

“GASOLEO SA. CONTRA GCBA SOBRE OTRAS DEMANDAS CONTRA LA AUT. ADMINISTRATIVA”, Expte: EXP 39843 / 0 Ciudad de Buenos Aires, 26 de junio de 2015.- Y VISTOS: estos autos para dictar sentencia, de cuyas constancias RESULTA: I.- A fs. 1/14 se presentó la empresa Gasoleo S.A. por medio de apoderado y promovió acción de amparo contra la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires por entender que los sistemas de retención establecidos en los Decretos N° 1150/90 y N° 2133/02 vulneran su derecho a la propiedad toda vez que le generan permanentes saldos a favor y no poseen ninguna cláusula de exclusión para casos como el suyo. Así, destacó que “las detracciones son continuas y constantes y nada puede hacer para evitarlo. En una palabra paga la proporción del impuesto que debe pero las retenciones realizadas por los proveedores son siempre superiores al monto del tributo a pagar” (v. fs. 2). Relató que explota una estación de servicio en la Ciudad de Buenos Aires y que los combustibles que expende corresponden a Repsol YPF de los que percibe una comisión por las ventas efectuadas. En tal sentido, indicó que “las retenciones y percepciones provienen de dos fuentes: a) proveedores (por ejemplo Potigian Golosinas S.A., Logística La Serenísima S.A., Los Cinco Hispanos S.A.); b) tarjetas de crédito” resultando que “la incidencia entre las retenciones y percepciones y el tributo determinado es de 3 veces menor al saldo acumulado” (fs. 3 vta.). Acompañó copia de las declaraciones tributarias presentadas, de las certificaciones contables y listado con los principales proveedores a efectos de demostrar la imposibilidad de recuperar por la vía administrativa el impuesto pagado de más “ya que ni siquiera lo puede o podrá absorber en el futuro” (v. fs. 4). Requirió en consecuencia que se declare la inconstitucionalidad de los mencionados decretos por considerar que vulneran el artículo 17 de la Constitución Nacional y el 51 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires toda vez que: a) “han creado un régimen de pago anticipado sin permitir la exclusión del mismo”, b) “al no tener una cláusula de exclusión de los regímenes de retención y percepción crean un nuevo impuesto ya que mi parte jamás podrá absorber el pago a cuenta que se le exige”, c) “no tuvo en cuenta los principios de capacidad contributiva ni generalidad disponiendo un sistema arbitrario y de cobro generalizado”, d) “las declaraciones tributarias y la certificación contable demuestran que a mi parte se le retiene tres veces el tributo que debería pagar” (v. fs. 12 vta.). Por último, solicitó medida cautelar a fin de que se ordene “al fisco se abstenga de continuar las retenciones y percepciones notificando a los proveedores hasta tanto se resuelva la presente causa” (v. fs. 9), fundó en derecho y ofreció prueba. II.- A fs. 41/42 la jueza previniente resolvió reconducir la presente demanda como acción ordinaria, la que fue readecuada por la actora a fs. 50/61 en los mismos términos que los planteados en el escrito de fs. 1/14. III.- A fs. 65, previa vista al Ministerio Público Fiscal, se declaró habilitada la instancia judicial, ordenando correr traslado de la demanda. IV.- A fs. 79/95 se presentó el GCBA por medio de apoderado y, tras una negativa específica del relato de los hechos, negó que el régimen de retenciones y percepciones, establecido en los Decretos N° 1150/90 y 2133/02 y normas complementarias, resulte inconstitucional. En primer término, manifestó que la empresa actora “siempre vuelve al cuestionamiento de que los regímenes no contienen una cláusula de exclusión por lo que la inconstitucionalidad pretendida se basaría más en lo que las normas no tienen que en lo que las normas tienen” (v. fs. 81 vta.), por lo que entendió que “[s]i su pretensión es que se lo excluya para siempre de los regímenes de retención, ello más que un beneficio importa un privilegio que quebraría el principio de igualdad en las cargas tributarias” (v. fs. 82). Asimismo, agregó que el pedido de inconstitucionalidad devendría inconsistente si la pretensión de la accionante versase sobre obtener una

