



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Expte. 13.759/0, “SA IMPORTADORA Y EXPORTADORA DE LA PATAGONIA C/ GCBA S/Amparo”, sentencia del 4/9/2007

Voces: Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Amparo. Convenio Multilareal.

“SA IMPORTADORA Y EXPORTADORA DE LA PATAGONIA CONTRA GCBA SOBRE AMPARO (ART. 14 CCABA)”, Expte: EXP 13759 / 0

Buenos Aires, 4 septiembre de 2007.

VISTOS: Los autos individualizados en el epígrafe con el objeto de resolver el recurso de apelación de la parte demandada contra la resolución que obra a fs. 441/448, y

CONSIDERANDO:

1. Que el juez de grado hizo lugar a la acción de amparo iniciada por Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia, y declaró la nulidad del artículo 2º del decreto 2133/2001 y de la resolución 3053/SHyF/04.

Asimismo, ordenó al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –Ministerio de Hacienda - Dirección General de Rentas- que en el término de diez (10) días extendiera a favor de la sociedad actora un certificado de no retención, o de retención reducida en los términos del artículo 7º del decreto 1150/90, según su redacción original.

Por último, condenó a la demandada a que en el plazo máximo de treinta (30) días determine el saldo a favor en concepto de retenciones por el impuesto a los ingresos brutos, y proceda a su reintegro a la actora dentro de los diez (10) días siguientes, con más los intereses previstos en la resolución SHyF 4.151/2003.

Impuso las costas a la demandada y reguló los honorarios de los Dres. Miguel A. M. Tesón, Francisco J. Menéndez y Santiago C. Velarde, en forma conjunta, por la representación y patrocinio letrado de la parte actora, en la suma de mil doscientos pesos (\$ 1.200), con más el uno por ciento (1 %) dispuesto por la ley 1.181.

Para fundar su decisión señaló, en primer lugar, respecto de la procedencia formal de la acción, que en forma previa a la demanda la actora había reclamado en sede administrativa con el mismo propósito que anima la acción, lo que demuestra -dijo- su persistente voluntad de atacar y lograr la modificación del régimen impugnado.

Puntualizó que la actora fue notificada de la resolución SHyF 3053/2004 el 1º de noviembre de 2004 (conf. fs. 159), y que la demanda fue iniciada el 5 de noviembre de 2004 (conf. fs. 11), por lo que la acción es, en su criterio, “totalmente

tempestiva”.

Indicó que aunque la devolución pudiera lograrse eventualmente por vía de repetición era “obvio” que ese medio procesal no podía satisfacer la aspiración primaria de la parte actora.

Agregó que el desarrollo del proceso ha demostrado que no era necesaria una mayor amplitud en el debate, ni exigía complejidad en la prueba, la que se restringió a la documental e informativa con fuente en la propia demandada y que de la producida en autos surgía *en forma incontestable* que la situación de hecho es tal como describe la actora.

Relató que la propia demandada, a través de la Dirección General de Rentas – Dirección de Inspecciones y Verificaciones, realizó el 4 de julio de 2005 una fiscalización externa de la empresa actora, que abarcó el período 7/2002 a 3/2005, y en esa diligencia detectó que el saldo a favor de la actora, computado al 3/2005, ascendía a un millón cuarenta y cinco mil setecientos veintisiete pesos con trece centavos (\$ 1.045.727,13.-).

Destacó que la situación fue expuesta ante la Dirección General de Rentas (expte 42054/04, fs. 278 y ss.), a quien se solicitó la modificación de las normas atacadas, o, en su defecto, un certificado de no retención o de retención reducida, pero que tal petición fue rechazada por resolución 3053/04 de la Secretaría de Hacienda y Finanzas.

Afirmó que el Gobierno hace abuso de sus facultades fiscales, en contradicción con las normas y principios de la materia, y que tal conclusión era producto no solo del estudio jurídico y técnico del caso, sino del *más elemental sentido común y de criterios básicos de equidad*.

