

“El impacto de los sistemas de recaudación en el derecho tributario local”

por Fabiana Schafrik de Nuñez

1.- Introducción

En los niveles locales se ha generalizado y consolidado la utilización de los sistemas de recaudación por parte de las administraciones tributarias para asegurarse el ingreso efectivo de los tributos. La Ciudad Autónoma de Buenos Aires no ha escapado a este fenómeno¹.

Su utilización reporta ventajas comparativas para los fiscos, en tanto: a) contribuyen a una mejor recaudación, b) la adelanta, c) denuncia contribuyentes eventualmente ocultos, d) disminuye costos administrativos y, e) agrega responsables solidarios en la cadena deudora².

Estos sistemas han sido cuestionados por nuestra doctrina³ y su generalizada utilización ha venido a romper con la lógica del diseño del impuesto sobre los ingresos brutos, con el cuántum de la obligación e incluso con los llamados a contribuir por las más estrictas teorías en la materia.

Si bien son bienvenidas las innovaciones que tiendan a agilizar y a facilitar la gestión de los recursos destinados a satisfacer las mandas constitucionales que los gobiernos están llamados a cumplir; ello, no puede justificar: el cobro de impuesto inexistente⁴; la persistencia en el tiempo de ese

¹ Se recomienda la lectura del estudio efectuado sobre el tema por GOLDEMBERG, Cecilia, “Ingresos Brutos. Retenciones o percepciones excesivas. Cursos de acción”, Práctica Profesional 2010- 118, 77.

² BULIT GOÑI, Enrique, *Ibidem*, página 980.

³ BULIT GOÑI, Enrique, *Las retenciones en la fuente en el impuesto sobre los ingresos brutos: problemas relacionados con su alcance territorial y con el Convenio Multilateral*, La Información, Tomo LV, enero-junio 1987, página 979 y siguientes; SPISSO, Rodolfo, *La arbitrariedad fiscal y el estímulo a la evasión fiscal*, La Ley 2009-F, 853 y CARMONA Jorge A, *Cuestiones controvertidas en materia de procedimiento e Ingresos Brutos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Práctica y Actualidad Tributaria, Errepar, Tomo XIV, Nº 602, diciembre de 2007, página 13 y siguientes.

⁴ Sobre el punto, me remito a las consideraciones que a modo de *obiter dicta* efectuó el juez Osvaldo Casás en su voto en los autos “Minera IRL Patagonia S.A. c/GCBA s/Amparo” (art. 14 CCABA) s/recurso

cobro una vez que la administración advierte el error de su pretensión; la acumulación de saldos a favor sin la existencia de un claro y ágil sistema que los evite y los devuelva, obligando a quienes se encuentran en esa situación a solicitar la aplicación del sistema de atenuación o pedir la repetición de esos saldos, con una tasa de interés inequitativa⁵ y, la falta de regulación de una vía legal clara para la defensa de los derechos de los contribuyentes o responsables.

La situación descrita se ha consolidado a partir de la suscripción del Consenso Fiscal firmado el pasado 16 de noviembre de 2017⁴, entre 22 provincias argentinas, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y el Estado Nacional⁶; este producto del derecho intrafederal, lejos de bregar por la eliminación de estos sistemas, intentó, infructuosamente⁷, contener sus desbordes.

En ese acuerdo se dispuso en la cláusula III punto f) establecer un mecanismo de devolución automática al contribuyente del saldo a favor generado por retenciones y percepciones, acumulado durante un plazo razonable, que en ningún caso podrá exceder los seis (6) meses desde la

de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del TSJ del 12 de noviembre de 2014, considerandos 7 y 11. En el mismo sentido, ver su voto en autos “Gutierrez Delia, Magdalena y Otros c/GCBA s/acción meramente declarativa s/recurso de inconstitucionalidad concedido” de fecha 27 de junio de 2018.

⁵ Sobre la tasa de interés en acciones de repetición, en los últimos tiempos se han dictado algunos fallos que tienden a equilibrar la desigual relación entre la administración tributaria y quienes plantean esta acción. En el ámbito federal se ha dictado el fallo “Osram Argentina SACI c/ EN-AFIP-DGI-Resol. 30/11 s/Dirección General Impositiva”, sentencia de la Sala V en lo Contencioso Administrativo Federal, sentencia del 15 de agosto de 2017 y en la Ciudad Autónoma, destacamos la disidencia en este sentido del profesor José Osvaldo Casás en la causa “Aranovich, Fernando Carlos c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAYT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido” TSJCABA sentencia del 9 de septiembre de 2017.

Más recientemente, TSJCABA “Transportes Santa Cruz S.A. c/ GCBA s/ repetición s/ recurso de inconstitucionalidad concedido” y su acumulado Expte. n° 13479/16 “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Transportes Santa Cruz S.A. c/ GCBA s/ repetición”, sentencia del 18 de junio de 2018 y, “Buono, Jorge Rafael c/ GCBA s/ acción meramente declarativa (art. 277 CCAYT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 14972/17, sentencia del 20 de septiembre de 2018.

⁶ Aprobado por ley nacional n° 27.429 y adherido por la ciudad mediante ley n° 5948.

⁷ Recientemente por Resolución General 2/2019 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral se aprobó el sistema de recaudación sobre tarjetas de crédito y Compra “SIRTAC”.

presentación de la solicitud efectuada por el contribuyente, siempre que se encuentren cumplidas las condiciones y el procedimiento establecido por las jurisdicciones locales para esa devolución.

La idea de este trabajo es reflexionar sobre el impacto que los sistemas de recaudación tienen sobre distintos aspectos del derecho tributario, como ser: el constitucional, sustantivo, procedimental y sancionatorio.

2.- Impacto de los sistemas de recaudación en la fuente en derecho constitucional: en especial en el principio de reserva de ley

La Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires prevé una reserva de ley en materia tributaria que puede ser calificada, en principio, de rígida o absoluta⁸. Los distintos sistemas de recaudación han impactado también en esta caracterización.

En efecto, el artículo 51 de nuestra Ley Fundamental comienza diciendo: “No hay tributo sin ley formal; es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura. La ley debe precisar la medida de la obligación tributaria”. Esta norma se ve reforzada con lo que más adelante precisa el artículo 87 de la Constitución local en cuanto dispone que la Legislatura no puede delegar sus atribuciones.

Además, el artículo 81 inciso 9 del texto constitucional de la Ciudad establece que la Legislatura impone y modifica tributos por la mayoría absoluta de los miembros totales de la Legislatura, que la convierte utilizando los términos del profesor Casás, en una reserva de ley agravada⁹.

