



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR



Bertazza Nicolini Corti & Asociados

EFECTOS JURÍDICOS DEL CAMBIO DE CRITERIOS DE LA AFIP

Humberto J. Bertazza

20-05-2020

Auspician



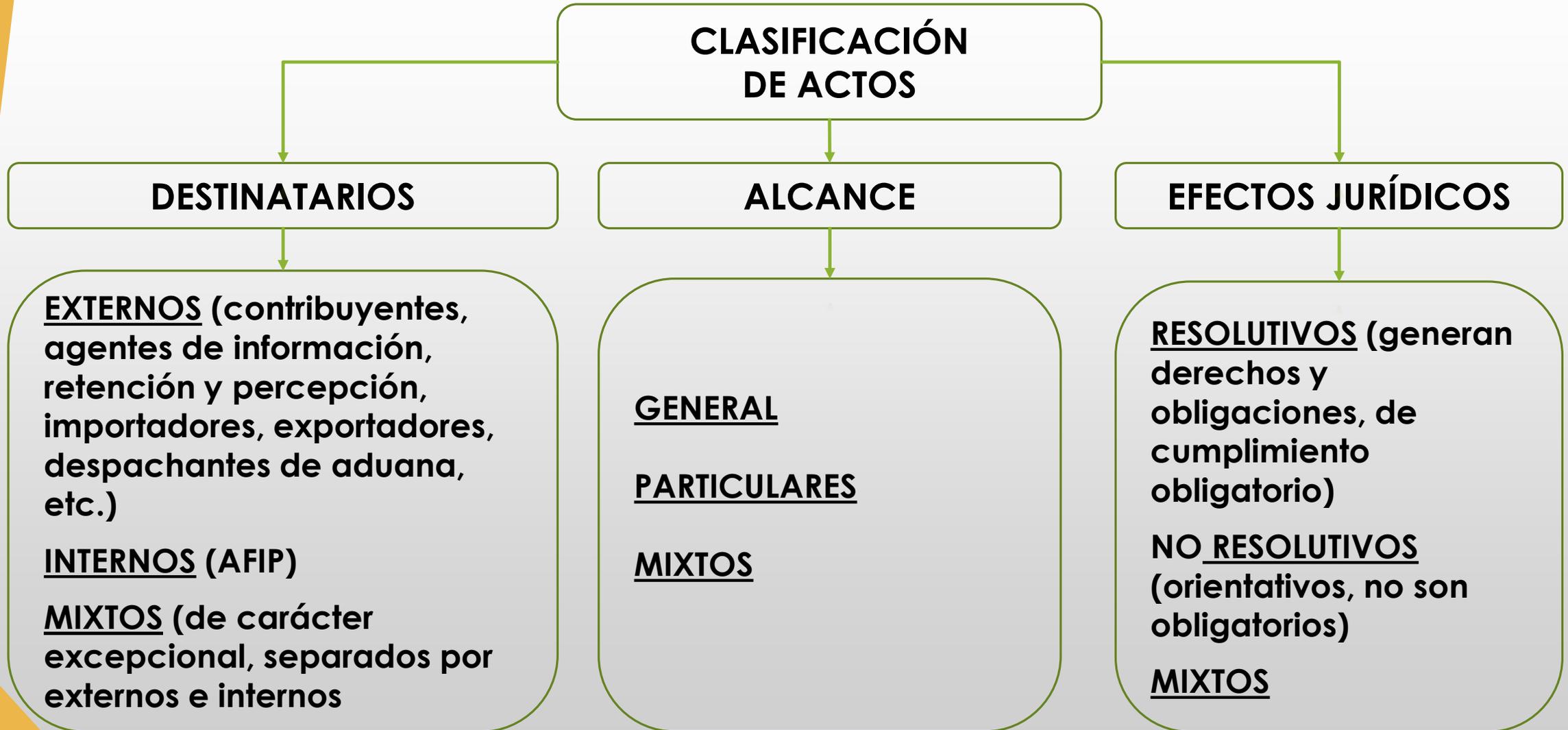
Acompañan





1. ACTOS ADMINISTRATIVOS DE LA AFIP

ACTOS EMITIDOS POR LA AFIP (DISPOSICIÓN 446/09)