Explicó que la percepción en la fuente del tributo a través de mecanismos de retención, genera distorsiones que han merecido crítica de parte de la doctrina, pues se acumulan -dijo- saldos acreedores que nunca podrán compensarse con futuras obligaciones, condenando al agente, que en definitiva está soportando una carga en beneficio de la Administración, a perjuicios difícilmente reparables. Compartió la crítica y advirtió que la manera en que se regula localmente la retención en la fuente *parece* contradictoria con varias de las pautas establecidas en la resolución 61/95 de la Comisión Arbitral del Convenio.

Señaló que en su origen esta irregularidad se atenuaba con las “constancias de no retención o de retención reducida” que el artículo 7º del decreto 1150/90 autorizaba. Esta herramienta fiscal, a la que consideró insuficiente, permitía diluir o minimizar el problema.

En ninguna parte del decreto 2133/01 -dijo- se explicó por qué su artículo 2º elimina la facultad de emitir las constancias aludidas. Afirmó que el artículo 2º del decreto 2133/01 se presenta como producto de la sola voluntad del administrador.

Manifestó que la conducta de la autoridad fiscal implicaba una



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

detracción indebida de la propiedad del contribuyente; el incumplimiento del Convenio Multilateral, en tanto deja de “gravar solamente la parte de los ingresos brutos que le haya correspondido”; y la transgresión a los principios tributarios que consagra el artículo 51 de la Constitución de la Ciudad, en especial los de equidad y de certeza.

Se preguntó luego acerca de la finalidad de la modificación del artículo 7 del decreto 1150/90, y para presumirla -dijo- indagó en sus efectos. Concluyó que la obtención de ingresos en notorio exceso a los establecidos por la ley demuestra una finalidad ilícita, y más aun en 2004, año en que el caos económico y financiero que dio contexto al decreto 2133/01 había desaparecido.

Afirmó que con este mecanismo de retención sobre operaciones que no se realizan en la jurisdicción local la actora sufre una carga tributaria mayor que otros contribuyentes que desarrollan su misma actividad solo en la Ciudad; lo que implica, en su criterio, una discriminación ilegítima.

Consideró que se contraría indirectamente el principio de legalidad, en tanto por vía reglamentaria se crea una base imponible más amplia que la prevista en la ley al extender la retención del impuesto local a operaciones no gravadas en dicha jurisdicción.

Calificó a la conducta del fisco como *un típico ejemplo de la tozudez burocrática*, y de “desviación de poder”.

A lo expuesto añadió que la acción de repetición procura evitar el enriquecimiento sin causa de quien ha percibido lo no debido, que es una solución excepcional y que no puede ser utilizada como excusa para recibir conscientemente lo que no es debido, pues tal pretensión es *antijurídica e inmoral*. A ello agregó *que nunca se obtiene una reparación integral del daño sufrido*.

En su criterio la repetición no es una solución adecuada pues el saldo a favor se produce en forma “permanente” y se seguirá produciendo mientras mantenga su vigencia el sistema atacado, lo que -afirmó- no puede ser admitido, ni en derecho ni en justicia.

Indicó que la conducta irrazonable de la autoridad no sólo provoca un daño al particular, sin provecho público, sino que produce además un efectivo perjuicio fiscal, debido a las mayores sumas que en concepto de intereses el erario deberá devolver.

Recordó que el texto original del artículo 7 del decreto 1150/90 dispuso un “sistema especial” mediante los certificados de no retención o de retención reducida, y con ellos se paliaba el problema. Pero el decreto 2133/01 lo descartó desarticulando un mecanismo que aportaba equilibrio al régimen, única opción que proporcionaba una solución a futuro.

Afirmó *crear sin duda* que el artículo 2º del decreto 2133/01 *está viciado de nulidad absoluta e insanable*, que contradice los principios constitucionales de

igualdad y legalidad en materia tributaria, y que afecta ilícitamente el derecho de propiedad.

