación al principio de razonabilidad y proporcionalidad (art. 28 y 33 CN).

La RG AFIP resulta irrazonable y violatoria del principio de proporcionalidad que debe regir los actos de la administración. En efecto, incluso si fuera válida en el caso de estar prevista en una ley luce arbitraria puesto que se aparta de la naturaleza propia del anticipo, no permite deducir los quebrantos ni ejercer el derecho de compensar saldos a favor y seguramente generará saldos a favor que, con la inflación imperante, destruyen el derecho de propiedad (arts. 17 CN).

Es un manifiesto exceso, lo que se relaciona con el principio de no excesividad, principio que impide que los poderes públicos ordenen algo que resulte exorbitante, excesivo o desmesurado. Es propio del estado de derecho e impide que se limiten los derechos individuales lo mínimo posible por cuestiones de interés público. Resulta así irrazonable.

Y, con esto, es violatoria también de la buena fe que se espera del Estado. Así lo sostuvo la CSJN en “Luján Williams Automotores S.A.” (13-03/2013). Es manifiesta la irrazonabilidad (art. 28 CN) de la RG AFIP.

Violación al principio de capacidad contributiva

El anticipo, si bien puede exigirse y percibirse antes de la realización del hecho imponible -lo que fue admitido por la CSJN que lo ha justificado en la presunción de continuidad de la capacidad contributiva del sujeto obligado (Fallos 303:1496; 304:268, 319: 1245 y 344: 1887) y ha considerado que para su exigibilidad son

obligaciones autónomas de la obligación principal⁶- debe respetar el límite de la capacidad contributiva (CN, arts. 4, 16, 33, 75 -incs. 2 y 22-) y, como vimos, no puede por ello desvincularse de la obligación tributaria del período. Así, la jurisprudencia⁷ ha afirmado que el anticipo debe guardar una razonable relación cuantitativa con el impuesto de base.

El Estado sólo puede gravar con tributos allí donde hay capacidad contributiva.

La capacidad económica debe ser actual y efectiva, si no hay una moneda constante, homogénea, los incrementos de valor son ficticios, falsos, y los mínimos no imponibles pierden su finalidad al no adecuarse a la nueva realidad económica.

Esto, ya lo afirmaba el profesor Francesco Moschetti⁸ al sostener que: *“Sólo es capacidad contributiva aquella riqueza que puede ser detraída sin perjudicar la supervivencia de la organización económica gravada”*.

La capacidad contributiva, entendida como la aptitud económica de pago, legitima la potestad tributaria del estado de forma tal que, si el tributo va más allá de esta medida, pierde su naturaleza y se convierte en un despojo. Esto es así puesto que no puede haber impuesto sin capacidad contributiva. La misma tiene que ser actual, entendida en términos de realidad económica –tal como se plantea en el fallo en análisis haciendo referencia al art. 2º de la ley 11.683-.

Según Tarsitano ⁹ *“la capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito; de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria”*.

⁶ CSJN, "Francisco GIL SA", 26/03/1973, Fallos 285:177

⁷ Fallos 327:4791, dictamen del Procurador, citado en CFed. Cont. Adm., Sala IV, "C. C. SA c. EN AFIP - DGI RG 5248/2022 s/medida cautelar", 30/05/2023. También J. F. Ejecuciones Fiscales Tributarias N° 1, "AFIP c. FREDDO SA s/ ejecución fiscal", 07/06/2023.

⁸ FRANCESCO MOSCHETTI, "El principio de capacidad contributiva", Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.980, pág. 74.

⁹ Tarsitano, Alberto, "El principio constitucional de capacidad contributiva", en Estudios de Derecho Constitucional Tributario, Ed. Desalma, Buenos Aires, 1994, p. 303.

