

RESOLUCION GENERAL INTERPRETATIVA C.F.I. 38/19

Buenos Aires, 25 de setiembre de 2019

B.O.: 4/10/19

Vigencia: 4/10/19

Coparticipación Federal de Impuestos. Límites. Integración de la masa coparticipable a distribuir. Instituto del “pago a cuenta”. Norma interpretativa con alcance general.

VISTO: los Exptes. 1.417/17 - “Ministerio de Hacienda y Finanzas - provincia de La Pampa s/ implementación de pagos a cuenta”, 1.380/16 - “Provincia de Entre Ríos s/solicitud de análisis de pago a cuenta - impuesto a las ganancias”, 1.492/18 - “Ministerio de Hacienda y Finanzas - prov. de la Pampa s/solicitud de realización de informes”; 1.502/18 - “Ministerio de Hacienda y Finanzas, provincia de Chaco s/solicitud de informe”, los Informes de Asesoría Jurídica 2/16, 1/17, 2/17, 1/19, así como sus Dicts. 18/01 y 46/05, la Res. C.F.I. 232/03, ratificada por la de Plenario de la Comisión 98/04 y las Res. Grales. Interp. C.F.I. 5/91, 6/92, 7/92, 8/92, 9/92, 12/92, 13/92, 22/00, 24/00, 32/02 y 35/14, todas en lo pertinente, y

CONSIDERANDO:

Que la Comisión Federal de Impuestos ha expresado, resuelto e interpretado, de manera reiterada, directa e indirectamente, que los instrumentos de política tributaria que adopte por vía legislativa el Gobierno federal en materia de impuestos nacionales coparticipables no pueden producir, de sí, un demérito en la integración de la masa coparticipable de los regímenes general y especiales de coparticipación federal, si no media para ello una ley convenio, la modificación de las actuales, un pacto fiscal complementario de las mismas o la asignación específica de recursos coparticipables en los términos del art. 75, inc. 3 de la Constitución nacional.

Que atento a los antecedentes del “Visto” se hace necesario emitir específicamente una resolución general interpretativa sobre el instituto del “pago a cuenta”, tal como se lo identifica “infra”, dentro de los límites de las atribuciones de esta Comisión, sin perjuicio de lo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación –en causas que tiene pendientes en trámite originario–, como el Congreso de la Nación –en relación con diversos proyectos de ley sobre la materia– decidan por su parte en el marco de las atribuciones constitucionales respectivas, a todo lo cual habrá que estar en su caso.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los Fallos C.S.J. 538/09 (45-S)/CS1 - “Santa Fe, provincia de c/Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, C.S.J. 191/09 (45-S)/CS1 - “San Luis, provincia de c/Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad y cobro de pesos”, ha señalado que: “9. Que a título de referencia es dable poner de resalto que en el mismo sentido ha emitido sus resoluciones la Comisión Federal de Impuestos con anterioridad a la reforma constitucional del año 1994, al señalar que las modificaciones o excepciones a la Ley 23.548, o a sus porcentajes de distribución, sólo pueden llevarse a cabo mediante leyes convenio (Res. Grales. Interp. C.F.I. 5/91, 6/92, 7/92, 8/92, 9/92, 12/92 y 13/92); e incluso, la propia Procuración del Tesoro de la Nación ha efectuado la misma interpretación (Dicts. 201: 36; 238: 569)”.