Sin embargo, juzgó que no procedía declarar la *“inconstitucionalidad strictu sensu”* de esas normas, *pues su invalidez deriva más de su aplicación práctica que del choque entre su letra y los preceptos constitucionales.*

Manifestó, con cita del artículo 1051 del Código Civil, que como *“la nulidad pronunciada por los jueces vuelve las cosas al mismo o igual estado en que se hallaban antes del acto anulado”*, retoma su vigencia el texto original del artículo 7 del decreto 1150/90. Entonces, ordenó al Gobierno que extienda a favor de la actora un certificado en los términos de la disposición revivida, considerando que así daba *solución* al problema en lo sucesivo.

Indicó que en principio la devolución *no parece propia de una sentencia en una acción de amparo* pero que la claridad del caso era tal que remitir a la acción de repetición implicaría un exceso ritual manifiesto que se traduciría en una decisión *profundamente inicua.*

Por ello ordenó al Gobierno que determinase mediante la correspondiente verificación el saldo a favor de la actora, y procediera a su reintegro, con más los intereses previstos en la resolución SHyF 4.151/2003.

Impuso las costas a la parte demandada.

2. Que contra la sentencia reseñada el representante del Gobierno de la Ciudad interpuso y fundó su recurso de apelación, por los argumentos que lucen a fs. 451/466 vta.

En síntesis, se opuso a la admisibilidad formal de la acción y agregó que no se ha probado la omisión de precepto constitucional alguno, ni la lesión al derecho de propiedad, ni a la igualdad tributaria, así como tampoco la irrazonabilidad de las normas involucradas.

3. Que, para resolver la cuestión, es menester tener en cuenta que el decreto 1150/90 (BM 18.749, 23/3/1990) dispuso que las entidades que paguen bienes y servicios adquiridos mediante tarjetas de compra, de crédito, de débito (éstas a partir del decreto 2133/01) y con tickets procederían a retener el 2,5 % sobre el importe neto a pagar al contribuyente o responsable del impuesto sobre los ingresos brutos (art. 1°).

Además, facultó a la Dirección General de Rentas a extender constancias de no retención o de retención reducida en los casos que se planteasen situaciones de interpretación, base imponible, alícuota o saldo a favor o cualquier otra posibilidad donde el importe correspondiente a la retención resultase superior respecto del impuesto a ingresar por el contribuyente (art. 7°).

La resolución 430/SHyF/01 (BOCBA 1170, 10/4/2001) 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*



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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).

El decreto 2133/01 (BOCBA 1355), incorporó las Tarjetas de Débito al régimen del decreto 1150/90 y sustituyó 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”.*

La resolución 1550/SHyF/02 (BOCBA 1442), por su parte, agregó un párrafo al artículo 3º de la resolución 430/SHyF/01 que dispuso que *“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”.*

Por último, la resolución 3053/SHyF/04, recaída en el Expte. N° 42054/04 (ver copia obrante a fs. 156/157), rechazó el pedido de la actora para que se la excluyera del régimen de retenciones en cuestión y se le otorgue un “Certificado de no Retención” o de retención reducida.

La actora aduce que la aplicación del plexo normativo citado, con las modificaciones de los artículos 7º del decreto 1150/90 y 3º de la resolución 430/SHyF/01, le provoca un daño que se concreta en la existencia de un abultado saldo a su favor en concepto de retenciones.

Ese saldo se genera –explica– porque a pesar de que realiza su actividad mayormente fuera de esta jurisdicción, cuando el pago de los bienes se efectúa mediante tarjetas de crédito, pago o débito, y tickets, las retenciones se hacen sobre la facturación de todo el país.

En el pasado, su problema se veía remediado con la obtención del certificado previsto por el artículo 7º del decreto 1150/90 (según texto originario), pero, cuando se cambió el sistema por vía del decreto 2133/01 y de la resolución 1550/SHyF/02, se produce la constante acumulación de sumas a su favor, por excesos en la retención.