CRITERIOS TÉCNICOS O JURÍDICOS



TIPOLOGIAS ESPECÍFICAS DE LOS ACTOS



ACTOS EXTERNOS RESOLUTIVOS	RESOLUCIONES GENERALES	<ul style="list-style-type: none"> • DICTADOS POR AFIP • DTO 618/97, ART 7° y 8° • NORMAS GENERALES O INTERPRETATIVAS OBLIGATORIAS • ART 4 y 5 (DG ó SG)
	RESOLUCIONES	<ul style="list-style-type: none"> • ALCANCE PARTICULAR A LOS ADMINISTRADOS (OBLIGATORIAS) • ART 4, 9 y 10 (DTO 618/97) • SUSCRIPTOS A.F., DG (DGI, ANA, RSS), SG, JUECES ADMINISTRATIVOS Y DEMÁS FUNCIONARIOS COMPETENTES • PODRÁN SER DELEGADAS EN FORMA EXPRESA Y CON CARÁCTER GENERAL POR EL AF y DG (DGI, ANA, RSS) POR ACTOS DE DISPOSICIÓN (BO), NO SE PODRÁN DELEGAR EN OTROS FUNCIONARIOS • SE INCLUYEN RESPUESTAS A CONSULTAS VINCULANTES
ACTOS EXTERNOS NO RESOLUTIVOS	CIRCULARES	<ul style="list-style-type: none"> • ACTOS DE ALCANCE GENERAL (AFIP, DTO 618/97, ART 9, ap 1) SE ACLARAN ASPECTOS INTERPRETATIVOS • FACULTADES DELEGADAS A DG y SG.
	NOTAS EXTERNAS	<ul style="list-style-type: none"> • ACTOS DE ALCANCE PARTICULAR (DTO 618/97, ART 9, ap 1,2,3 y 10) • ORGANIZACIÓN, COMPETENCIA Y FUNCIONAMIENTO AFIP
ACTOS INTERNOS RESOLUTIVOS	DISPOSICIONES	<ul style="list-style-type: none"> • ASPECTOS ADMINISTRATIVOS Y ORGANIZACIÓN INTERNA (OBLIGATORIO JEFATURAS Y PERSONAL) (DTO 618/97, ART 4y 6)
	INSTRUCCIONES GENERALES	<ul style="list-style-type: none"> • PROCEDIMIENTO O TRÁMITE (OBLIGATORIO JEFATURA Y PERSONAL)

TIPOLOGIAS



ACTOS INTERNOS NO RESOLUTIVOS	COMUNICADOS	<ul style="list-style-type: none"> • INFORMACIONES CARÁCTER GENERAL (TODO EL PERSONAL) • DTO 618/97 (ART 9, inc a, ap 1, 2 y 3) • ORGANIZACIÓN, COMPETENCIA Y FUNCIONAMIENTO AFIP
	DICTAMENES	<ul style="list-style-type: none"> • OPINIÓN TÉCNICA Y/O JURÍDICA NO VINCULANTE • FUNCIONARIOS COMPETENTES • ESTRUCTURA ORGÁNICO – FUNCIONAL
	NOTAS	<ul style="list-style-type: none"> • MEDIO DE COMUNICACIÓN O REQUERIMIENTO ENTRE DEPENDENCIAS • DTO 618/97 ART 9, inc a, ap 1, 2 y 3 • ORGANIZACIÓN, COMPETENCIA Y FUNCIONAMIENTO AFIP

DICTAMEN (DISP. 446/09 AFIP)



■ CONCEPTO

- Todo acto de asesoramiento definitivo que implique opinión técnica o jurídica sobre la interpretación y aplicación de las normas legales y/o reglamentarias en un caso concreto, emitido por las unidades de estructura con una de Dirección a solicitud del contribuyente, de la superioridad o de cualquier área de la organización con prescindencia de su denominación (informe, nota, actuación, etc.) que se le hubiere asignado con anterioridad.

