



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

2019 - Año del 25º Aniversario del reconocimiento de la autonomía de la Ciudad de Buenos Aires

CÁMARA DE APELACIONES EN LO CAYT - SALA I SECRETARÍA UNICA
TRANSPORTE INTEGRADOS AMERICA SA CONTRA GCBA SOBRE INCIDENTE DE APELACION - ACCION
MERAMENTE DECLARATIVA

Número: INC 97976/2017-I

CUJ: INC J-01-00141973-7/2017-1

Actuación Nro: 13434575/2019

Ciudad de Buenos Aires, 17 de agosto de 2019.

VISTOS:

Estos autos para resolver el recurso de apelación interpuesto y fundado por la parte actora (v. fs. 262 y 269/281), contra la resolución mediante la cual el magistrado de grado rechazó la medida cautelar solicitada (cfr. fs. 251/258).

CONSIDERANDO:

I. El 27 de diciembre de 2017, la empresa Transporte Integrados América SA (en adelante TRIAMSA) promovió la presente acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad contra el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (GCBA) “...con el objeto de hacer cesar el estado de incertidumbre constitucional...en que se encuentra...frente a los regimenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos...”. Aclaró que, en concreto, lo que pretende es “...la declaración de inconstitucionalidad de los regimenes generales de retención y percepción, así como también el régimen de retenciones mediante tarjetas de crédito y el régimen de recaudaciones bancarias, previstos en las Res. AGIP 939/2013, Res. MH Bs. As. 816/2007, Res. AGIP 816/2014, Res. 918/AGIP/2013 y Res. Gral. CA 104/2004, y normas concordantes...” y de “...los arts. 242 a 251 y ccs. del Código Fiscal vigente y de la facultad del art. 13 inc. c de la ley 2603 (texto consolidado ley 5454) y normas concordantes o equivalentes” (v. fs. 1/20).

Asimismo, pidió la citación como tercero de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral atento a que, según postula, respecto del Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (SIRCRESB), la controversia resulta común.

Dijo que como consecuencia de la presentación tardía de las declaraciones juradas correspondientes a los periodos 11/2015 a 09/2016, fue incluida en marzo de 2016 en el régimen de riesgo fiscal, circunstancia que implicó un incremento de las alícuotas de retenciones y percepciones correspondientes al SIRCRESB.

Al respecto, detalló que la alícuota con las que se le practicaron retenciones bancarias entre marzo y noviembre de 2016 se incrementó de 0,4% al 4%. Asimismo dijo que, entre junio de 2016 y enero de 2017, también aumentó la alícuota de retenciones y/o percepciones del régimen general y de tarjetas de crédito, pues pasó del 2,5% al 4,5%, para luego bajar entre febrero y abril del 2017 al 2,5%.

Expuso que en el mes de noviembre de 2016 presentó notas ante el SIRCRESB y la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y que al mes siguiente fue excluida del padrón cuestionado.

Sin embargo aclaró que, como consecuencia de lo precedentemente expuesto, que califica como una apropiación ilegítima por parte de la Administración General de Ingresos Públicos (AGIP), la declaración jurada correspondiente al período 12/2016 arrojó un saldo a su favor de \$30.822.453,68.

Manifestó que si bien a partir de enero de 2017 la AGIP realizó reversiones de las retenciones bancarias, a la fecha de inicio de las presentes actuaciones conservaba un saldo a su favor de \$15.499.249,76, producto de las referidas retenciones y percepciones practicadas por la AGIP que, como estima ilegítimas, entiende que deben ser inmediatamente reintegradas; razón por la cual comentó que, el 22 de diciembre de 2017, realizó una petición en tal sentido en sede administrativa.

A partir de lo precedentemente expuesto, cuestionó la constitucionalidad de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos, pues sostiene que vulneran el derecho de propiedad, los principios de legalidad y reserva de ley, la división de poderes, el debido proceso, el derecho de defensa y los principios de razonabilidad y seguridad jurídica. En tal sentido, explicó que mediante aquellos se autorizan detracciones coactivas que carecen de sustento legal, sobre distintas manifestaciones del patrimonio del contribuyente, a saber: cuentas bancarias

(SIRCRESB), cuentas por cobrar (retenciones régimen general y tarjetas de crédito) y cuentas por pagar (percepciones).

Concretamente, dijo que lo que pretende mediante esta acción es "... *aniquilar por inconstitucionales los regímenes de recaudación cuestionados y, de ese modo, evitar continuar sufriendo o volver a sufrir sus consecuencias, siendo esta vía la adecuada para proteger su derecho de propiedad, la división de poderes y el principio de legalidad*" (sic).

Aseveró que aun cuando momentáneamente se encuentra excluida del SIRCRESB y se le asignó la alícuota 0%, la AGIP puede practicar retenciones y percepciones en cualquier momento que afecten nuevamente su patrimonio, en cuyo caso deberá soportar tales "exacciones inconstitucionales" entre 1 y 3 meses pues tal es el plazo durante el cual rigen los padrones.

Por ello, como medida cautelar, pidió que se ordene a la demandada que se abstenga de practicar retenciones y/o percepciones en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos a TRIAMSA, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en esta causa.

II. El 17 de diciembre de 2018, TRIAMSA amplió la demanda (v. fs. 221/225).

Adujo que recibió una notificación de la demandada en la que se informan inconsistencias relacionadas con la falta de aplicación del régimen general de percepciones, en su carácter de agente de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos, correspondientes al período 07/2018. Manifestó que allí la AGIP afirma la existencia de indicios que encuadrarían en la figura de omisión de percibir, pasible de una multa graduable entre en 50% y el 200% del importe dejado de retener o percibir.