exclusión provisoria ya que la misma podría haber sido propuesta y resuelta en sede administrativa. Por su parte, hizo especial hincapié en que tanto el Decreto 1150/90 como el 2133/02 regulan el régimen de retención para entidades que liquidan las operaciones de bienes y servicios realizadas mediante tarjetas de compras, de crédito y similares, por lo que “la presente demanda se ciñe a dicha operatoria comercial en virtud de que la actora nada ha dicho ni ninguna norma ha cuestionado con relación a las retenciones y percepciones que provienen de proveedores” (v. fs. 82). Afirmó que la propia normativa prevé la devolución del dinero que se pudo haber ingresado de más por lo que “todas las sumas que conformen un saldo a favor del contribuyente pueden ser repetidas por éste de la administración, y además, por ellas se paga el interés que fija la resolución de hacienda N° 4151” (v. f. 85 vta.), cuestión que indicó no fue realizada por la empresa actora. Por tales motivos, sostuvo la ausencia de lesión a derechos constitucionales, se opuso a la medida cautelar y a la prueba ofrecida, formuló la reserva federal y solicitó que, oportunamente, se rechace la pretensión, con costas. V.- A fs. 119 se celebró la audiencia del art. 288 del CCAYT y se abrió la presente causa a prueba, certificándose la misma a fs. 409. VI.- A fs. 410 se pusieron los autos para alegar habiendo sido ejercido este derecho por la actora (conf. fs. 424/429) y por el GCBA (conf. fs. 430/440) y VII.- A fs. 449 se llamó autos para sentencia. CONSIDERANDO: I.- Preliminarmente, debe recordarse que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquellas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el litigio (confr. CSJN, Fallos: 306:444; 302:235; 301:676; 300:535; 272:225; entre otros). En sentido análogo, tampoco es obligación del juzgador ponderar todas las pruebas agregadas, sino aquéllas que estime apropiadas para resolver el caso (confr. CSJN., Fallos: 308:950; 308:2263; 280:320; 274:113, etc.). En otras palabras, se han de considerar los hechos jurídicamente relevantes. II.- Ahora bien, así planteada la cuestión, cabe determinar que la empresa Gasoleo S.A. inició la presente demanda contra la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires, con la finalidad de que no le sea aplicable y se declare la inconstitucionalidad del régimen de retenciones y percepciones respecto del tributo a los ingresos brutos contemplado en los Decretos N° 1150/1990 y Decreto N° 2133/2001 sobre la base de que, al generarle permanentes saldos a favor sin que se le permita obtener una constancia de no retención o de retención reducida, atenta directamente contra su derecho a la propiedad, principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria. De tal manera, atento al modo que ha quedado trabada la litis, el thema decidendum se centrará en el control de constitucionalidad de los Decretos N° 1150/1990 y Decreto N° 2133/2001 en tanto en éste último se suprimió la posibilidad de que en casos donde se generen constantes y crecientes saldos a favor del contribuyente, se pueda solicitar una constancia de no retención o de retención reducida. Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que el referido examen “debe efectuarse sobre la base de que la declaración de inconstitucionalidad configura un acto de suma gravedad que debe ser considerado como ultima ratio del orden jurídico, por lo que requiere inexcusablemente la demostración del agravio en el caso concreto y sólo cabe acudir a ella cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución Nacional” (negrita agregada, conf. Fallos: 256:602, 258:255, 330:855 y 5345, entre muchos otros). En definitiva, será viable dicho planteo cuando la repugnancia de la ley inferior con la norma calificada de suprema sea manifiesta y la incompatibilidad inconciliable (CSJN, Fallos: 285:322, etc.). Asimismo, la doctrina especializada ha sintetizado en cuatro reglas la forma en que la jurisprudencia argentina ha decidido en torno a la evaluación final de la

constitucionalidad de una norma: “a) en principio, las leyes se presumen constitucionales (“Cine Callao”, Fallos 274:121, y “Trenti”, Fallos 220:1458); b) la declaración de inconstitucionalidad de una norma requiere plena prueba, clara y precisa de su oposición con la Constitución (“Parisse”, Fallos 209:200, y “Bignone”, Fallos 306:655); c) el pronunciamiento de inconstitucionalidad exige prudencia y cautela en su emisión: es la última ratio del ordenamiento jurídico, y exhibe un caso extremo de gravedad inconstitucional (“Malenky”, Fallos 264:364, “Bonfante”, Fallos 288:325, y “Phipco Argentina S.A., Fallos 306:1597), y d) si hubiese duda, se debe decidir por la constitucionalidad de una norma y no por su invalidez (“Bignone”, Fallos 306:655).” (conf. Sagues Néstor Pedro: “Elementos de derecho constitucional”, Tomo 2, Ed. Astrea, Buenos Aires, 1999, p. 889).