Sin embargo, la puesta en práctica de distintas iniciativas recaudatorias de la administración tributaria, en este marco constitucional que hemos denominado “rígido”, lleva a reflexionar hasta qué punto la pretendida rigidez constitucional puede resistir frente a las necesidades cada vez más urgentes de obtener recursos de los fiscos. Los tribunales de la ciudad

⁸ CASÁS, José Osvaldo, “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente”, Buenos Aires, Ad-hoc, 2002, página 327 y siguientes.

⁹ CASÁS, José Osvaldo, op.cit., páginas 491 y siguientes.

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

Autónoma de Buenos Aires se abocaron, desde la intensificación en la utilización de los sistemas de recaudación en la Ciudad, a analizar la incidencia de éstos con el mentado principio constitucional.

Un leading case en la materia fue la causa “S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/amparo”¹⁰. Allí, el Tribunal Superior de Justicia al conocer en la queja incoada por la actora en virtud del recurso de inconstitucionalidad denegado convalidó la legalidad del sistema de recaudación de tarjetas de crédito (cfr. Decreto del Jefe de Gobierno 1150/90 modificado por el decreto 2133/01), en términos generales, aunque en el caso, no consideró razonable su aplicación.

El doctor Luis Francisco Lozano, en su voto, reflexionó sobre los distintos regímenes de recaudación y su relación con la reserva de ley, en los términos que transcribo: “Lo expuesto no implica que los regímenes de retenciones tengan que ser dispuestos por ley. Sí, en cambio, que no pueden desbordar la obligación tributaria que pesa sobre el contribuyente, puesto que, de otra manera, la Administración vendría a disponer del patrimonio de los contribuyentes en contra de lo previsto tanto en la Constitución de nuestra Ciudad como en la nacional...”.

Por su parte, nuestro distinguido profesor y juez, el doctor José Osvaldo Casás, en su voto en el caso referido, luego de recordar las normas del Código Fiscal que facultan al Poder Ejecutivo a establecer sistemas especiales para la determinación, liquidación o ingreso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la que faculta a la Secretaría de Hacienda a exigir el ingreso de anticipos a cuenta de los tributos y la norma que dispone que la Dirección General puede proponer agentes de percepción, retención, recaudación e información, frente a la reserva de ley prevista en los artículos 51 y 84 de la Constitución local, concluyó: *“...tanto en la ampliación de la esfera de sujeción pasiva de las obligaciones tributarias a través de la creación de agentes de percepción, retención y recaudación...; cuanto en el establecimiento de pagos a cuenta..., la apreciación del ejercicio legítimo de tal facultad debe ser ponderada con sentido estricto y admitida sólo en aquellos casos en que el*

¹⁰ TSJCABA, sentencia del 12 de noviembre de 2008.

obrar del Departamento Ejecutivo y de sus agentes jerárquicos supere satisfactoriamente el test de razonabilidad...”.

La postura que se desprende de esta causa es que los reglamentos que crean los distintos sistemas de recaudación deben ser interpretados de modo tal que los ante pagos establecidos en aquellos regímenes no sobrepasen el monto de la obligación tributaria.

Sin embargo, y tal como se analizará oportunamente, en casos posteriores las posturas asumidas por los magistrados del Tribunal Superior de la Ciudad se fueron precisando; el profesor Casás, profundizó la idea de las consecuencias nocivas de la creación de agentes de recaudación con responsabilidad solidaria sin ley formal, en tanto el profesor Lozano, considera, en principio, que estos sistemas son parte de la faz recaudatoria a cargo del Poder Ejecutivo y por ende pueden ser creadas sin ley formal.

El Código Fiscal para el año 2015 (ley 5237) incorporó un Capítulo a continuación de la regulación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, denominado “De los Agentes de Recaudación (retención y percepción) y de los regímenes de retención y percepción”, que reguló en forma ambigua y genérica, la atribución del Administrador Gubernamental de crear nuevos regímenes de recaudación, además de los ya existentes a la fecha¹¹.

2.1. La impugnación de sistemas de recaudación a través de la acción declarativa de inconstitucionalidad.

Tal como se analizará en este punto, los distintos planteos que se hicieron ante el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad tendientes a la derogación in totum de estos regímenes de recaudación fracasaron, por la acción declarativa de inconstitucionalidad prevista en el artículo 113 inciso 2 de la Constitución de la Ciudad y reglamentada por la ley local Nro. 402.

Estas acciones han tenido como un común denominador que el Tribunal Superior de la Ciudad, aunque no desconoció la legitimación procesal activa de quienes iniciaban la acción, en todos los casos, las declaró

¹¹ Dicha incorporación puede observarse incluso al día de hoy, encontrándose presente en el capítulo XI del actual Código Fiscal de la CABA (t.o. 2019).

inadmisibles. Para ello utilizó diferentes argumentos, a saber: no haberse podido exhibir en forma clara la cuestión constitucional planteada; o por considerar, en algunos supuestos, que era el control difuso de constitucionalidad el marco en que debiera analizarse la afectación que los diferentes sistemas recaudatorios producen en los responsables o contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En todas las acciones declarativas de inconstitucionalidad se planteó la vulneración al principio de reserva de ley, toda vez que ninguno de estos sistemas fueron establecidos por ley formal, argumento que fue desechado por razones de fondo o déficit de su planteamiento, a criterio del Tribunal Superior de Justicia, en forma constante.

Dos de los primeros precedentes en la justicia de la Ciudad sobre el tema, se relacionaron con el sistema de recaudación SIRCREB (Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias). En ellos se solicitó la declaración de inconstitucionalidad del régimen en los términos del artículo 113 inciso 2º de la Constitución de la Ciudad.

En la causa “Barilati, Juan Ignacio”¹², se solicitó la invalidez de la Resolución del Ministerio de Hacienda N° 816/07 y de las resoluciones de la Dirección General de Rentas N° 3807/07 y N° 2355/07, por resultar contrarias, entre otras normas, al artículo 51 de la Constitución local que vengo refiriendo.

En dicha ocasión, por amplia mayoría se consideró inadmisibles la demanda propuesta por carecer de precisión el planteo del actor.

Tiempo más tarde, el mismo actor presentó nuevamente ante el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad una acción declarativa de inconstitucionalidad a efectos que se declarara la inconstitucionalidad del inciso c) del artículo 14 de la ley 2603, del inciso 19 del artículo 3º del Código Fiscal (t.o. 2008) y de las resoluciones ya referidas en el párrafo precedente por ser violatorias, además de lo dispuesto por el artículo 51 de la Constitución local y pertinentes de la Constitución nacional, de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

¹²TSJCABA, sentencia del 26 de marzo de 2009.

Nuevamente por amplia mayoría se declaró inadmisibile la acción por la falta de precisión en la demanda¹³.