Que, de acuerdo con lo que ha precisado la Res. Gral. Interp. C.F.I. 35/14 "9. ... resulta necesario, antes de avanzar en lo que hace a esta interpretación, recordar que en todo cuanto hace al ejercicio del poder de imposición por parte de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (C.A.B.A.), en el marco de las leyes convenio de coparticipación impositiva y acuerdos o pactos complementarios o modificatorios de las mismas que incluyan cláusulas autolimitativas de aquéllos que se han reservado —o se le han delegado en el caso de la C.A.B.A.— a través de la Constitución Nacional (confrontar arts. 121, 129 de la C.N. y cs.), debe estarse en lo pertinente a la tradicional jurisprudencia citada por la Res. Gral. Interp. C.F.I. 15/93 (B.O.: 27/05/93), de esta Comisión, donde se precisa que: "... la Corte Suprema de Justicia, al expedirse en la causa 'S.A. Compañía San Pablo de Fabricación de Azúcar v. provincia de Tucumán', sentencia de fecha 6 de noviembre de 1961 (Fallos: 251:180), dejó incluso establecido: 'Que toda vez que lo atinente a las atribuciones provinciales en materia impositiva es de orden estrictamente constitucional, los plausibles acuerdos que puedan alcanzarse por leyes del tipo de la invocada (se refería a la Ley-Convenio de Unificación de Impuestos Internos 12.139), deben interpretarse restrictivamente' (sic - el entre paréntesis no obra en el texto original); para agregar más adelante: 'Se trata de atribuciones propias de la soberanía conservada por los Estados provinciales, cuya limitación no puede ser sino estrictamente excepcional' (sic)".

Que dentro de todos los antecedentes citados en el Visto, cabe especialmente destacar además que esta Comisión ha decidido por Res. Gral. Interp. C.F.I. 5/91 que "... los regímenes de excepción previstos en el art. 2 inciso de la misma serán solamente aquéllos que se estructuran mediante leyes convenio, no pudiendo ninguna de las partes —en el caso de la Nación— sustraer unilateralmente tributos nacionales, total ni parcialmente, de la masa coparticipable que la ley ha definido con absoluta generalidad, sin la conformidad de las demás jurisdicciones".

Que ello ha sido reconocido también por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes citados "supra" con relación a la relevancia jurídica de los de la Comisión Federal de Impuestos, cuando expresa "Que a título de referencia es dable poner de resalto que en el mismo sentido ha emitido sus resoluciones la Comisión Federal de Impuestos con anterioridad a la reforma constitucional del año 1994, al señalar que las modificaciones o excepciones a la Ley 23.548, o a sus porcentajes de distribución, sólo pueden llevarse a cabo mediante leyes-convenio (Res. Gales. Interp. C.F.I. 5/91, 6/92, 7/92, 8/92, 9/92, 12/92 y 13/92); e incluso, la propia Procuración del Tesoro de la Nación ha efectuado la misma interpretación (Dicts. 201: 36; 238: 569) (Considerando 8).

Que resulta, por ende, de toda evidencia para el plexo normativo del régimen general de la Ley-Convenio 23.548, los regímenes especiales de las Leyes-Convenio 23.966, 24.065 y 24.464 —estos últimos conforme con las Res. Gales. Interp. C.F.I. 22 y 24 de 2000—, sus complementarias y modificatorias, así como para el régimen especial de la Ley 24.977 y sus modificatorias, que las provincias no han renunciado al ejercicio del poder de imposición que se han reservado en la Constitución nacional y ejercen en forma concurrente con el Gobierno federal.

Que a ello se asimila además la situación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (C.A.B.A.) en lo pertinente y de acuerdo con las normas vigentes.

Que, en todo caso, mediante las obligaciones de armonización tributaria asumidas en materia de impuestos análogos a los que se determinan como coparticipables por la misma ley-convenio, solamente se han autolimitado en el ejercicio de su poder de imposición y en el marco del pacto o acuerdo fiscal federal multilateral que representan las Leyes-Convenio de Coparticipación Federal.

Que en dicho marco normativo –en interpretación que resulta además respaldada por la más reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación también en los precedentes citados arriba– corresponde considerar el instituto denominado por la legislación nacional como “pago a cuenta”; ello a fin de interpretar si dicho instituto puede constituir un agravio, encontrarse en pugna con las normas convencionales que regulan la relación fiscal federal y, en caso afirmativo, con qué alcance.

Que ello resulta necesario atento a la recurrencia legislativa nacional a este instituto, con la manifiesta finalidad de establecer el Gobierno federal una determinada política tributaria para el logro de otros tantos objetivos de política económica, dentro de la órbita de sus pretendidas competencias y por ende de manera unilateral en relación con las provincias y la C.A.B.A.