Justamente el parámetro que eligió el legislador para evitar que los anticipos exorbiten el límite impuesto por el legislador de la obligación tributaria de base está dado por la posibilidad de deducir los quebrantos y la propia AFIP reguló para ello la posibilidad de pedir la reducción de los mismos en caso que tales pagos excedan la obligación tributaria del impuesto que le sirve de base. Y para ello es que la reglamentación prevé y regula dicha reducción y, por su parte, también la Corte ha sostenido que la opción de reducción de anticipos sobre la base de la estimación del contribuyente relativa al impuesto total estimado permite ajustarlos a la situación económica real de las sociedades a la fecha de vencimiento e ingreso (Fallos 307:2194; 310:1597 y E.47.XL.RO "Esso SAPA" del 11/07/2006, entre otros). En este sentido la CCAF Sala IV en "C. C. SA c/ EN - AFIP - DGI - Resol. 5248/22 s/medida cautelar (autónoma)" del 30/05/2023 afirma: *"El Alto Tribunal ha sostenido también que la opción de reducción de anticipos sobre la base de la estimación del contribuyente relativa al "impuesto total estimado" permite ajustarlos a la situación económica real de las sociedades a la fecha de vencimiento e ingreso (v. doctrina de Fallos: 307:2194; 310:1597 y E. 47. XL. R.O. "Esso SAPA (TF 11.427-I) c/ D.G.I.". sent. del 11/07/06)"*. La Corte Suprema indica que los pagos a cuenta deben guardar vinculación con la obligación tributaria sustantiva (Fallos: 303:747) y la regulación del anticipo extraordinario no lo hace.

De esta forma el Estado cobra impuestos allí donde no hay capacidad contributiva, como principio de justicia sustancial, lo que torna esa tributación como inconstitucional a la luz de la jurisprudencia de la Suprema Corte de la Nación ("Fallos" 312:2467, sent. 19/12/89, "Navarro Viola" y "Fallos" 319:1725, sent. 27/8/96, "San Telmo"). El principio de capacidad contributiva exige, por tanto, no sólo que la norma nazca legítima *ab initio*, sino también que sea constantemente adaptada a las diversas

condiciones económicas y sociales. Asimismo, la capacidad contributiva debe ser actual.

En efecto, la RG AFIP dispone: art. 8°: *“Los contribuyentes y responsables alcanzados por la presente resolución general, no podrán considerar el pago a cuenta previsto en el artículo 1° en la estimación que practiquen en el marco de la opción de reducción de anticipos normada en el Título II de la Resolución General N° 5.211, su modificatoria y sus complementarias, o en la Resolución General N° 5.246.”*

Puede afirmarse que, siempre más allá de ser obligaciones autónomas para su exigibilidad, los anticipos proceden y pueden exigirse solamente hasta el límite de la obligación tributaria de base y respetando la capacidad contributiva del contribuyente, manifestada, conforme a la ley del impuesto, en el período en que se liquidan. Por ello, si hay quebranto no se adeuda anticipo alguno ya que no hay obligación tributaria a ingresar ni capacidad contributiva. En este sentido lo ha entendido recientemente la jurisprudencia¹⁰ haciendo lugar en un juicio de ejecución fiscal a la inhabilidad de título por ese motivo tal como se desarrolló en el presente.

Por otra parte, la CSJN, recientemente ha convalidado en su doctrina judicial la necesidad de contemplar los quebrantos a los fines de resguardar la capacidad contributiva en la exigibilidad de los anticipos e incluso de sus intereses. Se trata de la causa CSJN “NIBA SRL c/ AFIP - DGI s/ apelación multas”, Expte. N° 13055835/2003, con fecha (05/08/2021), que refería al reclamo de intereses resarcitorios de ocho anticipos del impuesto a las ganancias, período fiscal 2001. La empresa presentó la declaración jurada del impuesto y período mencionados el día 28/03/2001 y luego la rectificó el día 02/10/2001, arrojando ambas declaraciones quebranto, determinando la existencia de un saldo a favor de la contribuyente, quien