III.1.- En este contexto, a fin de un mejor análisis de la cuestión, describiré las normas que se encuentran involucradas en autos. El Decreto N° 1150/90 (publicado en el Boletín Municipal N° 18.749, de fecha 23 de marzo de 1990) establecía en su artículo 1° que “las entidades que efectúen los pagos de bienes y servicios adquiridos mediante Tarjeta de Compras, Tarjetas de Crédito y similares procederán a retener el uno con veinte por ciento (1,20 %) sobre el importe neto a pagar al contribuyente y/o responsable del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”. De este modo, se indicó que “el monto retenido según lo establecido en los artículos 1° y 2° se tomará como pago a cuenta en el anticipo siguiente a la fecha en la cual el agente de retención le efectúe la liquidación al contribuyente. En el caso en que genere un saldo a favor del contribuyente el mismo deberá trasladarse a los anticipos sucesivos o a la Declaración Jurada anual, en el caso que fuere ésta la próxima liquidación a efectuar” (conf. artículo 4°). Por su parte, el artículo 7° facultaba a la Dirección General de Rentas “para que extienda constancias de no retención o de retención reducida en los casos que se planteen situaciones de interpretación, base imponible, alícuota o saldo a favor y/o cualquier otra posibilidad en donde el importe correspondiente a la retención resulte superior respecto del impuesto a ingresar por el contribuyente”. Posteriormente, el Decreto N° 2133/01 (publicado en el Boletín Oficial de la Ciudad de Buenos Aires N° 1355, de fecha 9 de enero de 2002), incorporó al primer párrafo del artículo 1° del Decreto N° 1150/1990 a las Tarjetas de Débito y similares (conf. artículo 1°) y sustituyó mediante su artículo 2°, al artículo 7° del referido decreto por el siguiente texto: “Facúltese a la Dirección General de Rentas para imponer la presentación de declaraciones juradas e informes, con objeto de implementar los sistemas de control de cumplimiento de las obligaciones emergentes del presente Decreto”. De tal manera, habiéndose eliminado la facultad de la Dirección General de Rentas para extender constancias de no retención o de retención reducida que le otorgaba la redacción original del artículo 7° del Decreto N° 1150/90, es que la actora aduce que la aplicación del plexo normativo vigente, le provoca un daño concreto, que desarrolla en su escrito de inicio, y que se materializa en la existencia de un saldo a su favor (v. declaraciones juradas de fs. 18/29).

III.2.- Sobre el particular, estimo oportuno destacar que, al analizar un caso de similares características, el Tribunal Superior de Justicia de la CABA consideró que la falta de un régimen de excepción previsto en el Decreto N° 2133/01 “convierte al sistema, con relación a algunos de los contribuyentes, en un ‘empréstito forzoso’ que carece, como es obvio, de apoyo en ley. Más allá de la discusión de si los ‘empréstitos forzosos’ pueden ser o no enmarcados dentro del género ‘tributos’, lo cierto es que le resultan aplicables todos las garantías constitucionales que revisten a estos últimos. En este orden de ideas, la CSJN in re Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ ordinario (repetición) sostuvo que “...procede destacar que el ‘empréstito forzoso’ [...] no admite una consideración

escindida respecto de las instituciones tributaria; ante bien, un correcto enfoque del tema conduce a la conclusión de que aquél participa de la naturaleza de éstas, pues se halla en relación de especie a género con respecto al tributo” (conf. Tribunal Superior de Justicia de la CABA, voto del Dr. Luis Francisco Lozano, expte. n° 5884/08 “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)’”, sentencia del 12 de noviembre de 2008). Así, se entendió que el mero hecho de que se disponga del patrimonio del contribuyente sin que exista una ley que así lo determine muestra a esas normas como manifiestamente ilegítimas. Y continuó “[e]n efecto, de lo expuesto puede extraerse (i) que el sistema obligaría a la actora a tener que ingresar, periódicamente, fondos a la CABA; (ii) que esos fondos excederían por mucho los que efectivamente estaría obligada a ingresar en virtud de sus obligaciones tributarias para con la CABA; y (iii) que por las características del sistema esos montos tenderían a incrementarse periódicamente y, por ende, no podrían ser compensados con futuros créditos reclamados por ISIB. Esto, como ya dije, implica haber instrumentado para la actora un ‘empréstito forzoso’. Ello, dado que, conforme lo tiene dicho la CSJN “...[e]s un principio aceptado desde antiguo por esta Corte que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (Fallos: 21:498 y 289:67)” (conf. Tribunal Superior de Justicia de la CABA, “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia” ya citado). Es de enfatizar que dichas conclusiones, fueron luego retomadas en los autos ‘Minera IRL Patagonia SA’ donde en un reciente pronunciamiento del TSJ, el Dr. Casás recordó que “el establecimiento de cualquier ‘ante pago’ desproporcionado y abusivo importaría la creación ex novo, en la excedencia, de una prestación pública coactiva distinta del impuesto mismo, regularmente instituido, con afectación al principio multiseccular de reserva de ley tributaria, desatendiendo el imperativo de que sólo cabe aprehender la capacidad contributiva ponderada en el presupuesto de hecho definido por el legislador al caracterizar la hipótesis de incidencia tributaria (en términos de tipicidad y taxatividad) y fijar la cuantía de la obligación resultante en este caso de la aplicación de la tarifa a la base imponible, elementos todos que actúan en el campo del derecho tributario sustantivo donde queda excluido todo margen de discrecionalidad del Organismo Recaudador” (conf. Tribunal Superior de Justicia de la CABA, voto del Dr. José Osvaldo Casás, expte. n° 10311/13, “Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 12 de noviembre de 2014). IV.1.- Ahora bien, en las presentes actuaciones ha quedado acreditado que la empresa Gasoleo S.A. se encuentra inscrita en el impuesto sobre los ingresos brutos bajo el N° 745436-08, siendo su actividad principal declarada la de ‘Estación de Servicio’ -código de actividad N° 711640- (v. fs. 169) la que se encuentra “nomenclad[a] bajo el código 505110, ‘Venta al por menor de combustibles líquidos para vehículos automotores y motocicletas, excepto en comisión o consignación, no incluye la venta de lubricantes” (v. fs. 176). IV.2.- Asimismo, de la contestación de oficio obrante a fs. 165/314 efectuada por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, Dirección General de Rentas de la CABA, se observan las retenciones y/o percepciones realizadas al contribuyente Gasoleo S.A. durante