Que en tanto no corresponde a esta Comisión efectuar respecto de esta cuestión un test de constitucionalidad, toda interpretación que efectúa por la presente se limita estrictamente al análisis de los efectos de la aplicación de dicho instituto –y la legislación que lo regula en cada caso– respecto de las obligaciones asumidas por las partes en el marco de las leyes citadas. Es decir, de la concordancia o contradicción de dicha legislación nacional –acto legislativo unilateral en la relación fiscal federal– con la legislación convencional.

Que entrando ahora a la consideración de la cuestión que motiva la presente, corresponde establecer que, conforme con la Res. Gral. Interp. C.F.I. 28/02 y el art. 11, inc. e) de la Ley-Convenio 23.548, la Comisión Federal de Impuestos resulta competente para el dictado de la presente.

Que para abordar directamente la cuestión objeto de la misma resulta pertinente precisar, en primer lugar, que aquí se considera el instituto del “pago a cuenta” entendido como el procedimiento establecido por una norma legal y/o administrativa del Gobierno federal –cuya constitucionalidad aquí no se analiza– por el cual se autoriza, respecto del contribuyente, que el pago total o parcial de un impuesto nacional coparticipable, o aún de aportes y contribuciones a la Seguridad Social u otra fuente de financiamiento exclusiva de aquél, tengan efecto cancelatorio parcial, al mismo tiempo, de un impuesto nacional coparticipable, tanto dentro del régimen general como de los regímenes especiales de coparticipación.

Que puede reseñarse al respecto que se ha legislado a fin de autorizar, de manera unilateral, el pago de aportes o contribuciones a la Seguridad Social y/o tributos nacionales coparticipables asignados específicamente, en forma total o parcial, con los requisitos previstos por el art. 75, inc. 3 de la Constitución nacional –por la parte específicamente asignada– y/o un tributo nacional coparticipable y/o una obligación no tributaria para con el Estado nacional “a cuenta” de tributos nacionales coparticipables contemplados en cualquiera de los regímenes general o especial de distribución.

Que, al respecto, cuando se trata de dos impuestos nacionales coparticipables en donde el ingreso se produce efectivamente por el contribuyente en pago de uno que tiene una asignación específica total o parcial a favor del Gobierno federal y efecto cancelatorio nominal –sea total o parcial– del otro impuesto nacional coparticipable sin asignación específica, o afectando la porción que no la tiene, corresponde establecer si esta acción legislativa o administrativa unilateral colisiona las normas acordadas por los partícipes en los regímenes general y especial de coparticipación federal.

Que resulta evidente que se trata de una decisión de política tributaria unilateral del Gobierno federal con el objetivo de disminuir la presión tributaria de ciertos contribuyentes de un impuesto nacional coparticipable asignado específicamente de modo total o parcial en beneficio de aquél, asegurando su recaudación efectiva pero admitiendo al mismo tiempo que otro tributo de la misma naturaleza,

después de su determinación y devengamiento de la obligación de pago, se tenga como cancelado total o parcialmente por efecto de aquel pago efectivo en el primero de los gravámenes. En ciertos casos la ley admite la posibilidad para el contribuyente de que dicha cancelación nominal pueda concretarse respecto de más de un tributo coparticipable.

Que ante ello y por los Considerandos anteriores referidos al ejercicio del poder de imposición por parte del Gobierno federal y la situación de las provincias y la C.A.B.A. en el marco de las leyes-convenio, la primera consideración que debe efectuarse consiste en determinar si resulta analogable esta decisión legislativa de política tributaria, por parte del Gobierno federal, con otras que tienen un efecto aparentemente similar: disminuir el producido de la recaudación de un impuesto nacional coparticipable, como la exención, la disminución de alícuota, la disminución de la base imponible o la derogación total o parcial del tributo.