Resultan interesantes algunas reflexiones que realizó, en aquella ocasión, el juez Luis Francisco Lozano. Sin perjuicio que la inadmisibilidad de la acción fue sustentada en gran medida en cuestiones formales, como ser la carencia del desarrollo mínimo argumental para tramitar la acción interpuesta, señaló que “sus argumentos tendrían que haber estado dirigidos a mostrar que, más allá del nombre que se le dio, el SIRCREB considerado globalmente resulta inconstitucional por constituir un empréstito forzoso”.

Quisiera destacar otra reflexión que hizo el juez Lozano, cuando señaló: “la persona que se encuentre en algunos de los ejemplos ensayados por el actor podrá recurrir al procedimiento difuso para requerir la tutela de sus derechos...”.

El resultado de estas dos acciones intentadas evidenció, la imposibilidad fáctica de derogar *in totum* el sistema de recaudación atacado; el fallo llamaba a que se analice, caso por caso, a través del control difuso de constitucionalidad, si su aplicación vulnera garantías constitucionales. Esta tarea fue encarada por nuestros tribunales ante la radicación de múltiples causas iniciadas bajo el esquema del control difuso.

El Tribunal Superior de Justicia volvió a declarar inadmisibile una acción declarativa de inconstitucionalidad en el caso “Asociación Argentina de Compañías de Seguros (‘AACS’) c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”¹⁴ en el que se planteó la inconstitucionalidad de la Resolución General N° 918/2013 de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos que estableció el sistema de Riesgo Fiscal.

La acción también fue declarada inadmisibile por considerar que no se rebatían las cuestiones constitucionales, argumentando expresamente, el voto de la jueza de trámite, Ana María Conde, que la impugnación al sistema

¹³ TSJCABA, sentencia del 29 de julio de 2009.

¹⁴ TSJCABA, sentencia del 27 de agosto de 2014.

debería hacerse caso por caso, dentro del sistema de control difuso de constitucionalidad.

El último precedente, “Oliveto Lago, Paula Mariana y otro c/GCBA”¹⁵ planteado como acción declarativa de inconstitucionalidad cuestionó el régimen de retención de ISIB, aprobado por resolución N° 593/AGIP/14, de la contratación de servicios de ‘suscripción online para acceder a películas, TV y otro tipo de entretenimiento audiovisual (películas y series) que se transmiten por Internet a televisores, computadoras y otros dispositivos”.

Los legisladores actores argumentaron que la resolución era contraria a los artículos 9 inciso 1, 51 y 80 inciso 2) punto a) de la Constitución de la Ciudad.

La acción fue desechada porque a criterio de la jueza de trámite, Ana María Conde, sostenido después por los demás integrantes del Tribunal Superior de Justicia, los presentantes no consiguieron formular un claro desarrollo que demuestre que el mecanismo fijado por el sistema de retención se oponga o desvirtúe alguna norma o principio de la Constitución local.

Este sistema de recaudación fue suspendido tiempo más tarde por medio de la Resolución 26/AGIP/2015.

3.- El derecho de defensa y los sistemas de recaudación

Estos sistemas no prevén mecanismos procedimentales de defensa para aquellos que se ven vulnerados por su aplicación; sortean el espacio de discusión que frente a la administración tributaria le cabe constitucionalmente al contribuyente, obviando la aplicación de las premisas defensivas del Código Fiscal.

Esto choca con el sistema normativo y jurisprudencial tradicional que parte del reconocimiento al procedimiento de determinación de oficio como el que asegura el derecho de defensa de los contribuyentes. En este orden de ideas, la propia normativa considera excepcionales, y ello justifica el

¹⁵ TSJCABA, sentencia del 26 de noviembre de 2014.

apartamiento del mecanismo de defensa de la determinación de oficio, a los supuestos relativos al cómputo en declaración jurada de conceptos o importes improcedentes (artículo 186 del Código Fiscal T.O. 2019) y de pagos a cuenta (artículo 195 del Código Fiscal T.O. 2019). Sobre estos últimos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en forma pacífica ha sostenido que “la facultad asignada al fisco para requerir el pago provisorio de impuestos vencidos a quienes no hubieren presentado declaraciones juradas debe interpretarse restrictivamente, por constituir una excepción al principio, relativo a la determinación de oficio de obligaciones tributarias...”¹⁶.

Sin embargo, los sistemas de recaudación plantean la previa retención o percepción de los importes que ingresarán como pagos a cuenta de la obligación postergando el ejercicio del derecho de defensa para el examen de su procedencia a un momento posterior. Lo mismo ocurre con el denominado “Riesgo Fiscal”.

El SIRCREB prevé un rudimentario sistema de de consultas y reclamos on-line. En el Anexo I de la Resolución 3807/GCBA/DGR/07 que aprobó el procedimiento para la administración, control, seguimiento del padrón, consultas y reclamos del Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias, apartado 2), se dispone que “todas las consultas y reclamos enviadas por correo electrónico, serán analizadas y evacuadas a través de este medio, por los integrantes del Comité de Administración SIRCREB. No teniendo la consulta el carácter vinculante”.

Los contribuyentes reciben a través del resumen de cuenta enviado por los agentes de recaudación (las entidades financieras) un detalle de los débitos sufridos durante el mes en concepto de retenciones bancarias, que constituyen “suficiente y única constancia” (dice el apartado 3 del Anexo) de la retención practicada.

¹⁶ CSJN, recurso de hecho deducido por la demandada en la causa “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Diversas Explotaciones Rurales S.A.” del 3 de agosto de 2010. Idéntico criterio se observa en otros pronunciamientos del Más Alto Tribunal de la Nación como ser: “Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires c. Estudio Jurídico Cosme Beccar Varela” (Fallos 316:2764) y “Gobierno Nacional c/Sasetru” (LL 1978-A, 386).

Por su parte, el denominado “Sistema de Riesgo Fiscal”, que fuera regulado primero por la Resolución General N° 220/AGIP/2008 y luego por sus modificatorias¹⁷, dispone que ante la posible comisión de infracciones formales y materiales se podrán aplicar sanciones sin atender a los procedimientos previstos en el Código Fiscal, y con un mecanismo normativo precario de defensa del contribuyente y demás responsables¹⁸. La primera consecuencia de la incorporación del sujeto pasivo en el “Riesgo Fiscal” es su sometimiento al sistema de retención del SIRCREB, a una tasa más alta que la que debiera pagar por su actividad declarada. También puede ocurrir que sujetos considerados exentos por la normativa del Código Fiscal o que lo sean por adeudar cualquier otro tributo recaudado por la AGIP¹⁹. Se hace evidente su naturaleza de impuesto encubierto²⁰.