4. Que en primer lugar, cabe destacar que no se desconoce la complejidad del tema a resolver y las críticas efectuadas al sistema de retención en la fuente de los ingresos brutos en el marco de un convenio multilateral (ver por todos 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, n° 689, t. LV, pp. 979 y ss.).

Se ha expresado respecto del régimen general del Convenio Multilateral y de su sistema de distribución de ingresos que “bien puede resultar que del

importe a retener (alícuota por la mitad del monto a pagarse) exceda el importe a tributar por el sujeto retenido a la provincia para la que se retiene, en la posición de la que se trate o, incluso, en el año completo. Se configurará allí –inevitablemente– una retención en exceso, que obligará al sujeto retenido a solicitar una repetición o a efectuar una imputación a futuras posiciones –incluso ejercicios– con el consiguiente perjuicio financiero y dispendio de las actividades oficial y privada” (cfr. autor y *op. cit.* p. 992).

Con respecto a esta consecuencia, el mismo autor expresó que “[e]llo no ocurre por perversidad del legislador. Los regímenes locales de retenciones en la fuente, que desde sus primeras aplicaciones sobre los casos referidos al Convenio Multilateral fueron resistidos, han venido perfeccionándose para alcanzar mayor efectividad pero también para causar menos perjuicios. Sin embargo, el punto al que han llegado puede considerarse, aún, escasamente satisfactorio.” Y agregó que “ello es inevitable, como que tiene su origen precisamente en el régimen tributario complejo en el que se inserta. Régimen cuidadosamente articulado para permitir en circunstancias múltiples, que en cada caso la tributación se proporcione razonablemente a la riqueza exteriorizada o a las actividades cumplidas en cada distrito” (*op. cit.* pp. 996/7).

Es en este contexto en el que deberá ser analizada la pretensión de la actora ya que precisamente manifiesta tener saldos acumulados a su favor en esta jurisdicción y no poder compensarlos.

Se encuentra acreditado en estas actuaciones que dicho saldo asciende a la suma de pesos 1.045.727,13 al 03/2005 entre el período 07/2002 a 03/2005 (cfr. informe de fs. 422). Sin embargo, este monto no puede dejar de relacionarse con los ingresos brutos de la empresa que, a título de ejemplo, en el período fiscal 2003 fueron de \$936.992.261,17 (cfr. lo expresado en la demanda a fs. 2). En este marco, sin bien la actora afirma dichos saldos no pueden llegar a compensarse y del informe de fs. 422 surge que habrá un saldo permanente a su favor, no se ha acreditado en autos que los mecanismos disponibles por la actora (repetición, imputación a ejercicios futuros) hayan resultado ineficaces, simplemente porque no los ha instado.

En este sentido, la sentencia no explica cuál es la razón que impide a la actora solicitar periódicamente el reintegro a la administración de las retenciones en exceso, remedio que basta para descartar que el régimen importe un efectivo detrimento patrimonial.

De esta forma, de las conclusiones efectuadas sólo podría derivarse la mayor o menor bondad o equidad de un sistema de cobro del gravamen por sobre el anterior al dictado del decreto 2133/2001, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por las autoridades locales con las cláusulas constitucionales invocadas.

En el marco de la política tributaria diseñada por el Gobierno de la Ciudad para la recaudación y la reducción de la evasión, se implementó el sistema de



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

agentes de percepción o retención. A tales efectos se han dictado una serie de normas que tienden a incrementar la tasa de percepción o de retención, si bien mantienen la alícuota general fijada por debajo de la establecida para el impuesto sobre los ingresos brutos, con criterios unificados para todos los contribuyentes, sean locales o comprendidos por el régimen del Convenio Multilateral. No hay en la causa razones para suponer que la finalidad del régimen y sus modificaciones no fuera una simplificación del sistema, y una facilitación de las tareas de control, con el objeto de mejorar los índices de recaudación y evitar la evasión.