Que en orden a esto resultan evidentes dos diferencias sustanciales. En primer lugar, cuando se trate de una exención, rebaja de alícuotas, modificación de base imponible y, tanto más, la derogación lisa y llana del tributo, concretada por un acto legislativo del Gobierno federal, el efecto inmediato consiste en que cualquiera de dichas medidas impacta directamente en la determinación del impuesto y la consiguiente generación y devengamiento de la obligación tributaria. Dicho impacto consiste en reducir la obligación tributaria haciendo que, en los límites de la medida dispuesta, nunca haya existido la misma. Ello es lo que debe tener en cuenta todo análisis o previsión en materia de recaudación y producido del impuesto de que se trate.

Que en este caso y más allá del análisis crítico, que se tornará ineludible en el marco del debate por una nueva Ley de Coparticipación Federal en relación con el ejercicio del poder de imposición por parte del Gobierno federal y las provincias y la C.A.B.A. en materia de impuestos nacionales coparticipables –que no es el objeto de la presente–, resulta en principio que no habría agravio a los regímenes de coparticipación federal en tanto la integración de la masa a distribuir no podría contemplar recursos que la ley no obliga a tributar.

Que, por el otro lado, cuando nos encontramos ante el caso del instituto del “pago a cuenta” tal como lo hemos descrito, aparecen dos diferencias claras. Por una parte aquí se han determinado los impuestos respectivos a pagar, se ha generado la obligación tributaria consecuente, que resulta cuantificada y, por ende, existe un devengamiento a favor de la integración de la masa coparticipable que debería transformarse en producido cuando se verifique el pago correspondiente de cada tributo. Pero ocurre que, por efecto de la norma nacional –acto unilateral del Gobierno federal en el marco de las leyes-convenio vigentes–, dicha percepción no se verifica parcialmente atento a que el contribuyente de dos o más obligaciones fiscales, “entrelazadas” por el instituto del “pago a cuenta”, se libera del pago parcial de aquella que no se encuentra asignada específicamente al Gobierno federal o, estándolo, se ve afectada en su recaudación por la porción no asignada. En segundo lugar, y como consecuencia de ello, la integración de la masa coparticipable sufre un agravio concreto y cuantificable por la porción del impuesto nacional coparticipable determinado y devengado pero cancelado sólo nominalmente por efecto de la norma nacional. Dicha cuantificación es efectuada habitualmente por la Administración Federal de Ingresos Públicos e informada a esta Comisión en reiteradas oportunidades a nuestra solicitud.

Que de lo anterior resulta manifiesto que aparece como forzada e impropia toda asimilación entre aquellas decisiones legislativas que no generan obligación para el contribuyente o lo eximen de la misma, antes de toda determinación del impuesto, y el instituto del “pago a cuenta” descrito que

exonera al contribuyente obligado del pago de un impuesto nacional coparticipable después de que el mismo se ha determinado y concretado su devengamiento.

Que asimismo surge con toda claridad que, en el caso del “pago a cuenta”, la disminución del producido del impuesto nacional coparticipable como consecuencia de la aplicación de dicho procedimiento implica un agravio cuantificable a la integración de la masa de los regímenes de coparticipación, que lo prevén como parte de la misma.

Que como se ha anticipado esta Comisión tuvo oportunidad de expedirse sobre la cuestión del “pago a cuenta”, así caracterizado, mediante la Res. C.F.I. 232, del 29 de abril de 2003, publicada en el B.O. el 12 de mayo de 2003. En ella resolvió que “la disposición del art. 1, inc. j), del Tít. I, de la Ley 25.063 que incorpora un párrafo a continuación del art. 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en cuanto establece que los responsables inscriptos que sean sujetos del gravamen establecido por el art. 75 de la Ley 22.285 y sus modificaciones, podrán computar como pago a cuenta de aquel impuesto el cien por ciento de las sumas efectivamente abonadas por el citado gravamen, se encuentra en pugna con el régimen de la Ley-Convenio 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos, modificatorias y complementarias, en tanto constituye una erosión de la masa coparticipable, al tomarse como pago a cuenta de un impuesto coparticipable, las sumas ingresadas a uno solo de los partícipes en concepto de pago de un tributo no coparticipable”. Por tanto, “la totalidad de las sumas pagadas en virtud de lo establecido por el art. 75 de la Ley 22.285 y sus modificaciones computadas como pago, a cuenta del impuesto al valor agregado, deberá ser considerada integrando la recaudación de este último tributo a los efectos de su distribución (art. 2, Ley-Convenio 23.548, modificatorias y complementarias)”.