Por su parte, conforme se desprende de los términos de la Resolución 52/AGIP/2018, se prevé un mecanismo de reclamo on-line para aquellos contribuyentes y/o responsables que no estén de acuerdo con la categorización obtenida en el régimen en cuestión (o que, en su caso, hubieran regularizado los incumplimientos detectados).

¹⁷ RG 1521/AGIP/2008, 744/AGIP/2011 y 52/AGIP/2018.

¹⁸ Informe Final de Auditoría Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) – Recaudación y verificación de Agentes de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Proyecto N°: 4.10.05 Año 2009 Buenos Aires, Marzo de 2011.

Elo fue tratado en el fallo “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Aguscam SRL c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)’” Expte. n° 8493/11, en el que el Tribunal Superior de Justicia declaró que los agravios del GCBA no satisfacían los requisitos del art. 27 ley 402 y así, dejó firme el fallo de la Sala I, que había rechazado la apelación deducida por el GCBA y, en consecuencia, admitido la procedencia del amparo, modificando, parcialmente, la sentencia de la instancia anterior y ordenando a la accionada dejara sin efecto la inclusión de la amparista en el padrón de contribuyente de “Alto Riesgo Fiscal” en los términos de la resolución n° 1521/GCBA/DRG/08, con respecto al Impuesto sobre los ingresos Brutos en los períodos octubre y noviembre de 2009, debiendo restituir los fondos indebidamente retenidos en dicho lapso de tiempo (“Aguscam SRL c/GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)”, Expte. EXP 36176/0, sentencia del 8 de febrero de 2011).

En la actualidad existe, como único mecanismo normativo la posibilidad de formalizar una petición o reclamo “por vigencia trimestral del padrón” (artículo 10 de la Resolución 52/AGIP/2018).

¹⁹ Conforme Resolución 52/AGIP/2018, artículo 4.

²⁰ Que evidencia una desconexión con la hipótesis de incidencia del Impuesto sobre los ingresos Brutos. A modo de ejemplo, ver el ya citado artículo 4° de la Resolución 52/AGIP/2018.

Realizada la petición, la Administración formaliza el descargo presentado, la información recibida y aquella obrante en la base de datos del organismo, a efectos de corroborar la situación fiscal actualizada y la procedencia del pedido, emitiendo la categoría resultante, la que será notificada al domicilio fiscal electrónico²¹.

Pareciera que en los términos descriptos, el contribuyente o responsable retenido debería atacar una vía de hecho, que será objeto de reclamo vía correo electrónico, se alteran de este modo, los mecanismos tradicionales para el ejercicio del derecho de defensa que prevé la normativa fiscal. No se prevé el dictado de acto administrativo alguno.

Sin embargo, cabe advertir que los tiempos que plantea la normativa de procedimiento tributario para la defensa en lo que di en llamar “mecanismos tradicionales” implica dejar en estado de total indefensión al sujeto pasivo ante la permanencia de los efectos de la recaudación anticipada.

Solo a modo de ejemplo, veremos el comportamiento de la administración frente a reclamos on-line, en dos casos judiciales.

En “Packaging Technology S.A. c/GCBA s/amparo”²², la causa fue declarada abstracta luego de que la administración tributaria dejara de practicar retenciones sobre las cuentas bancarias de la actora y la excluyera del SIRCREB luego de haber efectuado un reclamo on-line.

En la causa “Sistemas Educativos Argentinos S.A. c/GCBA s/acción meramente declarativa”²³, al hacerse el relato de los hechos al conceder la medida cautelar solicitada por la actora, el tribunal destacó: “...que pese a haber solicitado en reiteradas ocasiones ser excluida de dicho padrón, la demandada nunca le contestó formalmente, pero le informó de manera verbal que para poder excluirla del padrón debía obtener la exención por el período 2001-2003, por lo que inició ese trámite”.

²¹ Ver artículos 9° a 11 Res. 52/AGIP/2018.

²² Juzg. de Primera Instancia en lo Cont. Adm. y Trib. N° 15, sentencia del 5 de noviembre de 2010.

²³ Juzg. de Primera Instancia en lo Cont. Adm. y Trib. N° 14, sentencia del 31 de marzo de 2010.

4.- Modifican la estructura del impuesto sobre los ingresos brutos.

4.1. Se aplica en cuentas bancarias de cotitulares por más que no todos los titulares deban ser pasibles de retención y sin discriminar que su origen sea de actividad gravada o no

El artículo 3º de la Resolución N° 2355/GCABA/DGR/07, que reglamentó el SIRCREB, dispone: “La aplicación del régimen se hará efectiva con relación a las cuentas abiertas a nombre de uno o varios titulares, sean personas físicas o jurídicas, *siempre que cualquiera de ellos o todos, revistan o asuman el carácter de contribuyentes del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos...*” (el destacado me pertenece).

Es decir que podría darse el supuesto en que la retención se efectúe en cuentas bancarias de cotitulares que no estén alcanzados o se consideren exentos del pago del impuesto²⁴.

En otro orden de ideas, el artículo 1º de la ya mencionada Resolución N° 2355/GCABA/DGR/07 prevé que la retención se practicará “sobre los importes que sean acreditados en cuentas en pesos y en moneda extranjera abiertas en las entidades financieras...” sin discriminar si se trata de depósitos que tengan su origen en actividades gravadas o exentas.

Obsérvese que la norma introducida al Código Fiscal en el año 2015, dispuso: “[s]olo podrán realizarse retenciones y/o percepciones por operaciones gravadas. En caso de imposible discriminación y que se haya realizado una retención o percepción sobre conceptos exentos o no alcanzados, el Fisco debe establecer un mecanismo ágil de devolución ante el pedido del contribuyente” (artículo xº, ley 5237)²⁵

²⁴ Cabe citar el caso “Aguscam S.R.L.”, el que tramitó por ante el Juzg. de Primera Instancia en lo Cont. Adm. y Trib. N° 10, con sentencia del 3 de septiembre de 2010, la que fue confirmada por la Sala I del fuero en fecha 8 de febrero de 2011 y finalmente fue resuelta a instancias del TSJCABA el 24 de agosto de 2012.

²⁵ actual artículo 253 del Código Fiscal (t.o. 2019).

Este debate se dio en la conocida causa “Organización Michemberg S.R.L. c/GCBA s/amparo”²⁶. El fundamento de su pretensión era que había depósitos vinculados con su actividad de administración de edificios que no estarían alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ante la falta de elementos probatorios que permitiera deslindar qué ingresos estarían gravados y cuáles no, en la primera instancia se rechazó la acción.

Apelada que fue la sentencia y al momento de expresar los agravios, la parte actora agregó un resumen de su cuenta corriente del que surgían depósitos en concepto de expensas, por lo que la Cámara hizo lugar parcialmente a la acción y ordenó a la demandada a retener anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre aquellos importes que respondiera a honorarios de la actora²⁷.