Asimismo, destacó que la notificación contiene una intimación a dar cumplimiento a la normativa vigente, en el término de diez (10) días, bajo apercibimiento de incorporar a TRIAMSA al universo de riesgo fiscal, en virtud de lo establecido en la resolución n° 52/AGIP/2018.

A partir de lo anterior, concluyó que el régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos ha sido desnaturalizado por la demandada, pues estima que aquella lo utiliza de un modo extorsivo e ilegal, ya que su finalidad no es recaudar el tributo definido por el legislador sino amenazar con la imposición de una sanción

establecida reglamentariamente que se traduce en la confiscación del patrimonio del contribuyente.

Detalló que si bien en ese momento continuaba teniendo un saldo a su favor de \$12.555.864,77, las circunstancias apuntadas indicaban que la situación podía cambiar en cualquier instante a partir de una decisión discrecional de la administración.

En consecuencia, solicitó que se declare la inconstitucionalidad de los regímenes de recaudación y que se señale que aquella alcanza a la parte actora tanto en lo concerniente a su situación como sujeto pasible de retenciones/percepciones como en lo referente a su encuadre como agente de recaudación o percepción.

Consecuentemente, pidió que la medida cautelar abarque ambas situaciones.

III. El 19 de diciembre de 2018, el juez de grado requirió, como medida para mejor proveer, que la AGIP informara si la actora se encontraba incluida en algún régimen de recaudación (retención y/o percepción) respecto del impuesto sobre los ingresos brutos y, en caso afirmativo, especificara en cuál. Asimismo, pidió que indique si TRIAMSA había sido incorporada al universo de riesgo fiscal.

Por otro lado, el *a quo* solicitó a la AGIP que especifique si la contribuyente poseía saldos a su favor correspondientes al impuesto de mención y, en su caso, el monto (v. fs. 226).

Tal información fue posteriormente agregada a la causa (cfr. fs. 231/248 vta.). De ella surge que TRIAMSA "...se encuentra incluida en el Padrón de Regímenes Generales y el Padrón de Contribuyentes Exentos, de Actividades Promovidas, de Nuevos Emprendimientos y con Alicuotas Diferenciales, vigentes a la fecha, con alicuotas asignadas de retención y percepción de 0.00%" (v. fs. 235). También se desprende que no se encuentra comprendida en el padrón SIRCREB correspondiente a la jurisdicción 901 CABA (v. fs. 236) y que la contribuyente declaró un saldo a su favor de \$12.555.864,77 (cfr. fs. 237). Por último, la AGIP informó que si bien TRIAMSA estaba siendo fiscalizada bajo el cargo n° 22709/2007, en tanto se habían detectado diferencias a favor del fisco respecto de los periodos 06/2015, 1 a 12/2016 y 06/2017, la empresa había solicitado la compensación de los montos adeudados resultantes de tales diferencias con su saldo a favor (v. fs. 243).

IV. El 28 de marzo de 2019 el magistrado de grado rechazó la medida cautelar (cfr. fs. 251/258).

Para así decidir consideró, en cuanto a la verosimilitud en el derecho, que la cuestión requiere analizar la totalidad del régimen de recaudación y percepción impositiva establecido en la normativa fiscal y que, por lo tanto, excede el marco cognoscitivo de una medida cautelar.

Acerca del peligro en la demora, tuvo en cuenta que los montos objeto de retenciones mediante los regímenes aquí cuestionados, fueron disminuyendo desde el momento de la interposición de la demanda hasta que el órgano fiscal emitió el informe requerido en autos como medida para mejor proveer. Además tomó en consideración que el saldo a favor de TRIAMSA se encontraba en un proceso de validación y sujeto a una fiscalización en curso.

Por ello, consideró que no obraban elementos probatorios concluyentes que permitieran calificar la gravedad del daño, resultando insuficiente la importancia del monto reclamado.

Finalmente, estimó que la concesión de la medida cautelar impactaría en la renta pública local.

V. Contra tal decisión, la parte actora interpuso y fundó el recurso de apelación que motiva la intervención de esta sala (cfr. fs. 262 y 269/281).

La parte actora entiende que el rechazo de la medida cautelar la coloca en una situación de riesgo, pues considera que su derecho de propiedad podría verse afectado de manera definitiva.

En tal sentido, explicó que la tutela cautelar constituye la única herramienta que posee para impedir que durante el transcurso del proceso se agraven las consecuencias producidas por el obrar de la demandada, que podría generar que el saldo a favor que posee a la fecha se incremente. Ello así, en tanto considera que TRIAMSA podría quedar sujeta a otras retenciones o percepciones ilegítimas en cualquier momento, por la decisión discrecional de la administración de incluirla nuevamente en un padrón de riesgo fiscal.

A ello agregó que el régimen de devolución de los saldos a favor del contribuyente no permite un resarcimiento adecuado, debido a la demora del trámite y a

los intereses insignificantes que se reconocen, circunstancias que conducen a generar un daño sobre el patrimonio como consecuencia de la desvalorización de la moneda. Sobre tal cuestión adujo que, además, revela el financiamiento de la demandada a expensas del patrimonio del contribuyente.

También destacó que mediante su petición procura evitar que un mecanismo de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos se vea desnaturalizado y se utilice como sanción impropia o bien como una vía de hecho administrativa tendiente a coaccionar sobre los contribuyentes con fines ajenos a la recaudación. A modo de ejemplo, mencionó la intimación referida en la ampliación de la demanda.

Por otra parte, cuestionó la afirmación del magistrado referida a la obstaculización de la recaudación, en tanto estima que no se verá afectada por el dictado de la medida cautelar que pretende, ya que la administración podrá percibir el impuesto por las vías previstas en la legislación.