el período comprendido entre abril de 2009 y marzo de 2012 (v. fs. 304). Al efecto, se observa que en el año 2009 –desde el mes de abril a diciembre- el total de las percepciones fue de pesos cinco mil setecientos quince con treinta y cinco centavos (\$ 5.715,35) mientras que el total de las retenciones ascendió a pesos setenta y tres mil treinta y siete con veintiocho centavos (\$ 73.037,28). En el año 2010, el total de las percepciones fue de pesos once mil cuatrocientos noventa y siete con setenta y cinco centavos (\$ 11.497,75) mientras que el total de las retenciones alcanzaba a pesos ciento diecinueve mil ciento noventa y cuatro con cuarenta centavos (\$ 119.194,40). Por otro lado, en el año 2011 el total de las percepciones fue de pesos catorce mil trescientos cincuenta y dos con cuatro centavos (\$ 14.352,04) mientras que el total de las retenciones llegó a la suma de pesos ciento veinte mil quinientos cuarenta con veinte ocho centavos (\$ 120.540,28). Finalmente, en el año 2012 –sólo respecto de enero, febrero y marzo- el total de las percepciones fue de pesos tres mil quinientos noventa y tres con cinco centavos (\$ 3.593,05) mientras que el total de las retenciones ascendió a pesos trece mil cuatrocientos noventa y cinco con cuarenta y dos centavos (\$ 13.495,42).

IV.3.- Por su parte, del detalle de las declaraciones juradas de ingresos brutos presentadas por la empresa actora y que fuera acompañado en el Anexo I por el perito contador en su informe pericial de fs. 391/393, se vislumbra nuevamente cómo mes a mes y año tras año, los montos consignados en las columnas ‘saldo anterior’ y ‘saldo’ van continuamente en forma creciente. A modo ilustrativo, en el mes de marzo de 2009 el saldo total a favor del contribuyente era de pesos mil trescientos cuarenta y cuatro con setenta centavos (\$ 1.344,70) llegando dicho monto en el mes de enero de 2014 a la suma de pesos ciento cincuenta y cuatro mil novecientos sesenta y tres con doce centavos (\$ 154.963,12) (v. fs. 391). Al respecto, el perito contador designado en autos afirmó que “es posible recuperar el saldo solo en el caso que el tributo supere a las retenciones y percepciones, de forma tal que vaya compensándose el impuesto con el saldo a favor hasta agotar ese monto”. Y continuó: “[e]n el caso de la firma Gasoleo S.A., según las declaraciones presentadas, ocurre lo contrario, desde 04/2009 las percepciones y retenciones superan el monto del impuesto a pagar, por lo tanto se acumula un saldo a favor” (v. respuesta 4 de fs. 392). En relación a la posibilidad de solicitar una exclusión del régimen de retenciones y percepciones de la CABA informó que “en la actualidad los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos se encuentran imposibilitados de solicitar la exclusión de los regímenes de información, aun cuando ellos le generen de forma permanente saldos a favor” (v. respuesta 5 de fs. 393).

IV.4.- De tal manera, ha quedado corroborado en los considerandos precedentes que, en lo que respecta al caso en particular, el sistema vigente de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos genera en la empresa actora permanentemente saldos a su favor, los cuales, al resultar siempre superior el monto de las retenciones y percepciones en relación con el tributo en sí, no permiten que el saldo se vaya compensando hasta lograr agotarlo. Por tal motivo, el hecho de haberse eliminado mediante el dictado del Decreto N° 2133/01 la posibilidad de obtener un certificado de no retención o de retención reducida en casos como el presente, permite concluir que el régimen implementado por Decreto N° 1150/90 resulta manifiestamente violatorio de los derechos de propiedad, principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria. Véase que idéntica interpretación ya ha sido esbozada sobre el régimen aquí sujeto a discusión por el TSJ de la CABA, al afirmar que: “el trato tributario ordenado para el contribuyente es ilegítimo, incluso constitucionalmente, por varios motivos: contraviene la base imponible fijada por ley y lo hace con fundamento en normas reglamentarias y actos administrativos que alteran la garantía que proporciona la