Algo que quedó en evidencia en el fallo “Gutiérrez” fue la imposibilidad técnica de distinguir conceptos gravables de los que no son para la aplicación de los sistemas de recaudación. En efecto, en mi voto en ese caso señalé en virtud de la actitud asumida por el fisco ante la imposibilidad de distinguir entre conceptos gravados y no gravados para hacer efectiva la medida cautelar dictada oportunamente, que: “la imposibilidad ‘técnica’ de instrumentar un mecanismo que permita distinguir el origen de los fondos o excluir una determinada cuenta bancaria donde se depositen ingresos no gravados no pueden perjudicar al contribuyente, más aún cuando el sistema en crisis funciona como un ante pago del impuesto y su exclusión no implica eximir al contribuyente de cumplir con sus deberes formales y sustanciales respecto de la obligación tributaria gravada...”²⁸.

4.2. Falta de pautas relativas al sustento territorial del impuesto

²⁶ Juzg. de Primera Instancia en lo Cont. Adm. y Trib. Nº 2, sentencia del 30 de junio de 2008.

²⁷ Cám. Cont. Adm. y Trib., Sala I, sentencia del 31 de marzo de 2009.

²⁸ Voto de Fabiana Schafrik en “Gutierrez, Delia M. y otros c/GCBA s/acción meramente declarativa”, Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA., Sala I, sentencia del 1 de julio de 2016.

Uno de los argumentos traídos por el doctor José Osvaldo Casás al declarar inadmisibile la acción instada por Paula Oliveto Lago y Maximiliano Carlos Ferraro por la impugnación de la resolución 593/AGIP/2014 fue: “bien pudieron argumentar...en el sentido de que el régimen de retención impugnado importa un apartamiento por la Ciudad del perfil del Impuesto sobre los Ingresos Brutos tal como se encuentra definido en el art. 9° inc. b, numeral 1, de la ley n° 23.548 de Coparticipación Provincial en Impuesto Nacionales, en especial en cuanto allí se establecen pautas relacionadas con el sustento territorial de la respectiva hipótesis de incidencia del gravamen...”.

Aquí, este voto, alerta a examinar si se cumplen o no con uno de los elementos que compone el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: el sustento territorial; es decir si existe entre el impuesto y el sujeto activo de la obligación una vinculación espacial.

4.3. Crea responsables con responsabilidad solidaria por resolución

En el voto del doctor José Osvaldo Casás en el caso “Minera IRL Patagonia S.A. c/GCBA s/amparo (artículo 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”²⁹, el jurista retoma una advertencia que ya había hecho en el precedente: “Asociación Argentina de Compañía de Seguros (‘AACS’) c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”³⁰.

De la extensa argumentación que acompaña el argumento a través de los Considerandos 11 y 12, advertía nuestro distinguido juez: “...la doctrina más destacada de nuestro país en materia tributaria –Giuliani Fonrouge y Jarach, entre otros-, se ha expresado terminantemente – sobre la *imposibilidad de instituir agentes de retención y percepción* -con la consecuente solidaridad fiscal que ello conlleva-, *sin ley formal que lo establezca en cada caso*, más aún atendiendo a la gravedad que asumen los incumplimientos de los deberes

²⁹ TSJCABA, Sentencia del 12 de noviembre de 2014.

³⁰ *Op cit. supra* nota n° 11.

sustantivos, desde el punto de vista infraccional e, incluso, penal, en que pudieran incurrir estos responsables por deuda ajena”.

No obstante destacar que no constituyó este punto un agravio de la parte actora, señalaba Casás, *obiter dicta*: “...para una válida *designación de agentes de retención y percepción* es necesaria, cuanto menos, *la existencia de una ley formal* que describa con enunciados definidos qué sujetos y en qué situaciones pueden actuar como tales. Todo ello, atendiendo a: 1. La responsabilidad solidaria sin beneficio de excusión, que puede pesar sobre dichos sujetos; 2. la presencia de un gravoso cúmulo de deberes formales, incluso a menudo, el de interpretar la ley y de determinar el gravamen; 3. que en caso de error sobre la procedencia de la retención o percepción, o de su cuantía, se genera un menoscabo económico para el agente frente a un eventual reclamo del Fisco; y 4. ante el riesgo que supone tal actuación, de enfrentar severas sanciones infraccionales, y aún penales”.

Concluía su argumentación, con cita del voto de la mayoría en el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo”³¹, en la parte que versa: “...ya no es posible valerse de [la delegación de facultades] con relación a los elementos estructurales de la obligación tributaria, como son los sujetos que se ubican en la esfera de sujeción pasiva. Ello cobra sentido respecto de la Ciudad de Buenos Aires, en tanto la Constitución Nacional instituye la *garantía federal* para los estados subnacionales *a condición de que dicten ‘para sí una constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional...’*”.

4.4. Modifica la naturaleza de los pagos a cuenta

También en este punto quería destacar otra interesante reflexión del doctor José Osvaldo Casás sobre la desnaturalización que algunos de estos sistemas supondría para el propio sistema de pago a cuenta que justifica su recaudación.

³¹ CSJN, sentencia del 15 de abril de 2014 (C. 486. XLIII).

En efecto, en la ya mencionada causa “Oliveto Lago”³² sobre el denominado tributo “Netflix” aseveró: “los actores bien pudieron...desplegar razones que tuvieran apoyatura en el carácter de pago único y definitivo que a la retención en la fuente cuestionada le asigna el propio art. 6° de la resolución objetada, lo que permitiría sostener que quita al régimen la característica condición de consistir en un pago a cuenta del impuesto que, en definitiva, el contribuyente deba abonar, para transformarlo en un mecanismo de lisa y llana determinación e ingreso del gravamen...”.

Allí, se había establecido un responsable sustituto a través de una resolución de la administración tributaria.

4.4.- la acumulación de saldos a favor sin un sistema que impida los desbordes de la obligación

Justamente, la discusión que atravesó al leading case “Sociedad Importadora y Exportadora de la Patagonia”, fue la imposibilidad de compensar los saldos a favor que la aplicación del sistema de recaudación le generaba con lo que la empresa debía pagar de Impuesto sobre los ingresos brutos en el ámbito de la Ciudad.

Si bien existe un sistema, llamado de “Atenuación”, aprobado por la AGIP, se encuentra sometido al cumplimiento de pautas formales que de no ser verificadas impiden la prosecución del trámite por un plazo de sesenta días (ver artículo 4 de la Resolución/AGIP/2014). Además, la norma establece que el sistema será aplicable por el término de seis meses y de persistir los saldos a favor, vencido ese plazo, deberá iniciarse un nuevo pedido de atenuación (artículo 7).