■ IDENTIFICACIÓN

- Numeración anual y correlativa
- Unidad de estructura con nivel de dirección
 - DI ATEC
 - DI TECN
 - DI ACOT
 - DI ASLA

■ APROBACIÓN

- Los criterios técnicos fijados por las áreas correspondientes de las SGT, quedan sujetos a la aprobación de la SGAJ.

DICTAMEN (DISP. 446/09 AFIP) cont.



- DIFUSIÓN

- Los actos de asesoramiento (IG 7/07, consulta vinculante y no vinculante, y otras solicitudes de asesoramiento técnico o jurídico por funcionarios), únicamente se publicarán en la Biblioteca Electrónica (vía Internet) y en el Boletín Impositivo AFIP (con la autorización de la SGAJ).

- CRITERIOS GENERALES PARA LA PUBLICACIÓN

- Consultas vinculantes
- Planteos generalizados o pronunciamientos divergentes de distintas dependencias sobre un mismo tema
- Temperamentos a seguir en situaciones que generen dudas razonables sobre viabilidad y aceptación
- Cuestiones controvertidas complejas y/o novedosas, sin antecedentes de carácter técnico y/o jurídico
- Características del sujeto pasivo o de cualquier otra causa justificada por SGTJ

FORMULACIÓN DE CONSULTAS Y ASESORAMIENTO DE CRITERIOS TÉCNICOS Y JURÍDICOS POR ÁREAS ASESORAS DE MÁXIMO NIVEL (IG 7/2007)



- Los criterios técnicos y jurídicos referidos a la interpretación del derecho aplicable emergente de actos de carácter general (RG, NE, IG) como así también actos resolutiveos o de asesoramiento recaídos en casos concretos (consultas vinculantes, dictámenes, respuestas IG 7/07) emitidos por las áreas asesoras de máximo nivel, resultan de estricta observancia para las áreas centrales y operativas, las que deberán aplicarlos en todos los casos sometidos a su dictamen o resolución.
- Dudas interpretativas y/o propuesta revisión del criterio aplicable. Remisión del tema en consulta a la SGTL.
- SGAJ corrobora la concurrencia de los requisitos. Emisión criterio 45 días hábiles.
- Casos con prescripción inminente o fecha cierta de vencimiento debe hacerse constar expresamente en la carátula de las actuaciones.
- Solicitud de intervención en determinaciones de deuda. 6 meses antes de la fecha de prescripción.
- Solicitudes vinculadas con la interposición o contestación de demandas o recursos contencioso-administrativos o judiciales, 15 días antes.



2. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

"ARMANDO VICTORIO GARIBOTTI c/ANA" CSN del 20/11/1972



- Si la nacionalización de la mercadería importada se efectuó de acuerdo con la interpretación aceptada por la Aduana al momento de la determinación administrativa de los tributos, no es aceptable que varios años después aquel organismo pretenda revisar las bases de liquidación de las ganancias, con fundamento en otro criterio respecto del alcance de las normas vigentes.
- El error en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de impuestos no perjudica al contribuyente, en tanto no haya mediado dolo o culpa grave por parte de éste.
- Exigencias notorias de la estabilidad de los mejores jurídicos y del orden justo de la coexistencia, imponen admitir que existe agravio constitucional en la reapertura de cuestiones definitivamente finiquitadas y sobre la base de una modificación posterior e imprevisible de criterio pertinente en la aplicación de las leyes que rigen el caso.

"CIA JF MACADAM DE IMP., CONSIGNACIONES Y MANDATOS c/DNA" CSN del 20/11/1973

- La DGR de la MCBA cambió, en 1971, el criterio de aplicación acerca de la alícuota del impuesto a las actividades lucrativas que regía la actividad del actor y, a raíz de ese cambio, exigió a éste el pago con efecto retroactivo de las diferencias impositivas resultantes, con más recargas y multas.
- El tribunal a quo tuvo por acreditado que el accionante había abonado el tributo durante un dilatado lapso conforme con el criterio fiscal imperante, siendo los respectivos pagos aceptados sin observación.
- Lo resuelto por la Cámara se ajusta a la reiterada jurisprudencia de esta Corte relativa a los efectos liberatorios del pago.