¹⁰ J. F. Ejecuciones Fiscales Tributarias N° 1, "AFIP c. FREDDO SA s/ ejecución fiscal", 07/06/2023

cuestionó la intimación cursada en concepto de intereses resarcitorios. Con fecha 5 de agosto de 2021, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó sentencia en la causa mencionada, pronunciamiento mediante el cual confirmó la sentencia dictada por la Excm. Cámara Federal de Bahía Blanca. En el decisorio recurrido, la Sala I de esa Cámara Federal, por mayoría, sostuvo que la posibilidad de reclamar intereses sobre anticipos no puede abarcar casos en los que la liquidación del impuesto arrojó quebranto, porque en esa situación los anticipos ya no pueden ser reclamados por carecer de causa. Interpretó que, ante un impuesto inexistente, aquéllos no pueden ser imputados. Agregó que, si bien los anticipos son obligaciones autónomas, con fechas de vencimiento propias, deben abonarse a cuenta del gravamen que en definitiva corresponda y se basan en una presunción de continuidad de capacidad contributiva con relación al impuesto determinado en períodos anteriores, razón por la cual deben guardar razonable relación cuantitativa con aquél. Concluyó así que, si no hay impuesto, no hay una causa jurídico material que permita legitimar el anticipo y sus accesorios, extinguiéndose ambos por condición resolutoria (se encuentra citado por la causa “Freddo” antes citada).

Vega¹¹ al comentar el “anticipo extraordinario”, afirma: *“Este aspecto ha sido contemplado por la jurisprudencia, otorgando la medida cautelar de suspender el pago dispuesto en el caso de la RG 5248, hasta tanto se resuelva la apelación impetrada por el contribuyente. La Cámara en una causa expresó la admisibilidad de la medida por cuanto “...la capacidad contributiva presumida por la RG 5248, en el caso, conllevaría a ingresar suma en exceso del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio 2023 (proyectado); consecuencia que contraría la naturaleza jurídica y la finalidad propia de los pagos a cuenta regidos por el art. 21 de la ley 11.683 (CFed.*

¹¹ Vega, Vega, Juan Manuel, Vega, Gerardo E. en “Anticipos de impuestos. Incompatibilidades con el buen derecho”, Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2023-CLVI, 7

Cont. Adm., Sala IV, "C. C. SA c. EN - AFIP - DGI RG 5248/2022 s/ medida cautelar (autónoma)", 30/05/2023, punto 7)". Al respecto de la capacidad contributiva en relación al "anticipo extraordinario" puede citarse lo resuelto por la CCAF, Sala IV, "CC SA", 30/05/2023.

Asimismo, en forma expresa al resolver una medida cautelar contra el anticipo extraordinario la CCAF, Sala IV, en la ya citada causa "Lomas de los vientos SA" consideró, respecto de tales anticipos, que el derecho del Fisco de recaudar encuentra su límite *"en la definitiva configuración del hecho imponible, esto es en la efectiva exteriorización de la capacidad contributiva (conf. Dictamen publicado en Fallos: 306:1970)"*.

Además, si no se permite ejercer la opción de reducción de los anticipos y el impuesto se exige por una presunción legal que no admite prueba en contrario deberá correr la misma suerte que la ganancia mínima presunta declarada inconstitucional por la CSJN ("Hermitage" 2020) por violar la capacidad contributiva que debe ser actual y la razonabilidad, agravado en el caso frente a la ausencia de ley.

El anticipo extraordinario viola en forma manifiesta la capacidad contributiva si bien debe acreditarse en el caso.

Violación al derecho de propiedad

Las empresas alcanzadas se verán perjudicadas en su derecho de propiedad (art. 17 CN) en primer lugar porque estarán obligadas a tributar por ganancias no reales y, por ello, sin capacidad contributiva actual también con implicancias financieras por este indebido adelantamiento a extramuros de la ley.

En efecto, puede suceder que, en la próxima declaración jurada no tengan obligación tributaria que ingresar producto de la utilización de los quebrantos de los ejercicios anteriores (entendemos que este sería el caso de la firma), de

este modo el anticipo extraordinario elevará drásticamente el saldo a favor. Y sabido es que los saldos a favor no se actualizan, lo que implica que, con una inflación, en general, en 12 meses superior al casi 200%, dichos saldos generan importantes pérdidas frente al proceso inflacionario y por ende afectan el derecho de propiedad de la firma (art. 17 CN). Inflación que también es atribuible al propio Estado que está obligado a preservar el valor de la moneda y lo incumple (art. 75 inc. 19 CN).