5.- Problemas de la vía procesal utilizada por el contribuyente

A poco tiempo de la aplicación de los sistemas de recaudación en la Ciudad, comenzaron a advertirse algunas dificultades en lo que respecta a la

³² TSJCABA, *op cit. supra* nota nº 12.

elección de la vía procesal que habría de utilizar el justiciable para la discusión de cuestiones vinculadas con los diferentes sistemas recaudatorios, en especial cuando en la controversia el contribuyente se agraviaba de la acumulación de saldos a favor generados por la aplicación de uno o de varios de estos sistemas.

En el caso "Gutiérrez Delia y otros"³³, el juez de primera instancia mandó a reconducir la acción de amparo incoada en una acción declarativa de certeza, que tramita, según nuestro Código de forma, bajo las reglas del proceso ordinario.

El fundamento de esa decisión fue que las vías ordinarias permiten mayor debate y prueba que la acción de amparo.

Al respecto cabe recordar que el artículo 6º de la Ley N° 2145, que reglamenta la acción de amparo en la Ciudad, dispone: "Cuando la acción pueda tramitar por las normas de otro tipo de proceso, dentro del mismo plazo indicado en el artículo precedente, el/la Juez/a está facultado a ordenar reconducir el trámite en el plazo de diez (10) días. Si la parte no adecuase su demanda en ese término, el/la Juez/a ordenará el archivo inmediato de las actuaciones".

Otro caso, "Sistemas Educativos Argentinos S.A."³⁴ fue iniciado como una acción meramente declarativa.

En este sentido, no debe olvidarse que la acción meramente declarativa de certeza, prevista en la Ciudad en el artículo 277 del Código Contencioso Administrativo y Tributario es una acción típicamente 'preventiva' y lo sentenciado por el juez pone fin a un estado de incertidumbre sobre el alcance o modalidad de una relación jurídica.

Cabe recordar la interesante argumentación desarrollada en la sentencia de amparo en la causa "Organización Michemberg S.R.L."³⁵. Si bien,

³³ Juzg. de Primera Instancia en lo Cont. Adm. y Trib. N° 1, sentencia del 8 de septiembre de 2009.

³⁴ *Op. cit. supra* nota n° 21.

³⁵ Cám. Cont. Adm. y Trib., Sala 1, sentencia del 31 de marzo de 2009. Asimismo, ver *supra* nota n° 13.

en la Sala I de la Cámara de Apelaciones del fuero Contencioso Administrativo y Tributario, en su anterior composición, ha dicho que el rechazo de la demanda en la primera instancia se debió a la orfandad probatoria respecto del planteo de la parte actora, resulta interesante la argumentación vertida respecto de la vía procesal elegida: *"es un asunto que no puede resolver a través de las pruebas aportadas en autos dentro del marco de las recortadas y sumarísimas normas procesales del amparo, debiendo someterse la controversia a un debate más amplio, con la posibilidad para ambas partes de producir pruebas quizás más complejas"*.

La causa "Kartun S.A. c/GCBA s/amparo"³⁶ fue rechazada in limine, por considerarse que la vía procesal del amparo no era la idónea para la discusión que planteaba la actora. Ello por cuanto se había ofrecido producir prueba pericial que se consideró "incompatible con la naturaleza expedita de la acción de amparo". En la Cámara³⁷ el recurso interpuesto por la actora fue declarado desierto.

En este punto, y dejando abierto el debate, es útil repasar algunas posiciones doctrinales referidas al "carácter manifiesto" del vicio y la necesidad o no de demostrarlo a través de la producción de distintos medios probatorios. Al leer estas opiniones debemos tener en cuenta las diferencias en el diseño de la garantía constitucional del amparo en el nivel nacional y en el local.

Rodolfo Spisso afirmó en un trabajo que "la exigencia de que el acto lesivo adolezca de manifiesta arbitrariedad o ilegalidad no requiere que el vicio tenga una entidad de tal magnitud que resulte posible reconocerlo sin el menor análisis"³⁸. En este orden de ideas, el autor referido afirma que esta acción no excluye a las cuestiones que requieren trámites probatorios.

Por su parte, Néstor Sagüés expresó: "la manifiesta contrariedad o ilegalidad del acto lesivo puede acreditarse en el curso del juicio de amparo, y

³⁶ Juzg. de Primera Instancia en lo Cont. Adm. y Trib. Nº 12, sentencia del 29 de octubre de 2007.

³⁷ Cám. Cont. Adm. y Trib., Sala 2, sentencia del 14 de diciembre de 2007. La mayoría coincidió con la falta de fundamentación en la expresión de agravios de la actora.

³⁸ SPISSE, Rodolfo R., *Tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal*, Buenos Aires, Depalma, 1996, p. 160.

no tiene por qué basarse, indispensablemente, en pruebas preconstituidas a él”³⁹.

El artículo 9 inciso e) de la Ley N° 2145 contempla, entre los medios probatorios de la acción de amparo, a la prueba pericial, en los siguientes términos: *“La prueba pericial sólo será admisible en forma excepcional cuando las circunstancias del caso lo justifiquen a fin de dictar sentencia y siempre que su producción sea compatible con la naturaleza sumarísima de la acción de amparo. En estos casos, los/as Jueces/zas deberán recurrir prioritariamente a organismos públicos o instituciones nacionales, provinciales o de la Ciudad, con acreditada experiencia en la materia específica”* (el subrayado no está en el original).

Recordemos también que el artículo 14 de la Constitución de la Ciudad consagra expresamente la gratuidad de la acción de amparo, al disponer en su penúltimo párrafo que “salvo temeridad o malicia, el accionante está exento de costas”. El interrogante que surge es quién carga con los gastos de una prueba pericial ofrecida por la parte actora y producida cuando el fisco demandado en juicio obtiene una sentencia que le es favorable.

En el marco de las acciones de amparo de contenido patrimonial iniciadas en el ámbito local subyace, por el modo en que se resuelven estas cuestiones, la discusión respecto de la pertinencia de que las costas deban ser cargadas a la demandada cuando existe una sentencia adversa a la parte actora o, quizás la posibilidad de establecer las costas por su orden.

En el ámbito nacional se ha entendido que la necesidad de su producción no torna improcedente la vía de la acción de amparo⁴⁰.

³⁹ SAGÜÉS, Néstor Pedro, *Compendio de derecho procesal constitucional*, Buenos Aires, Astrea, 2009, p. 441 y ss.

⁴⁰ SCHAFFRIK de NUÑEZ, Fabiana, *El amparo fiscal*, en obra colectiva “Tratado de Derecho Procesal Constitucional”, Tomo I, dirigido por el doctor Pablo Luis MANILI, La Ley, Buenos Aires, 2010, página 803 y ss.