En otro orden de ideas, comentó que luego del dictado de la sentencia y de la interposición del recurso de apelación bajo análisis, la demandada dictó la resolución n° 1118/GCBA/DGR/2019 en el expediente administrativo en el que se pretende el reintegro del saldo a su favor. Al respecto, detalló que allí se reconocieron saldos a su favor de \$9.464.455,12 (SIRCUREB) y de \$236.045,50 (Arciba) y que se ordenó su devolución. Asimismo, dijo que también se dictó la disposición n° 72/GCBA/DGR/2019 para instrumentar tal devolución, que no se había producido.

Finalmente, la parte actora dijo que la verosimilitud en el derecho de la medida cautelar que solicita encuentra apoyo en la inconstitucionalidad manifiesta de los regímenes de recaudación; que el peligro en la demora surge implícito de la naturaleza de aquellos y que no se encuentra comprometido el interés público en la medida en que su pretensión no se afecta la recaudación.

VI. Recibidas las actuaciones en esta instancia, tomó intervención la señora fiscal ante la cámara quien propició desestimar el recurso de apelación y confirmar la resolución de grado (cfr. fs. 287/293).

Sostuvo que los argumentos expresados por la recurrente en sus agravios no justifican la revocación de lo decidido.

Dijo que de las constancias obrantes en la causa no se desprenden elementos que permitan considerar configurado el peligro en la demora; ello así por cuanto la actora no estaría incluida en el SIRCREB y además se le habría asignado una alícuota de retención y percepción del 0%. Por lo tanto, concluyó que TRIAMSA no se encontraba expuesta a la situación descrita en la demanda que habría conducido a la generación de saldos a su favor en el impuesto sobre los ingresos brutos.

Destacó que, de conformidad con lo que surge del artículo 6° de la resolución n° 2335/AGIP/2007, la contribuyente se encontraría dentro de los supuestos excluidos de retención. A su vez, hizo hincapié en que a la contribuyente se le asignó riesgo fiscal 0 – muy bajo, razón por la cual estimó que de acuerdo con lo previsto en los artículos 5° a 7° de la resolución n° 52/AGIP/2018, no se daría a su respecto la posibilidad de aplicación de alícuotas diferenciadas.

Finalmente, sin perjuicio de recordar la opinión coincidente del equipo fiscal con las decisiones adoptadas por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) en la materia, consideró que, en el caso, resultaba inoficioso el análisis de la verosimilitud en el derecho invocado en atención a la carencia de toda urgencia en el dictado de la providencia cautelar.

VII. En tales condiciones, se elevaron las actuaciones al acuerdo de esta sala (v. fs. 294).

VOTO DE LA JUEZA MARIANA DIAZ:

I. Comparto –en lo sustancial– lo expuesto por la señora fiscal ante la cámara en su dictamen (cfr. fs. 287/293), cuyos términos se dan por reproducidos a fin de evitar reiteraciones innecesarias.

Por ello, corresponde rechazar los agravios expuestos por la parte actora y, por ende, confirmar la sentencia de grado.

II. Sin embargo, cabe recordar que la aplicación de sistemas de recaudación en la fuente ha quedado descalificada cuando generan saldos a favor del contribuyente que exceden la obligación tributaria legalmente impuesta (cfr. mi voto en “Gutierrez

Delia Magdalena y otros c/ GCBA s/ acción meramente declarativa", expte. n° 34940/0, sentencia del 01/07/16 y jurisprudencia allí citada).

Por ello y en función del carácter provisional de las resoluciones que se dictan en materia de medidas cautelares, en el sentido de que pueden ser revisadas cuando varíen las circunstancias de hecho que las determinaron (cfr. art. 182 del CCAyT), atañe señalar que el actor podrá, en caso de modificarse la situación actual y siempre que se aporten nuevos elementos probatorios conducentes, solicitar nuevamente el dictado de una medida cautelar en resguardo de los derechos que estime afectados.

VOTO DEL JUEZ CARLOS F. BALBÍN:

En atención a lo expuesto por la señora fiscal ante la cámara en su dictamen (cfr. fs. 287/293), cuyos términos comparto —en lo sustancial—, me remito a los fundamentos allí expresados por razones de brevedad.

Por ello, corresponde rechazar los agravios expuestos por la parte actora y, por ende, confirmar la sentencia de grado.

DISIDENCIA DE LA JUEZA FABIANA H. SCHAFRIK DE NUÑEZ:

I. 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", expte. n° 8569/0, pronunciamiento 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"*, expte. n° 1075, resolución del 17/07/01 y sala II *in re "Tecno Sudamericana SA c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos"*, expte. n° 322/0, 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 (confr. 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.

II. Con respecto a la normativa involucrada en el planteo de autos, cabe señalar que mediante la resolución n° 2355/DGR/2007 (BOCBA n° 2772, del 20/09/07), se estableció el régimen de recaudación del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos SIRCREB para quienes revistan o asuman la calidad de contribuyentes locales de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con excepción de los comprendidos en el régimen simplificado, aplicable sobre los importes acreditados en cuentas en pesos y en moneda extranjera abiertas en las entidades financieras regidas por la ley n° 21526, que se encuentran obligadas a actuar como agentes de retención (arts. 1° y 4°).

La mencionada resolución dispuso que se encuentran exceptuados de tal régimen, entre otros, los "...b) *Sujetos gravados a alícuota cero por la totalidad de las actividades que desarrollen*" (art. 6°).