Que ante esta decisión se interpuso recurso de revisión por parte del Gobierno federal y la Comisión emitió la Res. de Plenario 98, del 25 de noviembre de 2004, ratificando en todas sus partes el pronunciamiento del Comité Ejecutivo.

Que también resulta pertinente considerar que todo lo anterior remite al principio constitucional que prohíbe la modificación unilateral de la Ley-Convenio de Coparticipación Federal (art. 75, inc. 2 C.N.) el cual, si bien no se controvierte aquí de manera directa, sin duda permite encuadrar al instituto del “pago a cuenta” dentro de tal prohibición en razón de la afectación de la voluntad contractual de los partícipes. Se trata de una alteración en la integración de la masa coparticipable, producida como efecto de una decisión unilateral que no se contempla dentro de la preceptiva de la ley convenio y agravia la integración de la masa coparticipable de manera concreta y cuantificable, resultando claramente en pugna con ella.

Que, por lo anterior, entendemos que aquella autorización del instituto del “pago a cuenta” no debería originar como resultado una merma en la integración de la masa coparticipable, derivada de la falta de pago efectivo del impuesto nacional coparticipable determinado y la respectiva obligación devengada, salvo que ello surja de un acuerdo formal complementario de las leyes convenio que regulan el régimen general o los regímenes especiales de distribución de recursos coparticipables.

Que ello equivale a afirmar, en principio, que podría admitirse la validez de las normas que regulan dicho instituto para ser opuestas al contribuyente, más no a los demás Fiscos co-contratantes sin que medie la convergencia legislativa de voluntades expresada por las leyes convenio respectivas. En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dispuso que “3. Que en ese sentido, corresponde comenzar por destacar que la reforma constitucional de 1994 introdujo modificaciones trascendentes en el tratamiento de la coparticipación federal de impuestos, entre las que adquiere la mayor relevancia

la asignación de rango constitucional a la materia, y la regulación de los aspectos sustanciales e instrumentales del régimen.

Uno de esos rasgos sustanciales es el principio de integralidad de la masa coparticipable –el destacado me pertenece–, en virtud del cual son coparticipables los impuestos indirectos internos y los directos creados, por tiempo determinado, por el Estado nacional, con excepción de la parte o el total de los que tengan asignación específica (art. 75, inc. 2, párrafo primero).

La naturaleza convencional es otro aspecto constitutivo del sistema, dado que la Ley Fundamental establece que debe dictarse una ley-convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, a los efectos de instituir regímenes de coparticipación de esas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de fondos; y que esa ley-convenio tenga como Cámara de origen al Senado, deba ser sancionada con una mayoría calificada, no pueda ser modificada unilateralmente, y deba ser aprobada por las provincias (inc. 2, párrafos segundo y cuarto).

Asimismo, como resguardo del fortalecimiento del régimen federal y de la posición de las provincias, en la cláusula transitoria sexta se estableció que la distribución de competencias, servicios y funciones vigentes a la sanción de la reforma, no puede modificarse sin la aprobación de la provincia interesada, ni alterarse en desmedro de las provincias la distribución de recursos vigente a la sanción de la reforma, y en ambos casos hasta el dictado del mencionado régimen de coparticipación. (Considerando 3, Fallo C.S.J. 539/09 (45-S)/CS1 ‘Santa Fe, provincia de c/Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad’ (año 2015)).

