DICTAMEN Nº 601

REF: E20-2018-11468-A S/ CLAUDIA CACERES S/ ELEVACIÓN RECURSO DE APELACIÓN C/ R.I. N° 300/19.-

DE: ASESORÍA GENERAL DE GOBIERNO
PROVINCIA DEL CHACO
DR. JORGE PABLO ALEGRE

A: DIRECCIÓN DE CONTRALOR Y NORMALIZACIÓN
PROF. RAMONA BEATRIZ RODRÍGUEZ

De mi consideración:

Se requiere la intervención de esta Asesoría General de Gobierno con motivo del recurso de apelación interpuesto por la Dra. Claudia Cristina Cáceres, en su carácter de contribuyente – CUIT Nº 27-16551940-5, con domicilio constituido en calle Juan B. Justo N° 925 y real en calle Celmira Cabral N° 466, ambos de la Ciudad de Resistencia, contra la Resolución Interna Nº 300/19 (*en adelante, RI N° 300/19*) (fs. 29/33) de la Administración Tributaria Provincial (*en adelante ATP*), que NO HIZO LUGAR a la presentación incoada por la reclamante, en la que interpuso Recurso de Revocatoria con Apelación y Nulidad, contra la Resolución Interna N° 123/19 (*en adelante, RI N° 123/19*), que no hizo lugar a la solicitud de reintegro y/o devolución por ella promovida, en la que pretendió el reintegro de Dólares Estadounidenses TRESCIENTOS CINCUENTA (U$S 350.-), según su visión en concepto de diferencias de cotización de la moneda extranjera entre el momento de la retención y el posterior reintegro.

Analizado el remedio recursivo, contra un acto administrativo del Estado Provincial, cabe examinar si el escrito sustentatorio de la pieza recursiva considerada cumple con las exigencias formales.

En esa labor, superado el primer examen de temporalidad de la presentación, me persuade que la crítica contenida en la exposición es suficiente para habilitar la consideración sustancial del recurso, por lo que -sin perjuicio del mérito que en definitiva merezca-, corresponde avocarme a su tratamiento.

COPIA DIGITAL

Maguer, por tratarse de una presentación contra un acto administrativo de una entidad autárquica del Estado Provincial, y conforme reiterado criterio de la Asesoría General de Gobierno, corresponde señalar en primer lugar, que el control del Poder Ejecutivo sobre actos de los entes autárquicos, de acuerdo a la doctrina sustentada por el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia en los Fallos N° 18/84 en los autos: "Martinez Lovey Manuela c/Provincia del Chaco e I.P.D.U.V. de la Provincia s/Demanda Contencioso Administrativa", Expte. N° 18.343/81 y N° 490/92 en autos: "Dosso Oscar Alberto c/ Instituto de Previsión Social del Chaco s/Demanda Contencioso Administrativa" Expte. N° 32.432/91, se halla limitado a los supuestos de legitimidad, por lo que en base a ello, solo puede confirmar o revocar el acto sometido a su fiscalización pero no modificarlo, reformarlo o sustituirlo (conforme Dromi José R.-Derecho Administrativo- Tomo I -página 261). Por su parte, Miguel S. Marienhoff en su obra Tratado de Derecho Administrativo- T.I. - página 424 y siguientes, señala: "El control de legitimidad tiene por objeto hacer respetar "la legalidad", asegurando que los actos de los entes autárquicos armonicen con el derecho objetivo".

I.- HECHOS ANTECEDENTES: En fecha 26/02/2018 la reclamante realizó un depósito por un monto de dólares estadounidenses de veinticinco mil (U$S 25.000) en el banco Hipotecario, operación que quedó alcanzada por una retención en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (*en adelante, ISIB*) del Sistema de Recaudación sobre Créditos Bancarios (*en adelante, SIRCREB*) por la suma de dólares estadounidenses de setecientos cincuenta (U$S 750), la que antes de ingresar a la ATP, se convirtió al importe de pesos quince mil treinta y tres con quince centavos ($ 15.033,15), atento que la normativa específica obliga al Ente Fiscal, a ingresar el valor de lo recaudado en monedas extranjeras, en pesos considerando la cotización al tipo vendedor vigente al cierre de las operaciones del día anterior a aquel en que se efectuó la recaudación del tributo fijada por el Banco de la Nación Argentina.