Por lo demás, se impone señalar que los severos reproches que el juez anterior en grado efectúa superan las alegaciones de la actora, quien en su presentación inicial no ha llegado a atacar tan duramente la conducta del fisco ni menos aun a atribuirle haber incurrido en una desviación de poder.

5. Que tampoco es posible advertir la pretendida vulneración del principio de igualdad ante las cargas públicas en la cual el juez de grado funda también su decisión (pto. IX, fs. 447 vta.).

Como desde antiguo ha sostenido la Corte Suprema, esta garantía supone, en lo relativo a impuestos, establecer que, en condiciones análogas, deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes (Fallos: 105:273; 117:22; 132:198, entre otros).

Sobre tal parámetro, en el caso, no aparece violada la garantía constitucional invocada, desde que todos los contribuyentes que realicen operaciones similares a la actora sufren retenciones con una alícuota uniforme, la que, por lo demás, es inferior a la general fijada para el Impuesto, y las consecuencias prácticas que en su caso pudieran derivarse de las coyunturales características de cada negocio, así como los trámites e incomodidades a que pudieran verse obligados algunos contribuyentes, no parecen argumentos suficientes para fundar la “nulidad absoluta e insanable” (pto. IX fs. 447 vta.) dispuesta en autos.

No puede pasarse por alto que pese a sus duros conceptos, el juez de grado descartó la posibilidad de declarar la inconstitucionalidad de las normas atacadas.

Sabido es que, respetando el marco que suponen las limitaciones legales y constitucionales, las facultades de la administración son amplias y discrecionales, de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que se ejerzan es irrevisable por los tribunales en ausencia de ilegitimidad; en tal sentido, no corresponde a los jueces pronunciarse sobre las bondades o complicaciones del sistema de cobro de los gravámenes tal como ha sido establecido por las autoridades locales, sin perjuicio de las atendibles incomodidades que pudiera generar en el caso puntual del actor, de acuerdo a las operaciones que alega haber realizado en los últimos períodos fiscales.

Desde esta perspectiva, es evidente que la sola verificación de retenciones acumuladas en exceso –retenciones que como se indicó en el considerando precedente, no se ha demostrado que no pudieran ser reintegradas de acuerdo al marco legal vigente en el curso de un procedimiento administrativo y a una tasa de interés que no ha sido cuestionada– no es razón suficiente para concluir que la diferente solución adoptada por el Gobierno de la Ciudad pueda ser identificada con las discriminaciones arbitrarias o con las persecuciones ilegítimas (ver doctrina de Fallos: 320:1166, cons. 71).

Es que si bien desde el punto de vista de una política fiscal pueden resultar desaconsejables las asimetrías que presenta el sistema de retenciones en la fuente en la jurisdicción local, ellas no son más que una consecuencia vinculada al particular giro comercial de la actora, a la coexistencia de pluralidad de poderes impositivos conforme al régimen federal de gobierno, y a la concentración en la Ciudad de la actividad bancaria y financiera.

Por lo demás, una solución como la atacada complicaría notoriamente la actividad de todos los agentes de retención que operen con la actora, ya que los sumiría en una profunda incertidumbre respecto del régimen jurídico aplicable a tales operaciones, a cómo contabilizarlas, y, en general, en la zozobra de no saber cuál será el régimen preciso que determinará sus obligaciones para con el fisco. Tampoco habría certeza alguna acerca de cómo actuar ante futuras modificaciones al sistema de retenciones o percepciones. En ese caso, ¿cuál sería el régimen jurídico aplicable a las operaciones concertadas con la empresa actora? ¿el que se implemente en el futuro o el ya derogado? ¿quién sería la autoridad que decidiría entonces acerca de la posible subsistencia del régimen ante futuras modificaciones?. La sentencia atacada abre un sinnúmero de interrogantes demostrativos de los perjuicios que generan sus efectos.