Asimismo, la resolución estableció que los importes retenidos serán computados como pago a cuenta a partir del anticipo correspondiente al mes en que se

produjo la retención (art. 9º) y que “*Cuando las recaudaciones sufridas originen saldos a favor del contribuyente, su imputación podrá ser trasladada a la liquidación de los anticipos siguientes, aún excediendo el respectivo período fiscal. Dicha operatoria deberá ser autorizada por la Dirección General de Rentas de acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal vigente*” (art. 10).

Por otra parte, a través de la resolución nº 52/AGIP/2018 (BOCBA nº 5340, del 22/03/18), se facultó a la AGIP para establecer perfiles de riesgo fiscal de los contribuyentes y/o responsables del impuesto sobre los ingresos brutos, pudiendo fijar a dichos efectos la aplicación de alícuotas de retención y/o percepción diferenciales. Así, se clasifica a los contribuyentes en diversas categorías —de 0 a 4 (muy bajo, bajo, medio, alto y muy alto)—, evaluando su conducta tributaria en un plazo de veinticuatro (24) meses o desde la fecha de inicio de sus actividades en caso que ésta fuese menor. De tal modo se conforma, trimestralmente, un padrón con los perfiles asignados (arts. 1º a 3º y anexo).

Dicha norma prevé que “*Cuando el contribuyente y/o responsable considere que los motivos por los cuales se le otorgó determinada categoría de Riesgo Fiscal, no se condicen con su situación fiscal, o bien ha regularizado los incumplimientos detectados, podrá instar su revisión a través de la página Web de este Organismo... debiendo acompañar digitalmente la prueba documental en los casos que corresponda*” (art. 9º). A su vez, señala que “*Ante la resolución favorable de la revisión instada por el contribuyente y/o responsable, esta Administración Gubernamental reducirá o atenuará temporalmente las alícuotas del Padrón de Regímenes Generales, incluyendo el Sistema SIRCREB, a fin de facilitar la utilización de los eventuales saldos a favor que se le hubieran generado al contribuyente y/o responsable por la aplicación del presente régimen. Habiendo regularizado la causal de inclusión en ese rango de matriz, la misma se mantendrá excluida hasta tanto se incumpliera con alguna causal contemplada en la presente norma*” (art. 11).

III. Pues bien, el examen de las constancias de la causa y de las normas precedentemente apuntadas, a la luz de los principios antes enunciados, permiten anticipar que el recurso de apelación interpuesto por TRIAMSA será concedido.

En efecto, la parte actora apeló la resolución denegatoria de la medida cautelar por cuanto considera que sólo con dicha tutela evitará "...que [el] saldo excesivo a favor del contribuyente, que el propio GCBA reconoció...se genere o se incremente..." (sic fs. 273 vta.).

A fin de sustentar su planteo, argumentó que pese a la existencia de un saldo a su favor correspondiente a retenciones y percepciones de SIRCREB y Arciba, que asciende a la suma de \$9.700.500,62 (cfr. montos enunciados a fs. 275), la AGIP lo intimó a cumplir con la normativa vigente ante la detección de supuestas inconsistencias relacionadas con la aplicación del régimen general de percepción en su carácter de agente de recaudación "...bajo apercibimiento de iniciar de inmediato y sin ningún otro aviso la incorporación al Universo de Riesgo Fiscal en virtud de lo expresado por la Resolución N° 52-AGIP-2018" (v. ampliación de demanda de fs. 217/225 y fundamentos expuestos a fs. 269/281).

En ese contexto, corresponde recordar –de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184 del CCAyT– que es facultad de los jueces disponer una medida precautoria distinta a la solicitada, teniendo en cuenta la importancia del derecho o interés que se intenta proteger. Todo ello, con el objeto de evitar perjuicios o gravámenes innecesarios al titular de esos derechos o intereses (ésta sala en "*Asesoría Tutelar n° 2 y otros c/ GCBA y otros s/ otros procesos incidentales*", expte. n° 41651/1, del 13/07/12 y "*Sandoval Elveride c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)*", expte. n° 6591/0, del 25/02/03).

Siendo ello así, tomando en consideración la situación descripta, las constancias aportadas por TRIAMSA y la información suministrada por la demandada (v. presentaciones de fs. 71/81, ampliación de demanda e intimación de AGIP adjuntada a fs. 217/225, informe de fs. 231/248 vta. y "hecho nuevo" denunciado a fs. 275), es posible afirmar que existen elementos suficientes –en el estado actual de la causa y con la provisoriedad propia de este estadio de análisis– para tener por acreditados los requisitos de procedencia de las medidas cautelares.

En efecto, tales elementos permiten *prima facie* considerar que con posterioridad a la presentación efectuada por la empresa actora en los términos del artículo 9° de la resolución n° 52/AGIP/2018, la AGIP habría excluido a TRIAMSA de los padrones SIRCREB y riesgo fiscal. Pese a ello, y encontrándose en proceso de

validación el saldo a favor de la contribuyente que se habría generado como consecuencia del régimen objetado mediante la presente acción, la demandada habría intimado a TRIAMSA bajo apercibimiento de volver a incorporarla al universo de riesgo fiscal. De tal modo, al derecho que la actora tiene de que se cumplan a su respecto los procedimientos previstos en la normativa precedentemente enunciada, se agrega el peligro en la demora que se encontraría configurado por las dificultades financieras que podría generarle el incremento de las sumas que habrían sido retenidas en exceso. Quedando así demostrado que, por aplicación del SIRCREB existiría respecto del actor peligro en ciernes de que se efectúen retenciones, en concepto de pagos a cuenta, con una alícuota mayor a la que le corresponde, que excederían la obligación tributaria exigible (en sentido similar v. mi voto en "*Gutierrez Delia Magdalena y otros c/ GCBA s/ acción meramente declarativa*", expte. n° 34940/0, sentencia del 01/07/16). Aunado a lo anterior, debe tomarse en consideración la tasa de interés que se le aplica a las devoluciones de sumas retenidas en exceso (cfr. res. n° 4151/SHyF/2003).