Si bien es cierto que hubo un error (reconocido por la propia ATP) por parte del sistema SIRCREB, en retener el impuesto sobre esa operación, no menos cierto es que la suma se reintegró a la contribuyente en su totalidad y en las mismas condiciones que ingresaron al ente fiscal, información que obra en el reflejo de pantalla de fs. 12.

Cuadra resaltar que la contribuyente reclamó la retención en el mes de agosto, más precisamente el día 13/08/2018 a las 12:12 horas vía e-

COPIA DIGITAL

mail, y le fue devuelto, luego del procedimiento establecido en la Resolución específica, en el mes de septiembre del mismo año, según obra en el informe (fs. 14) del Departamento de Retenciones del organismo.

Así las cosas, la Sra. Cáceres realizó el 26/11/18 formal reclamo solicitando la devolución de, según su entender, U$S 350 faltantes de los U$S 750 retenidos por el Banco Hipotecario, situación que fue rechazada por la ATP, dando lugar a la RI N° 123/19.

En efecto, en fecha 08 de abril de 2019 (fs. 24 y vta./26), se presentó la recurrente e interpuso recurso de revocatoria y apelación y nulidad contra la RI Nº 123/19.

Que la Administración Tributaria Provincial (*en adelante ATP*) resolvió el recurso de revocatoria impetrado no haciendo lugar al mismo; y dispuso la elevación del recurso de apelación y nulidad a la Cámara Fiscal que ejerce el Poder Ejecutivo Provincial con intervención de esta Asesoría General, conforme RI Nº 300/19 ATP (fs. 40/44).

Que no existiendo medidas probatorias propuestas por las partes, ni medidas de mejor proveer a sustanciar, atento a lo dispuesto en el Código Tributario Provincial – Ley Nº 83-F (*en adelante, CTP*) art. 6º, se dispuso llamar autos a resolver.

II.- ALEGACIONES DE LA PARTE RECURRENTE.- En prieta síntesis se señalan los siguientes agravios:

1.- Requiere que se revoque el decisorio negativo, porque considera que no se respeta el mecanismo de devolución expresamente previsto que aplica, como tampoco se conforma a las leyes superiores a una Resolución Administrativa 1706/11 como el Código Civil y Comercial de la Nación (*en adelante, CCyCN*) y la Constitución Nacional (*en adelante CN*). Y se ordene el reintegro de la diferencia solicitada.

2.- Plantea, que en los considerandos de la RI N° 123 reconocen que fue efectuada la retención por SIRCREB por un total de U$S 750 y que no ha sido de ingresos laborales, y que desde una simple lógica esa suma le debe ser reintegrada porque se la afectó indebidamente. Aclara además que no es cierto que el depósito haya estado en caja de ahorros porque lo que hizo fue un plazo fijo en dólares y sobre el mismo se le retuvo.

COPIA DIGITAL

3.- Señala que no justifica la Resolución recurrida porque no fundamenta que dicho depósito fuera objeto del régimen de SIRCREB. Que desconocía dicho impuesto. Que se mencionan en los considerandos de la RI N° 123 que la operación fue objeto de retención por la suma de Pesos Quince Mil Treinta y Tres con Quince Ctvos. ($ 15.033,15). Y que indica que al convertir la moneda han utilizado los billetes dólares, y que tal proceso hace caer en su perjuicio al momento de la devolución Septiembre 18 porque se han producido efectos adversos en la conversión de la moneda afectada y los debe asumir el organismo tributario no la contribuyente afectada en su patrimonio.

4.- Señala que el procedimiento fiscal no se adecúa o conforma jurídicamente a las normas del CCyCN, y al derecho de propiedad de jerarquía constitucional, que la Resolución General 1706/11 artículo 2° es propia del ente y no le comprende, tal cual se le reconoció.

5.- Indica que no tiene por qué asumir los efectos adversos del proceso de la conversión al momento de la devolución de la suma retenida, aunque debiera el organismo tributario tener que ingresar en pesos por una resolución administrativa, invocando el artículo 766 del CCyCN que permite pagos en monedas extranjeras y que una resolución administrativa no puede alterar su patrimonio como lo hizo, y que si se tocó su plazo fijo en dólares deben reintegrarle en la misma moneda.