Cabe recordar el artículo 7º del Decreto Ley 16986: “Con el escrito de interposición, el accionante acompañará la prueba instrumental de que disponga, o la individualizará si no se encontrase en su poder, con indicación del lugar en donde se encuentre. Indicará, asimismo, los demás medios de prueba de que pretenda valerse. El número de testigos no podrá exceder de cinco por cada parte, siendo carga

Solo a modo de ejemplo, cabe recordar lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/Poder Ejecutivo Nacional –Ministerio de Economía s/amparo”⁴¹, que trató el tema de la aplicabilidad de las normas de ajuste por inflación contenidas en la ley del Impuesto a las Ganancias⁴².

Allí, el Tribunal, en forma unánime, remitió a lo dicho por el Procurador General de la Nación, quien puso de resalto que existía normativa emanada del Congreso de la Nación que prohibió el reajuste de valores, en ejercicio de su atribución constitucional de fijar el valor de la moneda. En virtud de ello, consideró que no constituía un supuesto de arbitrariedad manifiesta el aumento de la carga tributaria que pesaba sobre el contribuyente toda vez que las leyes cuestionadas surgieron del único poder del Estado investido de la atribución para el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas. Agregó -en esa ocasión- que quien tacha de inconstitucional una norma tributaria aduciendo que viola sus derechos de propiedad e igualdad debe probar de modo concluyente que tal afectación ha tenido lugar.

Respecto del tema que nos ocupa, el Máximo Tribunal Nacional señaló que el mero cotejo de la liquidación realizada del Impuesto a las Ganancias con y sin ajuste por inflación no es apto para acreditar la vulneración al derecho de la propiedad de la actora. Agregó que, tratándose de una materia compleja, no se logra demostrar la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional impugnada.

Sin embargo, cuando se expidió en la causa “Candy S.A. c/AFIP y otro s/amparo”⁴³, la mayoría de los miembros del Máximo Tribunal Nacional

de éstas hacerlos comparecer a su costa a la audiencia, sin perjuicio de requerir el uso de la fuerza pública en caso de necesidad. No se admitirá la prueba de absolucón de posiciones”.

⁴¹ CSJN, Fallos 328:2567.

⁴² SABSAY, Daniel A. y NEIMARK, Sebastián, “La limitación del amparo y sus consecuencias sobre el goce de derechos fundamentales en un fallo de la Corte Suprema en materia tributaria”, LL 2005 – E-640; MANILI, Pablo L., “La constitucionalidad del ajuste por inflación”, LL 2005-E: 647, entre otros.

⁴³ C.866.XLII, CSJN, sentencia del 3 de julio de 2009. A fin de profundizar el tema del ajuste por inflación se recomienda la lectura del suplemento dirigido por LESCANO, Marcelo, *Candy S.A. c/AFIP y otro sobre*

coincidieron en que la producción de la prueba pericial contable permitió tener por acreditada la confiscatoriedad sustentada por la parte actora. También se hizo mérito de que el ejercicio fiscal 2002 estuvo signado por un grave estado de perturbación económica, social y política que diera lugar, en términos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a “una de las crisis más graves de la historia contemporánea de nuestro país” (Considerando 13)⁴⁴.

En este contexto, habría que analizar si se satisface el derecho a la *tutela judicial efectiva* cuando la discusión de la acumulación de saldos a favor se prolonga a través de los tiempos que reclaman la vía ordinaria. O quizás ésta sea la vía, y no el amparo, si el justiciable encuentra la protección a su derecho a través de la obtención de una medida cautelar, en los casos en que proceda.

El caso “Minera IRL” había sido iniciado como una acción de amparo y la juez de primera instancia, ordenó readecuar la acción conforme las previsiones del artículo 269 y siguientes del Código Contencioso Administrativo y Tributario⁴⁵.

Apelada que fue la decisión, la Sala I del Fuero, en su anterior composición, considerando la razonabilidad de la vía elegida y el peligro que podría resultar de la consolidación de un daño grave e irreparable, admitió el recurso intentado por la parte actora, revocó la sentencia de primera instancia, que siguió tramitando como acción de amparo⁴⁶.

5.1. El amparo y la devolución de tributos

acción de amparo. Un límite a la confiscatoriedad ante la inaplicabilidad del ajuste por inflación impositivo, Suplemento Especial de La Ley, julio 2009.

Este criterio fue reiterado tiempo más tarde por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Carlisa S.A.c/AFIP y otro s/acción de amparo” del 7 de septiembre de 2010.

⁴⁴ La disidencia del ministro Petracchi se basó, en especial, en las omisiones de la prueba pericial producida en la causa.

⁴⁵ Juzg. Cont. Adm. y Trib. N°3, sentencia del 23 junio de 2011. Asimismo, ver antecedentes *supra* nota n° 17.

⁴⁶ Cám. Cont. Adm. Y Trib., Sala I, sentencia del 11 de noviembre de 2011.

El problema de la vía procesal idónea también atravesó al *leading case* "S. A. Importadora Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/amparo"⁴⁷; considero que ello se debió también a que, por medio de la acción de amparo, la actora pretendía la repetición de los saldos a favor que se habían generado.

En ese caso, por mayoría el más Alto Tribunal local, frente a las circunstancias de hecho que rodearon la causa, hizo lugar, con una mayoría más ajustada, a la devolución de los saldos a favor generados a partir de la aplicación de los distintos sistemas de recaudación. Ello fue una solución justa en atención a la imposibilidad de compensar los sucesivos saldos a favor de la empresa teniendo en consideración lo que le daba a pagar por su actividad en la jurisdicción.

Por su parte, en el ya citado caso "Aguscam S.R.L. c/GCBA s/amparo", la Sala I de la Cámara confirmó la sentencia de primera instancia que ordenaba la devolución de los fondos indebidamente retenidos⁴⁸ y el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad, por mayoría, hizo lo propio⁴⁹ porque se trataba de un sujeto exento del pago del tributo.

Sobre este tema, cabe transcribir, en lo pertinente, el voto del doctor José Osvaldo Casás: "...la vía del amparo ya ha sido considerada apta para canalizar, excepcionalmente, pretensiones de los contribuyentes en variados casos... tengo para mí que el descripto en el párrafo precedente es el criterio que debe regir las decisiones respecto de la admisibilidad de la vía en materia tributaria sin extremar los recaudos exigibles para su procedencia, sobre todo cuando la pretensión del contribuyente se encuentra orientada a obtener del Fisco la devolución de sumas que entiende haber ingresado de más o que se le

⁴⁷ TSJCABA, *op cit. supra* nota nº 4.