Por ello, corresponde disponer precautoriamente, en los términos del artículo 184 del CCAT, que la administración se abstenga de incorporar a la empresa ~~Transportes-Integrados-América-SA-(CUIT-n°-30-71029743-2)-en-el-padrón-de-riesgo~~ fiscal y en todo régimen de retención y/o percepción a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos hasta tanto se efectivice la devolución ordenada por la AGIP de las sumas retenidas en exceso.

Al respecto, es pertinente mencionar que el TSJ ha sostenido 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...*" (cfr. "*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)*", expte. n° 5884/08, sentencia del 12/11/08, voto del juez Casás y, en sentido concordante, los puntos 4 del voto del juez Lozano, 2 del juez Maier, 4.a. de la jueza Ruiz, y 4.2. de la Dra. Conde).

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 precedentes jurisprudenciales en sentido favorable a la pretensión esgrimida en autos, en el *sub examine* resulta suficiente la caución juratoria que deberá ser satisfecha una vez firme la presente.

IV. Por último, cabe añadir que en caso de que con posterioridad al presente pronunciamiento se modifique la situación fáctica considerada, nada obsta a que la empresa actora ocurra ante el magistrado de grado a fin de requerir el dictado de una nueva medida precautoria, pues lo decidido, por tener esa naturaleza, no causa estado.

V. Por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso de apelación planteado por la parte actora y, por ende, revocar la decisión de grado, otorgando la medida cautelar solicitada con el alcance establecido en el considerando X.

Las costas se imponen en el orden causado por no haber mediado intervención de la contraria (arts. 62 y 63 del CCAyT).

Por las consideraciones vertidas, el tribunal, por mayoría **RESUELVE: 1)** rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia de grado; **2)** imponer las costas en el orden causado por no haber mediado intervención de la contraria (arts. 62 y 63 del CCAyT).

Regístrese y notifíquese — a la señora fiscal ante la cámara en su despacho y a las partes mediante cédula por secretaría— y, oportunamente, devuélvase.

Mariana DIAZ
Jueza de Cámara
Contencioso Administrativo y Tributario
Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Fabiana H. SCHAFRIK DE MUÑOZ
Jueza de Cámara
Contencioso Administrativo y Tributario
Ciudad Autónoma de Buenos Aires
(en disidencia)

Carlos F. BALBIN
Juez de Cámara
Contencioso, Administrativo y Tributario
Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Cámara Contenciosa Adm. y Tributaria
Ciudad Autónoma de Bs. As.
Registrado en el Libro de *Medidas Cautelares*
bajo el N° *101*
del Tomo *IV*
del año *2011*
del día *10* de *Agosto* de *2011*.

"2019 - Año del 25º Aniversario del reconocimiento de la autonomía de la Ciudad de Buenos Aires"

Sala N°01 {secretaria}

Nombre del Expediente: “TRANSPORTE INTEGRADOS AMERICA SA CONTRA GCBA SOBRE INCIDENTE DE APELACION - ACCION MERAMENTE DECLARATIVA”

Número: C97976-2017/1

Sala I

Señores Jueces:

I. Vienen estos autos a esta Fiscalía con motivo del recurso de apelación interpuesto por la actora (fojas 262) contra la sentencia del 28 de marzo de 2019, dictada por el señor juez de grado, Martín Leonardo Furchi, mediante la cual rechazó la medida cautelar solicitada en autos (fojas 251/258).

II. En cuanto a la admisibilidad formal del recurso, observo que ha sido interpuesto y fundado en tiempo y forma (ver fojas 259 y vuelta, 262 y 263).

III. Transporte Integrados América S.A., por apoderado, promovió acción declarativa de inconstitucionalidad (artículo 277 CCAyT) contra el GCBA “con el objeto de hacer cesar el estado de incertidumbre constitucional en el que se encuentra mi mandante frente a los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (...)” (fojas 1). En concreto, requirió se declare la “inconstitucionalidad de los regímenes generales de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, así como también el régimen de retenciones mediante tarjetas de crédito y el régimen de recaudaciones bancarias (...) previstos en las Res. AGIP 939/2013, Res. MH (...) 816/2007, Res. AGIP 816/2014, Res. 918/AGIP/2013 y Res. Gral. CA 104/2014 y normas concordantes, así como también declare la inconstitucionalidad de los arts. 242 a 251 y ccs. del Código Fiscal y de la facultad del art. 13 inc. de la ley 2603 (texto consolidado ley 5454) y normas concordantes o

equivalentes” (fojas 19 vuelta).

A su vez, solicitó el dictado de una medida cautelar que *“excluya a TRIAMSA de todos los regímenes de recaudación (retención o percepción) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (...)” (idem).*

Al exponer los antecedentes del caso, refirió que la firma fue incluida en el marco de los regímenes de recaudación en razón de haber considerado la autoridad administrativa que los incumplimientos formales en los que había incurrido la empresa, al presentar tardíamente los formularios correspondientes a las declaraciones juradas de los períodos 11/2015 a 09/2016, se traducían en factores de “riesgo fiscal”, lo que implicó el incremento de las alícuotas de retenciones y percepciones en general, incluyendo las correspondientes al SIRCREB y tarjetas de crédito.