6.- Expone que no se ha controlado la motivación del depósito, y desconoce las razones por las que el Organismo Tributario supone que todo deposito proviene del trabajo y lo imputan a Ingresos Brutos, se pregunta si el mecanismo de la ATP con los bancos no resulta lo suficientemente claro, y que la afectada por el proceso de conversión ha sido la contribuyente y que el organismo debió devolver los U$S 750 e informar de esa manera al banco interviniente en oportunidad de la devolución.

7.- Expresa que si se retuvo U$S 750 y le devuelven U$S 400, es evidente que resta la devolución de U$S 350, no debiendo recaer sobre su cuenta bancaria, ningún mecanismo de conversión, que el CCyCN permite pagos en monedas extranjeras y si la ATP consideraba que debía pagar en pesos, debió intimar y no proceder en forma automática, alterando los valores nominales de los billetes afectados, que al momento de su devolución es afectada por el organismo tributario, por su proceso de conversión aplicado, y que, si se hubiera intimado y

COPIA DIGITAL

se hubiera pagado en pesos, no habría diferencias a requerir. Hace reserva de derechos.

8.- Afirma que debieron informar al banco la devolución íntegra de la retención indebida, en la totalidad afectada en su cuenta bancaria, aunque haya sido retenida el 26/2/18 y reclamada en agosto 18, y que el mecanismo de retención no debe hacerse recaer sobre su cuenta sino sobre la defectuosa retención mal hecha.

9.- Respecto a la nulidad de la resolución, sostiene que la resolución se encuadraba en las normas de SIRCREB y que se hizo por la suma de $ 15.033,15 conforme al artículo 2° de la Resolución General N° 1706/11 refiriéndose a la conversión del dólar a la moneda pesos y que el organismo tributario recibió pesos y devolvió la misma moneda, y que el relato no se condice con el detalle de movimientos efectuados arbitrariamente en su cuenta de plazo fijo del Banco Hipotecario ni con el mecanismo de devolución que la Resolución 1706/11 prevé ni mucho menos con el Código Civil que faculta pagos en moneda extranjera y que obliga a entregar la cantidad correspondiente de la especie designada.

10.- Manifiesta que indebidamente han generado una obligación fiscal incumplida en su totalidad, o cumplida parcialmente.

11.- Sostiene que el artículo 766 del CCyCN dice que …el deudor debe entregar la cantidad correspondiente de la especie designada… es decir que si la retención no debió ingresar es nula, lógicamente una resolución interna del organismo tributario no puede desfavorecerla de la manera que lo hace, contrariando una norma superior del CCyCN indicada.

12.- Manifiesta que no se respeta la CN, y transcribe el primer párrafo del artículo 17. Que aunque la ATP le haya efectuado la devolución parcial porque no debió haberle retenido, ha sido una operación fiscal manejada por el organismo público que la ha perjudicado.

13.- Indica que no es cierto que ATP le haya devuelto en la misma moneda, porque le retuvieron U$S 750 y le devolvieron U$S 400 a su caja de ahorros y aclara que en oportunidad de la devolución acreditaron los dólares en dicha cuenta antes tocaron un plazo fijo.

COPIA DIGITAL

14.- Que en esos términos, toda suma pagada en virtud de tal distinción constituye un pago en exceso, sin causa, y debe ser restituida al contribuyente.

15.- Que si se ha reconocido la improcedencia de la retención, es nula toda la actuación y que resulta acertado, justo y lógico que debieron devolver en la misma moneda la totalidad de los billetes dólares sin conversión ninguna que juegue en su contra, y que sin embargo el organismo tributario acreditó en su cuenta U$S 400 en el mes de septiembre del 2018 y que si hubiera devuelto debidamente como dice la RI N° 123/19 lo habría hecho en pesos y que así no lo hizo porque le devolvieron U$S 400, y que en dicho instrumento dice que recibieron en pesos y devolvieron en la misma moneda y esto no fue así, ATP convirtió U$S 750, justificó que eran $ 15.033,15 y le devolvieron U$S 400 quedando una diferencia de U$S 350 que también deben pagarle.