Violación al debido proceso o derecho de defensa

Esta afectación se advierte frente a la prohibición que establece la norma de impedir la reducción de anticipos por falta de capacidad contributiva. Ya que no le da derecho al contribuyente alcanzado de probar su ausencia de capacidad contributiva y avanza en su derecho de propiedad por una presunción de dicha capacidad que no admite prueba en contrario lo que la CSJN ha fustigado como en el ya citado caso “Hermitage”, entre otras.

De la efectiva lesión a los derechos de las firmas

La inconstitucionalidad, en el caso de plantearla, debe acreditarse que no constituye un mero planteo formal o abstracto sino que las consecuencias de la norma tachada como tal impactan negativamente sobre el derecho de propiedad, capacidad contributiva, razonabilidad, legalidad y reserva de ley de las firmas.

Otra vez más el Estado nacional, para financiar sus enormes e irrazonables gastos acudió al impuesto encubierto o a un empréstito forzoso y sin ley.

Debe analizarse también si el Administrador Federal de Ingresos Públicos, al dictarla, ha incurrido en la figura delictual de abuso de autoridad y violación de los deberes de los funcionarios públicos tipificada en el Código Penal de la Nación art. 248 que dispone: *“Será reprimido con prisión de un mes a dos años e inhabilitación*

especial por doble tiempo, el funcionario público que dictare resoluciones u órdenes contrarias a las constituciones o leyes nacionales o provinciales o ejecutare las órdenes o resoluciones de esta clase existentes o no ejecutare las leyes cuyo cumplimiento le incumbiere.” Y también se ha apartado el Código de Ética de la AFIP (2022)¹².

En el caso de efectuarse un planteo de impugnación contra la susodicha RG bajo análisis las firmas deberán acreditar con probanzas si registran quebranto, si tienen saldo a favor acumulado, acompañar un informe contable que acredite que el impuesto a las ganancias a pagar correspondiente al período fiscal al que se imputa el anticipo extraordinario en base al resultado neto final proyectado resulta sustancialmente inferior al aporte extraordinario o bien éste lo excede sumado a los 11 anticipos ordinarios o bien que el anticipo extraordinario no será susceptible de ser compensado en el corto plazo lo que con la inflación imperante daña económica y financieramente a las firmas.

Vías para su impugnación

1) Vía administrativa previa Reclamo administrativo impropio y luego

Demanda judicial

Dado que la RG de AFIP, tal como se indicó, es un acto administrativo de alcance general reglamentario que se encuentra regulado en el Dec. 618/97, las vías de impugnación son, conforme la ley de procedimientos administrativo 19549 (art. 24 referido a la impugnación judicial del acto administrativo de alcance general) y su decreto reglamentario. Dado ello, puede elegirse esta vía para impugnar el anticipo extraordinario regulado en la RG, por nulidad.

¹² <https://www.afip.gob.ar/institucional/documentos/Codigo-etica-AFIP.pdf>

La regulación específica de este tipo de actos administrativos se encuentra en el Decreto PEN 618/97 (art. 7), pero no regula la forma de impugnación de las resoluciones generales reglamentarias. Esta debería hacerse aplicando supletoriamente la ley 19549 por vía reclamatoria y no recursiva, utilizando el reclamo impropio¹³ (art. 116, ley 11683 y dictámenes PGN 239:554 y CSJN, Fallos: 303:380 y 303:794). En ese caso la norma aplicable es el art. 24 inc. a) de dicha ley referida a la impugnación judicial de los actos administrativos de alcance general. Tal reclamo puede incoarse sin plazo, salvo el término de prescripción.

Conjuntamente con el reclamo debe solicitarse la suspensión (en base al art. 12 LPA) de los efectos de la RG AFIP para evitar su aplicación y exigencia. Si pasados 5 días (ley de medidas cautelares contra el Estado Nacional 26854) no se concede o bien se deniega, procede la posibilidad de solicitar dicho efecto ante la justicia federal competente vía una Medida cautelar autónoma (art. 195 CPCCN y Ley 26854 art. 13).