Agregó que en el año 2016 fue excluida del padrón del SIRCREB y en el año 2017 de todos los regímenes de recaudación y de aquél de tarjeta de crédito. Por otra parte, describió las sucesivas devoluciones de dinero que le fueron efectuadas reversando retenciones originalmente practicadas en períodos anteriores, y acreditando en la cuenta el importe correspondiente.

Señaló que si bien actualmente se encuentra excluida de los aludidos regímenes de recaudación, lo cierto es que *“subsiste a la fecha un saldo a favor del contribuyente que es producto de retenciones y percepciones ilegítimas practicadas por la AGIP-DGR, mediante agentes que ella designó y que debe ser inmediatamente reintegrado al contribuyente (...)” (fojas 3 vuelta) y que –conforme manifiesta- ascendería a \$ 15.449.249,76 (PESOS QUINCE MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y NUEVE CON 76/100), y a cuyo respecto indica haber efectuado la correspondiente petición administrativa.*

En dicha línea, aseveró que *“aun cuando están previstas como ‘pagos a cuenta’ de obligaciones tributarias, es obvio que por la mecánica que presenta, la forma en que se aplican, y las facultades que confieren a la Administración, no respetan los confines del impuesto previsto por el legislador” (fojas 4 y vuelta).*

En otro orden de ideas, solicitó la citación como tercero de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral.

Por lo demás, peticionó el dictado de una medida cautelar de no innovar con el objeto de que el GCBA “se abstenga de practicarle retenciones y/o percepciones en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la actora hasta tanto no exista sentencia judicial definitiva y firme sobre la materia involucrada en esta causa” (fojas 16 vuelta).

A su vez, a fojas 221/225 la actora amplió la demanda a fin de solicitar que la declaración de inconstitucionalidad que persigue en estos autos alcance *“a la actora tanto en lo que concierne a su situación como sujeto pasible de retenciones/percepciones, como en lo referente a su encuadre como agente de recaudación o percepción”* (fojas 224). A este respecto, manifestó haber sido notificada por la AGIP de un cargo por *“omisión de aplicación del régimen general de percepción”*, por el período 7/2018, e intimada a dar cumplimiento con la normativa vigente *“bajo apercibimiento de iniciar de inmediato y sin ningún otro aviso la incorporación al Universo de Riesgo Fiscal en virtud de lo expresado en la resolución N° 52-AGIP-2018”* (fojas 218). Por otra parte, solicitó que la cautela peticionada lo sea con el mismo alcance *supra* indicado.

En primera instancia, como se dijo, se rechazó la medida cautelar solicitada. Para así decidir, abordó en primer lugar la normativa fiscal que establece lo referente a los regímenes de retención y percepción, para concluir a partir de su análisis que *“dada la cuestión tributaria traída a debate, atento a que su resolución requiere un análisis (sobre la razonabilidad y legitimidad constitucional) de la totalidad del régimen de recaudación y percepción impositivo establecido en la normativa fiscal para los supuestos en que el contribuyente se encuentre alcanzado por los regímenes de que se trata, se advierte que el examen del planteo efectuado en el escrito de inicio y en su ampliación (...), excede a todas luces el limitado marco cognoscitivo en que se enmarca la pretensión cautelar”* (fojas 255 vuelta), por lo que *“en este estado incipiente de las presentes actuaciones, no aparece configurado el requisito de verosimilitud del derecho exigido legal y jurisprudencialmente”* (fojas 236 vuelta).

Por lo demás, consideró que tampoco se hallaba reunido en el caso el elemento atinente al peligro en la demora, por cuanto *“no obra en la causa elemento probatorio concluyente que permita calificar la gravedad del daño”*, por cuanto *“los importes que conforman el saldo a favor de la accionante se encuentran en un proceso de validación por parte del organismo fiscal, los cuales a su vez están sujetos a una fiscalización en curso”* (fojas 237). Por último, consideró que el otorgamiento de la cautelar *“incidiría sobre los regímenes de retención y/o percepción establecidos por la legislación tributaria, no solo a los fines recaudatorios, sino también a efectos del debido*

cumplimiento de los deberes formales que recae sobre la contribuyente, por lo que dicha situación impactaría necesariamente en la renta pública local” (fojas 237 vuelta).

La actora se agravió de lo así decidido a partir de los fundamentos expresados a fojas 269/281, donde indicó que el magistrado de grado: 1) afirmó erróneamente que el otorgamiento de la cautelar afecta la percepción de la renta pública; 2) declaró injustificadamente que el derecho de la actora no se presenta verosímil; 3) omitió ponderar que el daño a su parte surge de la existencia del saldo a favor exteriorizado en las declaraciones juradas y 4) soslayó que la conducta impugnada importa una afectación coactiva de su patrimonio *“sin ley, sin sentencia judicial, sin acto administrativo, sin motivación, sin posibilidad alguna de ejercer su derecho de defensa”* (fojas 277).

Así resumidas las constancias de autos, corresponde efectuar una serie de consideraciones.

A. En primer lugar, cabe señalar que conforme ha sido expresado por reiterada jurisprudencia del fuero, las medidas cautelares han sido concebidas como un medio tendiente a impedir que el tiempo que insume el proceso torne ilusorio el eventual reconocimiento del derecho cuya protección jurisdiccional se pretende (vgr. CCAyT, Sala I, *in re “Rubiolo Adriana Delia y otros c/ GCBA s/ Amparo”*, Expte. EXP 7; *“Yosifides, Ileana c/ GCBA s/ Amparo s/ Incid. art. 226 CCAyT–recurso deducido por las codemandadas-”*, Expte. EXP 45). Ello tiene su correlato en la ley procesal.