Es que no es posible comprender cómo, luego de hacer lugar a una acción dirigida a obtener la declaración de inconstitucionalidad del régimen implementado por los decretos 2133/02, 1150/90 y la resolución 1550/02 (ver punto 3 del petitorio de fs. 10 vta.) con sus consecuentes efectos abrogatorios para el caso, pueda el juez revivir un régimen jurídico derogado, y como tal, inexistente.

6. Que sin perjuicio de la idoneidad de la vía intentada, de lo expuesto surge que las modificaciones introducidas con el dictado del decreto 2133/02 y la resolución 1550/02 no aparecen como manifiestamente ilegítimas o arbitrarias, requisito básico para hacer lugar al amparo (art. 43, CN; art. 14, CCBA y art. 1° de la ley 16.986). Hasta la propia sentencia de primera instancia, descarta la posibilidad de declarar su inconstitucionalidad.

Las constancias de autos no bastan para poner en evidencia el carácter manifiesto de la ilegalidad denunciada e indubitable de la interpretación de la norma que efectúa la parte actora.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

También es acertado el planteo de la recurrente en cuanto a la inexistencia de una lesión, restricción, alteración o amenaza, actual o inminente, sobre derechos y garantías reconocidos por la Constitución Nacional, los tratados internacionales, las leyes de la Nación, la Constitución local, las leyes dictadas en su consecuencia y los tratados interjurisdiccionales en los que la Ciudad sea parte, exigida por el art. 14, CCBA.

Se desprende de autos que durante sucesivos períodos fiscales la actora acumuló saldos a favor en concepto de retenciones (al menos dos años antes de iniciada la demanda judicial) pero no hay noticia alguna de que hubiera solicitado su oportuna compensación o reintegro (ver arts. 58, 61 y 62 del C.F., t.o. 2006 y concordantes) y que dichos trámites hubieran resultado ineficaces para solucionar la situación de la actora.

Por lo demás, el rechazo de la acción no dejará inerte a la empresa actora para la defensa de los derechos que considera le asisten para obtener que el fisco reintegre las sumas reclamadas, de acuerdo con los cauces previstos en la normativa vigente.

7. Que sin perjuicio de lo expuesto y como ya se mencionó a lo largo del presente, no se desconoce la complejidad de las cuestiones debatidas ni lo engorroso de los trámites de los remedios con los que cuenta la empresa accionante. Si bien estas circunstancias no pueden conducir a una declaración de inconstitucionalidad –como ya se expresó– de las normas impugnadas, ya que se trata en definitiva de una cuestión de política tributaria, sí cabe exhortar al Poder Ejecutivo de la Ciudad de Buenos Aires para que arbitre los medios adecuados y necesarios a fin de dar cabal solución o disminuir los efectos negativos que se generan como consecuencia del marco normativo aquí cuestionado.

Esto seguramente contribuirá a mejorar un sistema en el que se paga demás –con conocimiento de ambas partes–, se recibe ese pago y luego se exige la compensación o repetición de esos fondos con el consiguiente dispendio de recursos administrativos, humanos y de capital que ello genera.

Por las razones expuestas el Tribunal **RESUELVE**: **1.** Hacer lugar al recurso de apelación de la demandada y revocar la sentencia apelada. Con costas de ambas instancias en el orden causado en atención a la complejidad de la cuestión debatida (artículos 14 CCABA y 62, segundo párrafo CCAyT). **2.** Exhortar al Poder Ejecutivo de la Ciudad de Buenos Aires para que arbitre los medios adecuados y necesarios a fin de dar cabal solución o disminuir los efectos negativos que se generan como consecuencia del marco normativo aquí cuestionado, conforme lo expresado en considerando 7.

El Dr. Esteban Centanaro no suscribe la presente por encontrarse en uso de licencia.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.