Constitución (CCABA, 51, 1), el principio de legalidad” (conf. Tribunal Superior de Justicia de la CABA, “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia” ya citado, voto del Dr. Julio B. J. Maier). IV.5.- Por ello, habiendo dictaminado la Sra. Fiscal a fs. 444/446, cuyos fundamentos en lo sustancial comparto, y a los que me remito por razones de brevedad, corresponde hacer lugar a la pretensión de la empresa actora y declarar respecto de la misma, la inconstitucionalidad del régimen normativo conformado por los Decretos N° 1150/90 y N° 2133/01, en tanto permiten que se le retenga una suma que le genera permanentemente saldos a favor sin que éstos puedan compensarse o que sin que se pueda otorgarle la posibilidad de obtener un certificado que permita excluirla o reducirle las retenciones realizadas. Así, la Administración deberá disponer los medios necesarios para que a la parte actora no se le efectúen más retenciones hasta tanto haya aplicado, repetido o agotado en el modo a que hubiera lugar, la totalidad del saldo a favor que tiene a la fecha en el Impuesto sobre Ingresos Brutos, ello entendido conforme lo decidido por el Tribunal Superior de Justicia en la sentencia dictada el 12 de noviembre de 2014 en la causa “Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. 10311/13. V.- Respecto de las costas, se impondrán en su totalidad a la demandada vencida por no encontrar razón para apartarme del principio objetivo de la derrota (conf. art. 62 CCAyT). En mérito de las consideraciones expuestas, FALLO: I) Hacer lugar a la demanda promovida por la empresa Gasoleo S.A. contra la Dirección General de Rentas; II) Declarar respecto de la actora, la inconstitucionalidad del régimen normativo conformado por los Decretos N° 1150/90 y N° 2133/01, conforme lo establecido en el considerando IV; III) Ordenar a la Administración Fiscal que disponga los medios para que a la actora no se le efectúen más retenciones en la fuente hasta tanto haya aplicado, repetido, o agotado en el modo a que hubiere lugar, la totalidad del saldo a favor que detenta a la fecha en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme considerando IV.5; IV) Imponiendo las costas a la demandada vencida (artículo 62, CCAyT); V) En cuanto a la regulación de honorarios, teniendo en cuenta la importancia de la labor desarrollada por el letrado apoderado de la parte actora, Dr. Marcos Gabriel Gutman, corresponde regular su representación en quince (15) U.M.A., y al perito contador, Gustavo Raúl Mercero, en la suma de pesos tres mil (\$3.000) (conf. arts. 1, 3, 23, 24, 29 de la Ley N° 5134 de la CABA y Resolución de Presidencia N° 234/2015). Regístrese, notifíquese por Secretaría a las partes, y oportunamente archívese. Darío E. Reynoso Juez Contencioso Administrativo y Tributario Ciudad Autónoma de Bs. As.



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

Armando García Dávila
Prosecretario Letrado de Cámara

Cámara de Apelaciones CAyT - Sala I

Nombre del Expediente: "DELFINO MAGNUS SRL CONTRA GCBA SOBRE INCIDENTE DE APELACIÓN"

Número: EXPTE: A13245-2014/1

Ciudad de Buenos Aires, 11 de mayo de 2015.

VISTOS:

Estos autos, para resolver el recurso de apelación interpuesto y fundado por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante, GCBA) a fs. 233/248 —cuyo traslado no fue contestado por la parte demandante— contra la resolución obrante a fs. 224/226, mediante la que el magistrado de grado concedió la medida cautelar solicitada.

CONSIDERANDO:

I. Delfino Magnus SRL promovió acción de amparo contra el GCBA – Dirección General de Rentas- con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad de los decretos 1150/90 y 2133/02 y sus normas complementarias, y todas aquellas normas en las que se establezcan sistemas de retención a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos, como el SIRCREB, que generen permanentes saldos a favor del contribuyente (ver fs. 1/16).

Relató que se dedica a la actividad de comercialización y publicidad en la vía pública.

Adujo que el sistema de retención establecido en las normas impugnadas vulnera su derecho de propiedad, por generarle permanentes saldos a su favor y no tener una cláusula de exclusión del sistema para casos como el suyo.

Alegó que las retenciones bancarias se realizan sobre fondos que provienen de proveedores y clientes, y poseen una incidencia del doscientos por ciento (200%)

sobre el tributo determinado, pues la DGR no considera las declaraciones tributarias y la realidad, sino la totalidad de la factura.

Aseveró que nunca podrá recuperar por la vía administrativa el impuesto pagado en exceso, ni tampoco lo podrá absorber en el futuro.

Asimismo, solicitó como medida cautelar que se ordene al fisco que se abstenga de continuar efectuando retenciones en los pagos de proveedores, a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos, hasta tanto se dicte sentencia definitiva.

II. El juez de primera instancia hizo lugar a la medida cautelar solicitada y, en consecuencia, ordenó a la AGIP que suspenda la aplicación a la actora del régimen de recaudación establecido en el decreto 1150/90, modificado mediante el decreto 2133/01, hasta tanto se dicte sentencia definitiva. Asimismo, dispuso que la AGIP comunique la suspensión, en el plazo de tres (3) días, a los agentes de recaudación (fs. 224/226).