De acuerdo al art. 177 del CCAyT: *“Las medidas cautelares son todas aquellas que tienen por objeto garantizar los efectos del proceso, incluso aquellas de contenido positivo y la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, o del hecho o contrato implicado en este, aunque lo peticionado coincida con el objeto sustancial de la acción promovida. Quien tuviere fundado motivo para temer que durante el tiempo anterior al reconocimiento judicial de su derecho, éste pudiere sufrir un perjuicio inminente o irreparable puede solicitar las medidas urgentes que, según las circunstancias, fueren más aptas para asegurar provisionalmente el cumplimiento de la sentencia (...)”*.

Con respecto a las medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo 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 (Sala

I, *in re* “Rubiolo Adriana D. y otros c/ GCBA s/ Amparo”, expte. n° 7; “Carrizo, Atanasio R. c/ GCBA s/ Medida cautelar”, expte. n° 161/00; “Salariato, Osvaldo c/ GCBA s/ Impugnación de actos administrativos s/ Incidente de apelación-medida cautelar”, expte. n° 1607/01, entre otros precedentes).

B.1) Sentado ello, cabe abordar el marco normativo involucrado en el caso bajo examen. Así señalo que el régimen de recaudación SIRCREB -contribuyentes locales- fue establecido en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires mediante la Resolución (DGR) N° 2355/2007, a partir de la adhesión de la Ciudad al “Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, aplicable a los contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral (18/08/77) y que fuera aprobado por la Resolución General N° 104/04 de la Comisión Arbitral.

Son destinatarios del régimen quienes revistan o asuman la calidad de contribuyentes "locales" de la Ciudad -excepto aquellos incluidos en el Régimen Simplificado- y se aplica sobre los importes acreditados en cuentas bancarias en pesos y en moneda extranjera, abiertas en las entidades financieras regidas por la ley N° 21.526 -quienes están obligadas a actuar como agentes de retención- (arts. 1° y 4°).

La citada resolución dispone que no son pasibles de retención: a) los sujetos exentos por la totalidad de las actividades que desarrollen; b) los sujetos gravados a alícuota cero por la totalidad de las actividades que desarrollen; c) los sujetos que realicen, exclusivamente, operaciones de exportación; y d) los sujetos comprendidos en el Régimen Simplificado (art. 6°).

Asimismo, la resolución apuntada enumera los conceptos excluidos del régimen de retención (art. 7°), establece diversas alícuotas de retención (art. 8°) y dispone que los importes retenidos se computan como pago a cuenta de las sumas que en definitiva deba abonar el contribuyente a partir del anticipo correspondiente al mes en que se produjo la retención (art. 9°).

El régimen prevé adicionalmente que, cuando las retenciones sufridas originen saldos a favor del contribuyente, su imputación puede ser trasladada a la liquidación de los anticipos siguientes aun excediendo el respectivo periodo fiscal, operatoria que debe ser

autorizada por la Dirección General de Rentas (art. 10).

A su vez, la AGIP tiene facultades para determinar “Perfiles de Riesgo Fiscal” de los contribuyentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pudiendo fijar a dichos efectos alícuotas de retención y percepción sobre ese tributo, las que obran como mecanismo de control de cumplimientos formales y materiales de los contribuyentes. Así, a través de la resolución N° 52/AGIP/2018, con vigencia 01/04/2018, se clasifica a los contribuyentes en cinco categorías entre el nivel 0 –muy bajo– y el nivel 4 –muy alto–, teniendo en cuenta los parámetros de evaluación de la conducta tributaria en el lapso de 24 meses o, en caso de ser menor, desde la fecha de inicio. Cada nivel tiene especificado las alícuotas de retención y/o percepción que se aplican, y que son crecientes según el nivel de riesgo e incumplimiento.

B.2) En este contexto, la actora argumenta que los incumplimientos formales detectados por el organismo fiscal en la empresa –presentación tardía de los formularios DJJ CM03 de los períodos 11/2015 a 09/2016, efectivizada el 08/11/2016- no justifica el *“exacerbado e inconstitucional impulso recaudatorio coactivo a través de retenciones y percepciones (...) que según el fisco se traducen en factores de ‘riesgo fiscal”*” (fojas 15). Expresó, además, que los aludidos incumplimientos fueron de orden formal, y que su parte *“no dejó de cumplir con ninguna obligación sustancial a su cargo, pues ninguna de las declaraciones juradas dio impuesto a pagar, ya que lo recaudado por el fisco siempre excedió la medida de la obligación tributaria”* (fojas 15 y vuelta). Enfatizó en esta dirección que *“el eventual incumplimiento formal, y aún si hubiera otro sustancial, no autoriza de ningún modo a que el organismo fiscal detraiga lo que se le ocurra del patrimonio del pretendido contribuyente, sin acto administrativo, sin motivación, sin notificación, sin procedimiento determinativo, sin intervención judicial, sin posibilidad alguna de ejercer el derecho de defensa (...)”* (fojas 15 vuelta).

En tal sentido, expresa que si bien el fisco local le ha asignado momentáneamente la alícuota 0%, dicha situación podría cambiar *“cuando al fisco se le ocurra (...) como ocurrió anteriormente”*, originando diferencias a su favor del orden de los . 900.000 (PESOS TREINTA MILLONES NOVECIENTOS MIL), de los cuales mantiene un saldo de .499.249,76 (PESOS QUINCE MILLONES CUATROCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y NUEVE CON 76 CVS.).

B.3) A su vez, con relación a la situación de la contribuyente frente al fisco

local, advierto que la Dirección General de Rentas hizo saber que la actora “no se encuentra incluida en el Padrón del Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias –SIRCRESB-, correspondientes a la jurisdicción 901-CABA”, y que “se encuentra incorporada en el Padrón de Riesgo Fiscal con un Nivel de Riesgo 0 – Muy Bajo, en los términos de la resolución N° 52/AGIP/2018” (fojas 236).