"LA PLATA CEREAL CO SA c/ANA" CSN del 15/3/1983



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR



- La Res ANA 3630/76 constituye una norma general modificatoria del criterio imperante en virtud de lo dispuesto por la Res ANA 3531/67 y de igual carácter participa la Res ANA 251/77, que la derogó desde la fecha de la vigencia. En consecuencia, no cabe admitir que con respecto a los despachos comprendidos en la causa se aplique nuevamente el criterio interpretativo que consagró la Res 3531/67 y que dio lugar a que se formularan los cargos aduaneros por falta de pago de la contribución con destino a la DNV.
- La conclusión que antecede encuentra sustento en la doctrina de la Corte según la cual los cambios de criterio impositivo, como principio, sólo rigen para el futuro (Fallos 258: 17; 268: 446), preservando de los efectos que las modificaciones produzcan a situaciones definitivas en que se encuentren los contribuyentes, a fin de no causar agravio al principio constitucional de inviolabilidad al derecho de propiedad.
- Conforme a la doctrina de la Corte, el error en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de impuestos, que en el caso se concretan en uso de la facultad de impartir normas para la interpretación y aplicación de las leyes y reglamentos de la materia, no perjudica al contribuyente, en tanto no haya dolo o culpa grave por parte de éste, porque exigencias notorias tanto de estabilidad de los negocios jurídicos como el orden justo de la coexistencia, imponen el reconocimiento de agravio constitucional en la reapertura de cuestiones definitivamente finiquitadas y sobre la base de una modificación posterior e imprevisible del criterio pertinente en la aplicación de las leyes que rigen el caso (Fallos 284: 232).

"EUGENIO BELLORA E HIJOS SC" CSN del 19/5/1992



- Se confirma la decisión del TFN y de la CCAF, Sala IV, en cuanto dejaron sin efecto las resoluciones de la AFIP mediante las cuales se intimaban a la actora al pago de intereses resarcitorios y actualización para el ingreso, fuera de término, de los saldos de declaraciones juradas rectificativas del impuesto sobre los capitales correspondientes a los periodos fiscales 1977, 1978 y 1979.
- El contribuyente formuló, con fecha 19/10/77, una consulta al organismo recaudador, la cual fue respondida (22/3/78) por un funcionario que revestía el carácter de juez administrativo, concluyendo en el sentido que los inmuebles afectados a una explotación agropecuaria pertenecientes, en condominio, a los integrantes de una sociedad de hecho, resultaban alcanzados por el IPN. Con posterioridad (8/10/1980), la DGI, adoptó un criterio distinto, concluyendo que se encontraba sujeto al impuesto sobre los capitales.
- Como consecuencia de ello, el contribuyente rectificó las declaraciones juradas e ingresó el saldo del impuesto resultante. En esa situación, la AFIP liquida intereses y actualizaciones.
- En tales condiciones, la solución del caso en examen requiere ponderar si la contestación a una consulta, por parte del Organismo Recaudador, con anterioridad a la sanción del Dto 1397/79, deviene vinculante tanto para la DGI como para el contribuyente.

"EUGENIO BELLORA E HIJOS SC" CSN del 19/5/1992



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

BNE
Bertazza Nicolini Corti & Asociados

- Con anterioridad al dictado de esta norma, las respuestas a las consultas formuladas por los contribuyentes revestían carácter de una interpretación realizada por un funcionario, con atribuciones de juez administrativo, con relación al tratamiento fiscal que correspondía dispensar a determinadas situaciones. Al respecto, cabe tener presente que la modificación introducida por el Dto 1397/79 es demostrativa de un cambio de criterio sobre el aspecto que aquí se analiza y no puede aplicarse, por no ser norma aclaratoria, a casos no regidos por la nueva normativa.
- En tal sentido, esta Corte tiene declarado, reiteradamente, que los cambios en el criterio impositivo sólo rigen para el futuro (Fallos 258: 17; 268: 446 y 262: 60).
- Siendo ello así, los actos cumplidos (presentación de DJ del IPN e ingreso del impuesto) en concordancia con el criterio fiscal imperante en ese momento deben tenerse por efectuadas correctamente, en tiempo y forma.
- Cabe recordar que este Tribunal ha expresado que si bien los impuestos no son obligaciones que emergen de los contratos, por cuanto imposición y la fuerza compulsiva para su cobro son actos de gobierno y de potestad pública, tampoco puede desconocerse que esta última facultad no es ilimitada y puede ser controvertida judicialmente, si al proceder de esta manera se lesionan derechos de los particulares amparados en un régimen normativo anterior (Fallos 283: 360).