Para así decidir, tras analizar la prueba acompañada por la demandante, señaló que se le estaría reteniendo en exceso, lo que generaría un crédito a su favor que en febrero del corriente año habría alcanzado dos millones doscientos noventa y dos mil setecientos ochenta pesos con sesenta y siete centavos (\$2.292.780,67), mientras el impuesto mensual determinado oscilaría entre la suma de cincuenta y dos mil cuatrocientos veintiún pesos con noventa y cuatro centavos (\$52.421,94) y la de sesenta y un mil trescientos noventa y seis pesos con cuarenta y dos centavos (\$61.396,42).

En tales condiciones, corresponde interpretar que la medida cautelar ordenada sólo alcanza al sistema de retención establecido en el decreto 1150/90.

III. Contra esa decisión el GCBA interpuso recurso de apelación (fs. 233/247).

Al fundar su recurso, adujo que no se encontraba acreditada la verosimilitud del derecho invocado y que el magistrado de grado fundó su decisión solamente en los dichos de la actora, sin examinar la prueba agregada a la causa.

Planteó que el magistrado de grado no habría considerado debidamente la afectación al interés público que genera la medida cautelar ordenada, y que no se encontraba acreditado el peligro en la demora.

Asimismo, alegó la ausencia de perjuicio irreparable y de ilegalidad manifiesta, planteó que la medida dispuesta, al impedir el cobro del impuesto, afecta la renta pública y adujo que la caución juratoria ofrecida por la actora no constituye una contracautela suficiente.

IV. Recibida la causa en este tribunal, dictaminó la fiscal ante la Cámara de Apelaciones (fs. 263/266 vta.).

Luego se elevaron los autos al acuerdo de sala (fs. 267).

V. En primer término, cabe mencionar que con respecto a las medidas cautelares la doctrina, la jurisprudencia y la legislación tradicionalmente han exigido como recaudos de admisibilidad la verosimilitud del derecho, el peligro en la demora y la no afectación del interés público, sin perjuicio de la complementaria fijación de una contracautela.

En lo que respecta al primero de los requisitos, corresponde señalar que el dictado de las providencias precautorias no exige un examen de certeza sobre la existencia del derecho pretendido; aun más, el juicio de verdad en esta materia se encuentra en oposición a la finalidad del instituto, que supone atender a aquello que no excede el marco de lo hipotético, dentro del cual agota su virtualidad (Fallos: 316:2060, entre otros precedentes). En efecto, la verosimilitud del derecho sólo requiere la comprobación de la apariencia del derecho invocado por el actor (esta sala, *in re* “García Mira, José Francisco c/ Consejo de la Magistratura s/ impugnación de actos administrativos”, exp. 8569/0, del 03/03/04).

El peligro en la demora, por su parte, exige una apreciación atenta de la realidad comprometida, con el objeto de establecer cabalmente si las secuelas que pudieran llegar a producir los hechos que se pretenden evitar, pueden restar eficacia al

ulterior reconocimiento del derecho en juego, originado por la sentencia dictada como acto final y extintivo del proceso (Fallos: 319:1277).

Estos requisitos se encuentran de tal modo relacionados que, a mayor verosimilitud del derecho, es menor la exigencia del peligro del daño, e inversamente cuando existe el riesgo de un daño extremo e irreparable el rigor del *fumus* se debe atemperar (esta sala, *in re "Ticketek Argentina SA c/ GCBA"*, del 17/07/01, y sala II, *in re "Tecno Sudamericana SA c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos"*, del 23/05/01, entre muchos otros precedentes).

Es pertinente destacar, por otra parte, que las medidas cautelares no causan estado. Por el contrario, éstas pueden cesar, ser sustituidas por otras más prácticas y menos gravosas, ampliadas o disminuidas. Es decir, tienen carácter provisional (conf. Fenochietto, Carlos E., *"Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Comentado, anotado y concordado con los códigos provinciales"*, Ed. Astrea, 1999, t. 1, pág. 700). De allí que la firmeza de la resolución que concede una medida cautelar no impide examinar su eventual prolongación, modificación o extinción a pedido de parte.

VI. Ello asentado, corresponde mencionar que mediante el decreto 1.150/90 se dispuso que las entidades que paguen bienes y servicios adquiridos mediante tarjetas de compra, de crédito, de débito (éstas a partir de la sanción del decreto 2133/01), y con tickets, retengan el 2,5% sobre el importe neto a pagar al contribuyente o responsable del impuesto sobre los ingresos brutos (art. 1º).

Asimismo, en la resolución 430/SHyF/01 se estableció que *"los agentes de recaudación no son pasibles de sufrir retenciones o percepciones, acreditando su calidad únicamente con la exhibición del Boletín Oficial en que se publique la nómina respectiva"* (art. 3º) y también que *"el 1º de mayo de 2001 caducan todos los certificados de no retención -provisorios o definitivos, totales o parciales- otorgados por la Dirección General de Rentas"* (Art. 6º).

Por otra parte, mediante el decreto 2.133/01 (vigente a partir del 1/1/02, BOCBA N° 1.355), además de incorporarse las tarjetas de débito al régimen del decreto 1.150/90, se sustituyó lo dispuesto en el artículo 7º por el siguiente texto: *"Facúltese a*

la Dirección General de Rentas para imponer la presentación de declaraciones juradas e informes, con objeto de implementar los sistemas de control de cumplimiento de las obligaciones emergentes del presente decreto”.