Por lo demás, a fojas 235, el organismo fiscal informó que “respecto de los regímenes de recaudación establecidos por la Resolución 939-AGIP-2013 y sus modificatorias, la firma Transportes Integrados de América (...) se encuentra incluida en el Padrón de Regímenes Generales y el Padrón de Contribuyentes Exentos, de Actividades Promovidas, de Nuevos Emprendimientos y con Alícuotas Diferenciadas, vigentes a la fecha, con alícuotas asignadas de retención y percepción de 0.00%”.

A su vez, de la documentación glosada a fojas 243 surge que “el contribuyente está siendo fiscalizado bajo cargo N° 22.709/2017 que tramita bajo expediente N° 9226407/2017, donde se determinaron diferencias a favor del fisco por los periodos 6/2015; 1 a 12/2016 y 6/2017 que fueron aceptadas por el contribuyente (...)” y que “la firma ha solicitado la compensación de los montos adeudados resultantes de las mencionadas diferencias con el saldo a favor del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”. Consignó también que por presentación RE-2017-29843619-DGR la firma solicita la devolución del saldo a favor del impuesto a los Ingresos Brutos acumulado en la posición 11/2017, y agregó que “en atención a los plazos procesales para la contestación del oficio mencionado y con la información obrante de la fiscalización en curso **no** se podría validar el saldo a favor que surge en la Declaración Jurada CM03 del período 10/2018 del contribuyente” (el resaltado pertenece al original).

Por lo demás, observo que en su memorial, la recurrente hace saber que mediante el dictado de la resolución N° 1118/GCABA/DGR/2019, el organismo fiscal reconoció expresamente un saldo a favor de la actora y ordenó su devolución, la que a dicha fecha no se habría materializado. Señaló además que como consecuencia del aludido acto administrativo se dictó la disposición N° 72/GCABA/DGR/2019 a efectos de instrumentar el saldo a favor en la medida que provenga del SIRCRESB (fojas 292).

B.4) Efectuada la reseña que antecede, tengo para mí que los argumentos expresados por la recurrente en sus agravios no presentan elementos de juicio suficientes para justificar la revocación de lo resuelto.

En efecto, de las constancias aludidas en el apartado que antecede, se desprende que el elemento consistente en el peligro en la demora no se encontraría reunido en el caso. Ello así a poco que se advierta que la actora no se encuentra incluida actualmente en el SIRCRESB y que, además, le ha sido asignada una alícuota de retención y percepción del 0.00%, por lo que no se encuentra expuesta a la situación descrita en la demanda que habría conducido a la generación de saldos a su favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos producto de la aplicación del aludido Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias.

De allí que la medida que solicita la actora, tendiente a la suspensión cautelar de la aplicación del régimen de mención, no puede ser atendida en el contexto descripto, en tanto el caso de la contribuyente, sujeto gravado a alícuota cero por la totalidad de las actividades que desarrolla, se encuentra dentro del universo de supuestos excluidos de la retención en ciernes (conforme artículo 6 de la resolución N° 2335/AGIP/2007). De la misma manera, en tanto a la contribuyente le ha sido asignado Riesgo Fiscal 0 – Muy Bajo, en el Padrón de Riesgo Fiscal, no se da la posibilidad de la aplicación a su respecto de alícuotas diferenciadas (conforme artículos 5, 6 y 7 de la resolución N° 52/AGIP/2018), circunstancia ésta que integra la pretensión impugnatoria de estos autos.

Al respecto, no puede olvidarse que los requisitos de procedencia de las medidas cautelares se encuentran de tal modo relacionados que, cuando existe el riesgo de un daño extremo e irreparable el rigor de la apariencia exigible se debe atemperar, e inversamente, a mayor verosimilitud del derecho es menor la exigencia del peligro del daño (Sala I, *in re "Ticketec Argentina S.A. c/ GCBA"*, resolución del 17/7/01; Sala II, *in re "Tecno Sudamericana S.A. c/ GCBA s/ Impugnación de actos administrativos"*, resolución del 23/5/01; entre otros precedentes), aunque ambos deben estar presentes.

Lo así expuesto resulta suficiente para desestimar el recurso de apelación interpuesto y confirmar la resolución de grado en tanto rechaza la cautelar peticionada por la actora.

Ello así porque más allá de la opinión que este Equipo Fiscal ha vertido sobre el régimen aquí cuestionado, en consonancia con las decisiones adoptadas por el Tribunal Superior de Justicia (*in re "Gutiérrez Delia, Magdalena y otros c/ GCBA s/ acción*

meramente declarativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido” Expte. n° 14170/17, sentencia del 27/06/2018; “Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, Expte. n° 10311/13, sentencia del 12/11/2014; y “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Aguscam SRL c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)’”, Expte. n° 8493/11, sentencia del 24/08/2012), creo que resulta inoficioso realizar en esta instancia el análisis de verosimilitud en el derecho invocado, dada la carencia de toda urgencia en el dictado de la cautela que se solicita. Ello, claro está, sin perjuicio del derecho que le asiste a la recurrente a petitionar nuevamente el despacho de una medida cautelar en el caso de que efectivamente tenga lugar el cobro improcedente de sumas de dinero por medio del sistema SIRCREB.

V. Por lo expuesto, tenga el Tribunal por contestada la vista conferida.

Buenos Aires, de mayo de 2019

DICTAMEN N° -Equipo Fiscal “B” CCAYT