"IBM ARGENTINA S.A. C/ANA" CSN del 7/5/98



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR



- Se confirma la resolución de la CCAF Sala II en cuanto dejó sin efecto la multa por infracción al Art 970 del Código Aduanero.
- Al solicitar la nacionalización de los saldos resultantes de la producción, se encontraba vigente el criterio administrativo (ANTATI 1068/74), con arreglo al cual cabía tener por automáticamente interpuesto "en tiempo y forma" el pedido de importación para consumo al vencimiento del plazo de permanencia, criterio que fue modificado por la Aduana.
- Consecuentemente, al haber procedido la actora en lo referente a las mencionadas operaciones de admisión temporaria de conformidad con la interpretación aceptada entonces por la ANA, no puede reprochársele el incumplimiento de deberes inherentes a dicho régimen, por la supuesta demora en la solicitud de nacionalización de bienes.
- Resulta pertinente recordar que la jurisprudencia de esta Corte ha establecido la nulidad de que los particulares conozcan de antemano las "Reglas claras de juego" a las que atenerse en aras de la seguridad jurídica (Fallos 311: 2082 considerando 7º in fine) y destacó la "especial prudencia" que debe presidir la aplicación en el tiempo de los nuevos criterios (Fallos 308: 552).

"IBM ARGENTINA S.A. C/ANA" CSN del 7/5/98



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

BNE
Bertazza Nicolini Corti & Asociados

- Si bien tales precedentes aluden a la elaboración de nuevos criterios en el ámbito de la jurisprudencia de los tribunales, el principio que guía la doctrina que resulta de ellos -consistente en evitar que resulte frustrado el derecho de defensa de los litigantes que no pudieron prever esas modificaciones ni, lógicamente, adecuar a ellas sus actos ya cumplidos- resulta plenamente aplicable al sub exanime puesto que la pretensión de la autoridad administrativa de juzgar con su nuevo criterio hechos ocurridos con anterioridad a aquél se manifestase impuesta calificar de ilícitos a conductas realizadas con sujeción al régimen en esa época aquella considerada aplicable, lo cual configura un claro menoscabo de la garantía consagrada por el Art 18 de la CN en una materia -como lo es la referente a las multas aduaneras- a la que el Tribunal ha asignado naturaleza penal (Fallos 287: 76).

"ITAPESCA SA - PROVESUR SA UTE C/ DGA" CSN del 31/5/2005



- Se confirma la decisión del TFN y de la CCAF, Sala IV, en el sentido de la denegación del pedido de autorización para que se liquide el reintegro por exportación de calamar, pues al momento de documentarse el permiso de embarque, el producto no tenía beneficio promocional alguno, no pudiendo ser aplicado retroactivamente el cambio de criterio que nace de la Circular Telex 898/95.



3. CONCLUSIONES

POSICIÓN AFIP

CRITERIOS INTERPRETATIVOS

**CARÁCTER
NO VINCULANTE**

**CARÁCTER
VINCULANTE**

**PUEDE SER
RETROACTIVA**

**NO PUEDE SER
RETROACTIVA**

- ABC
- DICTAMEN
- CONSULTA DR
- ESPACIOS DE DIÁLOGO

- CONSULTA VINCULANTE
- RG INTERPRETATIVA

CONCLUSIONES DOCTRINA JURISPRUDENCIAL



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR



Bertazza Nicolini Corti & Asociados

- Imposibilidad de aplicación retroactiva ante la liquidación y pago del impuesto conforme a la normativa y su interpretación vigente a esa fecha.
- Si el contribuyente no pagó, no quedaría amparado y se le podría aplicar un cambio del criterio interpretativo en forma retroactiva (no hay derecho adquirido ni buena fe)
- La doctrina jurisprudencial combina la doctrina del efecto liberatorio del pago, el principio de seguridad jurídica y la lesión del derecho de propiedad.