Que, por lo expuesto anteriormente, el análisis conduce a concluir que el instituto del “pago a cuenta” descrito se encuentra siempre en pugna con las disposiciones de las leyes que regulan los regímenes general y especiales de coparticipación federal citados, en tanto el Gobierno federal autorice al contribuyente la cancelación nominal, total o parcial, de un impuesto nacional coparticipable por el pago efectivo de otra obligación fiscal exclusiva o con asignación específica total o parcial en su favor. La extinción de la obligación tributaria generada respecto del primero, por imperio de una norma emitida unilateralmente, afecta concretamente el producido de la recaudación en perjuicio desproporcionado de las provincias y la C.A.B.A.

Que, finalmente, la única posibilidad de que el instituto del “pago a cuenta” pueda ser utilizado como medida de política tributaria nacional consiste en una de dos posibilidades: que ello sea consecuencia de un acuerdo de voluntades de todos los Fiscos partícipes del o los regímenes de coparticipación afectados o bien: (alternativa 1) que el “pago a cuenta” se autorice exclusivamente con efecto cancelatorio de tributos o fuentes de financiamiento exclusivas del Gobierno federal conforme con la Constitución nacional o (alternativa 2) considerar al importe de dicho pago a cuenta como ingreso producido en la recaudación del o los impuestos nacionales coparticipables afectados, a los fines del cálculo del monto total nominal respectivo en la integración del producido de la masa coparticipable.

Para la distribución en cualquiera de dichos regímenes la disminución efectiva de los impuestos nacionales coparticipables, como consecuencia de dichos pagos a cuenta, será asumida por el porcentaje que en cada uno de los regímenes a que se refiere el párrafo anterior corresponda a la Nación.

Que en todos los casos la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) deberá llevar registro de dichas operaciones y suministrar a esta Comisión la información respectiva de manera inmediata a disponer de la misma.

Que, por ello, y habiendo sido oída la Asesoría Jurídica, de conformidad con las facultades que le atribuye la Ley 23.548 y el Reglamento de la Comisión Federal de Impuestos,

EL COMITE EJECUTIVO DE LA COMISION FEDERAL DE IMPUESTOS

RESUELVE:

Art. 1 – Interpretar con alcance general que si el Gobierno federal ejerce el poder de imposición para crear, modificar o extinguir contribuciones indirectas y directas por tiempo determinado, conforme al art. 75, inc. 2 de la Constitución nacional, ello no comprende la atribución para autorizar al contribuyente la cancelación nominal, total o parcial, de un impuesto nacional coparticipable por el pago de otra obligación fiscal nacional exclusiva o con asignación específica total o parcial en su favor, en tanto ello se encuentra en pugna con las disposiciones que regulan los regímenes general y especiales de coparticipación federal vigentes. Esto salvo que dicha autorización legal se encuentre prevista expresamente en un acuerdo formal complementario de las leyes-convenio respectivas. Todo por los Considerandos de la presente.

Mientras no se verifique dicha convergencia legislativa de voluntades, expresada en relación con las leyes convenio de que se trate, puede admitirse la validez de las normas a que se refiere el primer párrafo del presente artículo para ser opuestas por el Gobierno federal a los sujetos obligados pero en modo alguno a los demás Fiscos contratantes.

Art. 2 – Interpretar con alcance general que, a los efectos de determinar la integración de la masa coparticipable a distribuir en los regímenes generales y especiales de coparticipación federal, el producido de la recaudación de las contribuciones nacionales coparticipables que se vea afectado por la aplicación del instituto del pago a cuenta, descripto en los Considerandos de la presente, deberá incluir los importes cancelados mediante dicho procedimiento. A tales fines la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) deberá llevar registro de dichas operaciones y suministrar a esta Comisión la información respectiva de manera inmediata a disponer de la misma.

Una vez determinado el producido de la recaudación en la forma prevista en el primer párrafo de este artículo, el monto total de su disminución efectiva como consecuencia de la aplicación de pagos a cuenta contra impuestos nacionales coparticipables se tendrá como acreditado dentro de los recursos que, en cada régimen, correspondan al Gobierno federal.

Art. 3 – De forma.