En este sentido, en “Distribuidora de Gas del Centro S.A. c/ Mº de Economía Y O.S.P. s/ Resol. 1063/94- (ENERGAS 5/93, 16/93)”, Sentencia del 25 de Octubre de 1995, la CCAF, Sala V, sostuvo: *“El mecanismo común para la impugnación administrativa de actos de alcance general es el "reclamo impropio" ya que es a tal naturaleza de remedio a la que alude el art. 24, inc. a) de la ley nº 19.549 (conf. Barra, Rodolfo: "La potestad reglamentaria de la Administración", en Revista Régimen de la Administración Pública, nº 1, págs. 24 y ss.; Hutchinson, Tomás: "La Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Ley 19.549, Comentada, anotada y concordada con las normas provinciales", Ed. Astrea, Bs. As. 1987, tomo 1, pág. 457); y no el recurso y por ello no existe plazo alguno ni para la interposición ni para la resolución y tal impugnación surte los efectos regulados en el art. 24, inc. a) de la LNPA, es decir opera como recaudo habilitante de la impugnación judicial.”*

¹³ Si bien GIULIANI FONROUGE sostiene la procedencia del recurso jerárquico.

Cabe traer a colación aquí que la propia ley 19549, en su art. 17, prevé la posibilidad de que la propia administración revoque sus actos al disponer que *“El acto administrativo afectado de nulidad absoluta se considera irregular y debe ser revocado o sustituido por razones de ilegitimidad aun en sede administrativa. No obstante, si el acto estuviere firme y consentido y hubiere generado derechos subjetivos que se estén cumpliendo, sólo se podrá impedir su subsistencia y la de los efectos aún pendientes mediante declaración judicial de nulidad”* aunque, de todos modos, que lo haga es una posibilidad en extremo remota.

Frente al rechazo del reclamo administrativo impropio o frente al silencio conforme se regula en la ley de procedimientos administrativos, procede la interposición en el plazo de ley de la impugnación judicial del acto administrativo de alcance general (art. 24 -inc.a- LPA) con más la solicitud de cautelar puesto que si se concedió la medida como cautelar autónoma fenece con la interposición de la demanda.

Si se pretendiera obviar el agotamiento de la vía administrativa puede invocarse lo resuelto por la CSJN en la causa “Ramírez, Alfredo”¹⁴. En ella el actor buscaba la impugnación judicial de una medida disciplinaria adoptada en el ámbito administrativo, pero la justicia provincial declaró que la acción era inadmisibile por falta de agotamiento de la vía administrativa previa. Llegado el caso a la CSJN, esta resolvió –con remisión al dictamen de la Procuración General–, que: *“asiste razón al apelante en cuanto afirma que lo resuelto por el a quo vulnera el derecho de acceso a la justicia, pues la declaración de inadmisibilidad de la acción con fundamento en la falta de agotamiento de la vía administrativa (...) importaría una decisión contraria a la continuación y sustanciación de la causa, lo que lesiona las garantías del debido proceso y defensa en juicio”*. Sin embargo, para ello debe invocarse la inconstitucionalidad de la ley de

¹⁴ CSJN, 03/03/2020, Fallos: 343:156.

procedimientos administrativos que exige el agotamiento previo de dicha vía (arts. 10 y 24 inc. a) de la LPA).

2) Acción declarativa de certeza o inconstitucionalidad (art. 322 del CPCCN) ante la Justicia Federal competente con más un pedido de medida cautelar para evitar los perjuicios que su aplicación pueda aparejar. Proceso preventivo.

Este tipo de acciones tiene una finalidad de carácter preventivo y permiten obtener certeza acerca de las particularidades y alcances de una relación jurídica o de la validez constitucional de la normativa que la regula.

Exige ciertas condiciones de procedencia, resultando su mayor o menor grado de estrictez en cuanto a tenerlas por configuradas en cada caso fruto de la evolución jurisprudencial y de los criterios propios de cada juzgado.