16.- Reitera lo señalado y seguidamente refiere que el Banco Hipotecario sólo actuó como agente de retención y el organismo tributario hizo ingresar a sus arcas los billetes dólares U$S 750 aunque lo hayan convertido han ingresado a las arcar de ATP, sostiene que los efectos adversos de la conversión que aplicaron por Resolución 1706/11 en la devolución deben recaer sobre ATP y no sobre su patrimonio, no respetando normas del CCyCN y de la CN sosteniendo una resolución administrativa de menor jerarquía (arts. 766, 868 y 869 del CCyCN).

17.- Insiste en que el proceso de conversión no debe caer en su patrimonio, señalando que lo que hizo la ATP fue alterar el principio nominalista de la moneda que contemplan los arts. 765 y 766 del CCyCN, sostiene que el organismo tributario alteró el valor nominal de los billetes dólares al momento de la retención y devolución (el dólar tenía precios distintos en esas fechas) pretendiendo que ese mecanismo arbitrario redunde en su perjuicio al momento de la devolución, basándose en una Resolución Administrativa y contrariando normas superiores y que con el mecanismo de conversión basado en una Resolución Administrativa, el Organismo Tributario altera el principio nominalista absoluto del art. 766 del CCyCN y no extingue su obligación de reintegro total.

18.- Sostiene que la ATP debió intimar a que cumplimente el pago de los $ 15.033,15 y no convertirlos automáticamente para luego devolver

COPIA DIGITAL

un pago parcial porque aplican la Resolución 1706/11 que contraría normas superiores como son el CCyCN y la CN dañando su patrimonio; y reitera se le devuelva el saldo de U$S 350 y se revoque por contrario imperio la RI N° 123 y se atienda a la Apelación y Nulidad planteada.

III.- ALEGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PROVINCIAL: En resumen se destacan los siguientes fundamentos:

1.- Que respecto al convencimiento de la contribuyente que ATP retuvo a través de SIRCREB U$S 700, adeudándole a la fecha U$S 350, resulta sin asidero, habiéndole aclarado por RI N° 123/19, que el Organismo Tributario ingresan pesos argentinos, puesto que no está habilitado a operar con moneda extranjera, por lo que el banco hizo la conversión y remitió la suma en pesos.

2.- Que por esa misma razón se le devolvió la cantidad que fue ingresada en pesos a la ATP. No se produjo por parte de ese Organismo enriquecimiento indebido, pues ingresaron $ 15.033,15 y se le reintegró igual suma. Y que los vaivenes de la moneda extranjera, escapan a las funciones del Organismo Tributario, por lo que, si hubiera bajado el dólar, la situación no modificaría el monto de la suma ingresada y se habrían reintegrado $ 15.033,15 que es lo que efectivamente ingresó a ATP.

3.- Que el planteo sobre la afectación de derechos por parte de la Resolución General 1706/11 es incorrecto, ya que el organismo se rige por normativa que no contraría la legislación nacional, sino que le es propia. Habiéndose reconocido el error de la retención, la suma que ingresó a la ATP le fue devuelta, y no está relacionada con lo que establezca el CCyCN, porque no lo contraría. Que el art. 766 del CCyCN permita pagos en moneda extranjera, nada tiene que ver con la regulación del ente provincial sobre el manejo de los impuestos, tasas y contribuciones en moneda de curso legal.

4.- Que en lo referente a devolver en la misma especie retenida, no es posible, ya que no ingresa moneda extranjera a la ATP, por lo ya señalado y que queda claro que no redunda en favor del Ente, ya que se le devolvió lo que ingresó y si considera que se le conculcó lo establecido en el art. 17 de la CN deberá darle a la acción el trámite pertinente, aclarando que si bien se reconoce el error en la retención, al tomar conocimiento fue rápidamente subsanado, pudiendo sí, causar una grave afectación al Organismo de ver

COPIA DIGITAL

disminuidos sus ingresos en pesos argentinos, por políticas cambiarias en las que no tiene intervención.

5.- Que la ATP ha actuado dentro del marco legal establecido, en concordancia con el dictamen de la Dirección Jurídica.

IV.- CONCLUSIONES: Que llegada esta instancia, corresponde analizar los presupuestos fácticos y normativos que llevaron al organismo fiscal a la convicción de que la presentación de la Sra. Cáceres, resultó improcedente y resolver si la RI N° 300/19, se ajusta a derecho.