Por medio de la resolución 1.550/SHyF/02 (con vigencia desde el 1/6/02), por otra parte, se agregó el siguiente párrafo al artículo 3° de la resolución 430/SHyF/01: *“quedan exceptuados [del régimen del primer párrafo] los sujetos comprendidos en el Decreto N° 1150/90 y sus modificatorios, los que deben efectuar retenciones aún a los sujetos designados como agentes de retención o percepción”.*

VII. El análisis en torno a la verosimilitud del derecho invocado por la demandante exige examinar las diversas constancias agregadas a estas actuaciones con el alcance propio de esta etapa del proceso, en la que su valoración resulta provisional.

Asimismo, al margen del análisis sobre la validez o suficiencia de los pagos, según el criterio de la contribuyente, la protección cautelar otorgada debe quedar ligada a la existencia de elementos que permitan demostrar *prima facie* la distorsión que provocaría el régimen de recaudación objetado por generar retenciones o percepciones superiores a la obligación tributaria a cargo de la contribuyente en concepto de ISIB.

En apoyo de su pretensión, la actora acompañó las declaraciones juradas mensuales del impuesto a los ingresos brutos correspondientes a los anticipos 4 a 7 de 2014 (v. fs. 22, 65, 104 y 159), resúmenes de cuentas bancarias y certificaciones de retenciones. Además, presentó una certificación contable del *“informe especial sobre proyección financiera”* (v. fs. 211/215).

Ahora bien, de un examen liminar de la prueba acompañada cabe concluir en que aquélla no basta para considerar acreditado, en esta etapa liminar del proceso, que el porcentaje de retención sea aplicado sobre la totalidad de lo facturado, incluyendo lo que no constituiría base imponible correspondiente a esta jurisdicción, o que se excederían los límites establecidos por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral para las alícuotas aplicables a los regímenes de retención o recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos.

En efecto, de las declaraciones juradas acompañadas no es posible extraer los datos que permitan demostrar *prima facie* cuál sería la causa de la alegada

distorsión que provocaría el régimen de recaudación objetado por generar retenciones o percepciones superiores a la obligación tributaria a cargo de la contribuyente en concepto de ISIB.

En tal sentido, la parte actora acompañó una certificación contable del “*informe especial sobre proyección financiera*” de la que surge que el saldo a su favor se calculó sobre la base de la información que ella misma suministró, sobre las ventas futuras que proyectó teniendo en cuenta los contratos vigentes y un plazo de pago de sesenta (60) días aproximadamente (v. fs. 211/215).

A ello cabe agregar que en el escrito de demanda la actora no describió ni siquiera mínimamente su operatoria comercial, sino que se limitó a expresar que “*comercializa y realiza publicidad en la calle*” y que utiliza la modalidad de pago bancario (fs. 3 vta.).

En tales condiciones, dada la actual incertidumbre en torno al fundamento, origen y valor al que ascenderían los saldos a favor denunciados por la actora, no puede sostenerse, *prima facie*, que en el futuro ese saldo a su favor se vaya a mantener o, incluso, incrementar.

Por lo demás, el análisis de la constitucionalidad del régimen de retención en la fuente establecido en las normas impugnadas excede este limitado ámbito de conocimiento cautelar.

Por ello, un examen liminar del planteo de la actora y de la incompleta prueba acompañada no basta para considerar probado, en esta etapa del proceso, que el derecho invocado por aquélla resulte verosímil. Ello, claro está, sin perjuicio de que un análisis más profundo de la cuestión, a la luz de las pruebas que incorporen las partes, pueda conducir a una conclusión diferente.

Por otra parte, y toda vez que, como fue señalado en el considerando II, la medida cautelar ha sido otorgada solamente con respecto al régimen previsto en el decreto 1150/90, nada corresponde decidir con relación al SIRCREB.

VIII. En relación con el peligro en la demora, la parte actora se limitó a expresar generalidades sobre ese requisito de procedencia de las medidas cautelares, sin

relación con las particularidades del caso *sub examine*, y a aducir que existiría peligro de que siga viendo lesionados sus derechos de propiedad y de defensa en juicio.

Al respecto, cabe señalar que, como se desarrolló en el considerando VII, la documental agregada a la causa resulta insuficiente para considerar probado que los saldos a favor de la contribuyente vayan a mantenerse o incrementarse.

Así las cosas, los argumentos esgrimidos por la actora no resultan suficientes para demostrar que los plazos previstos en la vía sumarísima del amparo resulten inadecuados para resguardar los derechos por ella invocados o que tornen inoperantes los efectos de la sentencia definitiva.

En consecuencia, y toda vez que el *sub examine* tiene lugar en una acción expedita, rápida, que se caracteriza por la perentoriedad de sus plazos y por encontrarse desprovista de formalidades procesales (conf. artículo 14 de la CCBA y ley 2145), tampoco corresponde tener por configurado el requisito de peligro en la demora.