⁴⁸ *Op cit. supra* notas nº 15, 17 y 22.

⁴⁹ Voto de los Dres. Conde, Casás y Ruiz.

Sobre el punto, la Dra. Conde dijo: "[e]l recurrente [i.e. el GCBA] destaca la falta de presentación de declaraciones juradas en los períodos controvertidos por parte del contribuyente, pero no explica por qué ese hecho legitima su decisión de incluirlo en el padrón de alto riesgo fiscal' y aplicarle retenciones del ISIB en el marco del SIRCREB, a pesar de haberse empadronado como sujeto exento de dicho tributo [...] ¿para qué retenerle al contribuyente sumas de dinero destinadas a pagar un impuesto (ISIB) del cual está exento de pleno derecho, exención que no ha sido resistida por el fisco local?...".

han retenido en forma lisa y llanamente indebida y ello resulta palmariamente comprobado en las actuaciones” (considerando 2).

Un problema que no se puede obviar en el ámbito local es la inequidad que plantea la tasa de interés aplicable a los casos de repetición de tributos, tema que subyace en la elección de la vía procesal elegida. Si bien en el ámbito federal cada vez más aparecen fallos que se hacen cargo de este desigual tratamiento que la normativa fiscal reconoce al sujeto pasivo deudor y acreedor, todavía los tribunales locales no se han hecho eco en forma pacífica de esta circunstancia. Ello, sin perjuicio del loable esfuerzo argumental del doctor Casás en sus votos.

6.- Las medidas cautelares solicitadas dentro del proceso principal

Las medidas provisionales solicitadas por la parte actora a los efectos de que cese la retención sobre las sumas de dinero depositadas en cuentas bancarias han acompañado las diferentes causas que se han planteado ante el fuero contencioso administrativo y tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Se trata de medidas cautelares 'innovativas' que requieren de la apreciación de los recaudos tradicionalmente exigidos por la normativa, jurisprudencia y doctrina para su procedencia, a través del prisma de la “prudencia”.

Esta doctrina encuentra como *leading case* al caso emblemático en el que se expidió la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el recurso de hecho deducido por la actora: "Camacho Acosta, Maximino c/Grafi Graf S.R.L. y otros"⁵⁰ por la desestimación de una medida cautelar innovativa. En esa oportunidad, dijo: “...*esta Corte ha considerado a la medida cautelar innovativa*

⁵⁰ CSJN, Fallos 320:1633.

Este criterio fue reiterado por la CSJN en la sentencia del 6 de diciembre de 2011 a los autos “Recursos de hecho deducidos por la Defensora Oficial de P. C. P y la actora en la causa Pardo, Héctor Paulino y otro c/ Di Césare, Luis Alberto y otro s/ art. 250 del C.P.C”.

como una decisión excepcional porque altera el estado de hecho o de derecho existente al tiempo de su dictado, y que por configurar un anticipo de jurisdicción favorable respecto del fallo final de la causa, resulta justificada una mayor prudencia en la apreciación de los recaudos que hacen a su admisión”.

Por otra parte, resulta importante recordar el alcance del análisis que requiere la procedencia de las medidas cautelares. En “Sistemas Educativos Argentinos S.A.”⁵¹ el juzgado de primera instancia que intervino, señaló: *“...cabe recordar que el dictado de medidas precautorias no exige un examen de certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino sólo su verosimilitud; aún más, el juicio de verdad en esta materia se encuentra en oposición a la finalidad del instituto cautelar”.*

Ello amén del criterio jurisprudencial que restringe la concesión de medidas cautelares en materia tributaria, cuando se entienda que su otorgamiento pueda afectar la actividad recaudatoria del Estado.

Ha quedado más claramente expuesto por el Tribunal Superior de Justicia al fallar la causa “Minera IRL Patagonia SA c/GCBA s/amparo (art. 14 CCABA) s/recurso de inconstitucionalidad concedido”⁵², el alcance de la dispensa a que el Gobierno siga practicando retenciones que generen saldos a favor y es “hasta el momento en que se compense o se restituya el saldo acreedor” de la actora; no ponerle ese límite, a criterio del tribunal, constituye la consagración de una suerte de inmunidad sine die del retenido frente al sistema de recaudación de que se trate.

7.- Sanciones

La aplicación del sistema de Riesgo Fiscal, establecido en sucesivas resoluciones por el Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos, ahora con una base normativa genérica, a partir de la modificación del Código Fiscal para el año 2015, fue considerado por la justicia, en el caso “Aguscam” como una suerte de sanción frente al incumplimiento formal de presentar la

⁵¹ *Op cit. supra* nota nº 11.

⁵² *Op cit. supra* notas nº 17 y 33

declaración jurada mensual, lo que constituye, a criterio de la antigua conformación de la Sala I, una transgresión al ordenamiento sancionador fiscal y los principios que lo rigen, como el de reserva de ley⁵³.

En el caso referido, la empresa –exenta del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- había sido incluida en el Sircreb por ser considerada como de alto riesgo Fiscal, de conformidad con las entonces vigente resoluciones 220-AGIP-2008 y 1521-DGR-08⁵⁴, por haber omitido la presentación de declaraciones juradas.

La Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario, en su anterior composición, para fundamentar la confirmación parcial de la sentencia de primera instancia, que había hecho lugar a la acción en el caso “Aguscam SRL”, argumentó que el fisco local a lo sumo podría haber aplicado sanciones por violación a los deberes de orden formal, según lo prescribe el Código Fiscal, al que denominó **norma de rango superior**, frente al régimen de riesgo fiscal⁵⁵.

El Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, dejó firme este fallo⁵⁶.

8.- Observaciones finales

Como se ha visto a lo largo de estas páginas los sistemas de recaudación impactan, de diversas maneras, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y en el procedimiento tradicional de defensa de los contribuyentes.

Es imperiosa la necesidad de que estos instrumentos, si bien ágiles y necesarios para afrontar las constantes demandas que requiere la actividad

⁵³ *Op cit. supra* notas nº12, 16 y 36.

⁵⁴ Ambas resoluciones fueron derogadas por el artículo 16 de la resolución del Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos N° 744 del 21 de noviembre de 2011; esta última actualmente, también está derogada.

⁵⁵ Ver, en especial, considerando VII. Expediente 36176/0, sentencia del 8 de febrero de 2011.

⁵⁶ TSJCABA, *op. cit. supra* notas nº 15, 17 y 22.

DECONOMI

AÑO II – NÚMERO 1

gubernamental moderna, sean diseñados y aplicados evitando perjuicios a los contribuyentes.

Debe equilibrarse del mejor modo posible la tensión que produce la aparición de los distintos sistemas recaudatorios del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los derechos del contribuyente.



DECONOMI