Que de acuerdo con el Principio de Legalidad, que impera en el derecho tributario, no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, lo que implica la imposibilidad que se creen impuestos y exenciones por analogía, o que se deroguen obligaciones tributarias nacidas de la ley por acuerdo entre particulares, ni entre éstos y el Estado; como así también comprende la prohibición de establecer nuevos sujetos alcanzados por el impuesto, modificar exenciones, establecer ilícitos, sin la existencia de ley.

En ese contexto, y teniendo en consideración que la **Ley N° 55-F**, que trata la **ORGANIZACIÓN DEL FUNCIONAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PROVINCIAL**, establece entre otras normas que: **Artículo 5º: Serán deberes y atribuciones del Administrador General: …d) Determinar, percibir, exigir, solicitar la ejecución y/o devolver los ingresos tributarios a cargo de la Administración General; e) Ejercer la jurisdicción administrativa, resolviendo las cuestiones vinculadas con la percepción de los tributos a su cargo y sobre la admisibilidad de los recursos de apelación y nulidad y demandas de repetición que presenten los contribuyentes. En estos últimos casos deberá expedirse mediante resolución fundada;…**

Y que luego, la **Ley 83-F (CTP)**, entre las funciones del organismo fiscal señala que la ATP **tendrá a su cargo, con sujeción a su Ley Orgánica este Código y demás Leyes y disposiciones respectivas, la aplicación, determinación, percepción y fiscalización de los impuestos, tasas y contribuciones. (1er párr. art. 2°)**; por lo tanto, considero que en el caso de marras, la ATP, ha actuado y ejercitado sus funciones en el marco del ordenamiento legal aplicable, y en el específico ámbito de su competencia.

COPIA DIGITAL

La jurisprudencia ha dicho: ***"El principio constitucional de legalidad tributaria es absoluto –ya que no admite excepción alguna- alcanza, tanto a la creación de impuestos (también tasas y contribuciones) como a la modificación de los elementos esenciales que lo componen: hecho imponible, alícuota, base de cálculo, sujetos alcanzados y sujetos exentos; la competencia del legislador es exclusiva en la materia, no puede ser ejercida por ninguno de los otros Poderes, ni siquiera en situaciones de emergencia (cfr. Gelli, María Angélica, La Constitución de la Nación Argentina, La Ley, pág 39)(sentencia N° 207 del 27/04/2.011 in re "Azucarera Juan M. Terán S.A. vs Provincia de Tucumán s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad). En parecidos términos, CSJN, Fallos: 329:1554, citado en Fallos: 341:101 del 20/02/2.018, Considerando 10, voto en disidencia de los Ministros Lorenzetti y Maqueda"*** [1]

Que conforme lo expuesto precedentemente, la Administración Tributaria Provincial, se encontraba y se encuentra legalmente habilitada para la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el orden y bajo las condiciones y modalidades fijados por el Código Tributario Provincial y las leyes fiscales, entre las que se enmarcaría la RG 1706/11.

Que la retención del impuesto, fue devuelta en las mismas condiciones y en la misma moneda en que fue percibida por el organismo, nótese que lo que surge del informe de consulta de retenciones del ente fiscal, es la entidad bancaria la que realiza la conversión de dólares a pesos, y que encuentra la limitante en la RG 1706/11, que en el artículo 2° indica la forma en que deben ingresar los importes recaudados en moneda extranjera.

Por lo tanto, el organismo fiscal ha actuado y ejercitado sus funciones en el marco del ordenamiento legal aplicable, y en específico ámbito de su competencia, no adoleciendo de vicio alguno que nulifiquen al acto administrativo impugnado por la recurrente.

Considerando, que del recurso en análisis no surgen alegaciones fácticas ni jurídicas que hagan revocar por ilegítima la decisión recurrida; esta Asesoría General de Gobierno considera, que corresponde rechazar por improcedente el recurso de apelación en subsidio interpuesto por la

[1] Excma. Cámara Cont. Adm – S III – Tucumán, Colombres Federico J. A. c/Prov. De Tucuman DGR s/ inconst. Y repet. Pago, Expte. 152/16

COPIA DIGITAL

Dra. Claudia Cristina Cáceres contra la Resolución Interna Nº 300/19 del Organismo Tributario Provincial.

Atentamente.

ASESORIA GENERAL DE GOBIERNO

27-11-2020

Dr. Jorge Pablo Alegre
Asesor General de Gobierno
Provincia del Chaco

COPIA DIGITAL