IX. En suma, mientras subsista la insuficiencia documental mencionada y toda vez que no se ha acreditado el peligro en la demora, corresponde revocar la medida cautelar otorgada a fs. 224/226. Las costas se imponen a la vencida por aplicación del principio de la derrota (art. 62 del CCAyT).

Disidencia de la Juez Fabiana H. Schafrik

I. Remito a lo expresado por mis colegas preopinantes en los considerandos I a VI de su voto.

II. En el *sub examine*, los argumentos esgrimidos por el GCBA al fundar su recurso no justifican revocar la medida cautelar dispuesta por el magistrado de primera instancia.

En ese sentido, cabe mencionar que la parte recurrente se ha limitado a disentir con lo decidido por el magistrado de grado, sin efectuar un desarrollo crítico que demuestre a este tribunal la existencia del presunto error de juicio que le atribuye.

En efecto, la apelante no ha expuesto argumento alguno que rebata eficazmente los fundamentos expuestos por el *a quo*, sino que sólo ha efectuado

aseveraciones genéricas sobre las medidas cautelares y los sistemas de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos, sin relación directa con la decisión recurrida.

Al respecto, no puede soslayarse que el GCBA tenía la carga de refutar los argumentos en los que el magistrado de grado sustentó su decisión. Esto es, en concreto, que a la actora se le estaría reteniendo en exceso a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos.

Asimismo, de la documentación acompañada surge que, *prima facie*, existiría desproporción entre el importe que debe abonar la actora en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos y las retenciones efectuadas, así como un marcado y progresivo incremento del saldo a su favor, que se habría generado como consecuencia del régimen de retenciones objetado en la presente acción (ver fs. 22/215, especialmente fs. 22, 65, 104, 159 y 213/215).

Al respecto, es pertinente mencionar que al analizar el régimen de retención establecido en los decretos 1150/90 y 2133/02, y sus normas complementarias, el Tribunal Superior de Justicia sostuvo que las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto, la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente, más aun cuando a través de esos institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario (*in re* “Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/Amparo (Art. 14 CCABA)’”, Expte. N° 5.884/08, 12/11/08).

En tal sentido, el Tribunal sostuvo que “...establecer retenciones que se apropian progresivamente del capital de trabajo del contribuyente al estar estimadas en términos desproporcionados con la obligación fiscal definitiva generando permanentes saldos a favor del obligado tributario, importa, de parte del Fisco, incurrir en actos de despojo...” (confr. voto del Juez Casás en “Sociedad Anónima...”, ya citado, y, en sentido concordante, los puntos 4 del voto del Juez Lozano, 2 del Juez Maier, 4.a. de la Juez Ruiz, y 4.2. de la Dra. Conde).

Por otra parte, el peligro en la demora se encontraría configurado por las dificultades financieras que generaría a la actora la falta de disponibilidad de las sumas retenidas en exceso, que se estarían incrementando incesantemente, hasta el momento del dictado de la sentencia definitiva.

III. Con respecto a la contracautela, en atención a que de la documentación acompañada surgiría, *prima facie*, la existencia de un importante saldo a favor de la actora, que aseguraría el cumplimiento de las futuras obligaciones tributarias, y teniendo en cuenta la existencia de numerosos precedentes jurisprudenciales en sentido favorable a la pretensión esgrimida en autos, en el *sub examine* resulta suficiente la caución juratoria prestada a fs. 228.

IV. Por último, si bien el juez de primera instancia otorgó la dispensa para que no se le practiquen retenciones a la actora hasta el dictado de la sentencia definitiva, ello debe ser entendido conforme lo decidido por el Tribunal Superior de Justicia en la sentencia dictada el 12 de noviembre de 2014 en la causa “Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. 10311/13, hasta tanto se compensen los saldos acreedores.

Por ello, voto por rechazar el recurso de apelación interpuesto por el GCBA, salvo en lo relativo al alcance temporal de la dispensa otorgada, y, en consecuencia, confirmar la medida cautelar dispuesta a fs. 224/226, con el alcance establecido en el considerando IV de mi voto, con costas a la parte demandada vencida (art. 62 CCAyT).

En mérito a las razones expresadas, y habiendo dictaminado el Ministerio Público Fiscal; el tribunal, por mayoría conformada por los jueces Díaz y Juan Lima, **RESUELVE**: I. Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la demandada y, en

consecuencia, revocar la medida cautelar dispuesta a fs. 224/226; **II.** Imponer las costas por su orden (arts. 14 CCABA, 28 de la ley 2145 y 62 del CCAyT).

Regístrese y notifíquese, a las partes por secretaría y a la señora fiscal ante la Cámara en su público despacho. Oportunamente, devuélvase.

Cámara Contenciosa Adm. y Tributaria
Ciudad Autónoma de Bs. As. -SALA I
Registrado en el Libro de Medidas....
cautelares...bajo el No. 76.....
Folio 78....del Tomo IV....Conste.

Armando García Dávila
Prosecretario Letrado de Cámara