Así, una de las exigencias es que exista un “caso” para lo cual suele exigirse que exista un “acto en ciernes”. Si bien existen precedentes en los que, por ejemplo, se ha exigido que al menos medie alguna intimación del Fisco esta exigencia ha ido evolucionando en la materia admitiéndose la existencia del caso cuando existe un determinado “contexto normativo” como es el caso de la norma a cuestionar que resulta autoaplicativa o autoejecutiva. En efecto, máxime frente a un planteo de inconstitucionalidad, la sola existencia de la ley y la condición de sujeto alcanzado por ella, frente a la fijación de una fecha para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de ella, permite considerar cumplimentado este requisito sin necesidad de llegar al extremo de una intimación.

Otro de los requisitos de admisibilidad es la existencia de un estado de incertidumbre (frente a la existencia o alcance de la relación jurídica). En el caso de

las acciones de inconstitucionalidad es justamente el planteo sobre la invalidez constitucional lo que permite tener por acreditado este extremo.

También se exige la inexistencia de otras vías alternativas. Si bien en materia tributaria siempre existe la posibilidad de un procedimiento de determinación de oficio o una repetición, en el caso de un anticipo como el que analizamos, donde ante la falta de pago se iniciará una ejecución fiscal, es indudable que el requisito se verifica, máxima frente a la imposibilidad de la administración activa de declarar la inconstitucionalidad de las normas.

Finalmente, la exigencia de que haya un perjuicio o lesión actual para el peticionante es otro de los requisitos que, en el caso, habrá que acreditar (afectación del derecho de propiedad, de la capacidad contributiva, etc.) con suficiente prueba, en especial, certificaciones contables que den cuenta de ello.

En el marco de este tipo de acciones se pueden solicitar medidas cautelares a fin de que se suspendan los efectos del acto hasta tanto se resuelva la cuestión de fondo.

3) Acción de amparo (art. 43 CN y ley nacional 16986)

Si se cuestionase exclusivamente la legalidad de la norma podría incoarse esta vía, con incluso una medida cautelar que tutele a las empresas para no pagar hasta tanto se resuelva el fondo del asunto.

No obstante ello, dado todo lo expuesto previamente en este informe, la afectación de la capacidad contributiva como así también del derecho de propiedad, son argumentos primordiales a la hora de tachar la validez constitucional de la RG y para ello se requiere de una amplitud probatoria impropia de una acción de esta naturaleza por lo que no lo aconsejamos como alternativa.

4. Pagar y Repetir.

Siempre existe la vía más conservadora de asumir el pago y, oportunamente iniciar una acción de repetición (art. 81 de la ley 11683).

No lo vemos como una alternativa útil frente al caso toda vez que para repetir un anticipo sería necesario contar con el resultado de la DJ del impuesto, excepto que se repita invocando exclusivamente la legalidad de la norma.

Además, los intereses que paga el Fisco son irrisorios tanto en comparación con los que cobra como frente a los altos índices de inflación que se registran en la actualidad.

Por otra parte, la norma indicada le da derecho al Fisco a fiscalizar al contribuyente antes de la devolución para ver si hay deuda a su favor que pueda compensar.

Finalmente, no existe un procedimiento ágil y efectivo de devolución de impuestos que asegure el mantenimiento de su valor, particularmente, en un contexto de alta inflación como el actual.

5. No se paga el “anticipo extraordinario”.

En ese caso la AFIP intimará el pago y hecho esto queda facultada para librar boleta de deuda y ejecutar (arts. 21 y 92 LPF) y puede embargar. Si bien podría interponerse el Recurso previsto en el art. 74 del DRL 1397/79 pero sin efecto suspensivo.

Asimismo, en el marco de una Ejecución Fiscal podría como en el caso “Freddo” analizado, oponerse excepción de inhabilidad de título, pero se corre un riesgo en un juicio en el que ya corren intereses punitivos, embargos y costas.

Comentario

Respecto de los posibles caminos expuestos deben acreditarse los extremos que indicamos en el presente por parte de cada una de las empresas para acreditar el perjuicio que el pago del anticipo extraordinario le ocasiona.

Nos encontramos a disposición para cualquier aclaración y ampliación que deseen efectuar en base a la situación particular de cada una de las empresas del grupo consultante.