

Expte. n° 8493/11 “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Aguscam SRL c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)’”

Buenos Aires, 24 de agosto de 2012

Vistas: las actuaciones indicadas en el epígrafe,

resulta:

1. La empresa AGUSCAM S.R.L. promovió acción de amparo contra el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a fin de que se deje sin efecto su inclusión en el listado de contribuyentes del impuesto a los ingresos brutos (ISIB) considerados de “Alto Riesgo Fiscal” —regulado por las resoluciones n° 220-AGIP-2008 y 1521-DGR-08— que fuera efectuada a partir del mes de agosto de 2008; se ordene el inmediato cese de la emisión de órdenes mensuales de débitos bancarios que la demandada realiza a través del SIRCREB (Sistema de Recaudación y Control sobre las Acreditaciones Bancarias); y le restituyan los fondos indebidamente retenidos a partir de octubre de 2009 como consecuencia de su incorrecta inclusión en dicho padrón (fs. 74/82 de la queja).

Afirma ser una empresa fabricante de productos textiles, y por ende encontrarse exenta de contribuir al ISIB, al menos por el período fiscal 2009, en los términos del art. 141 inc. 125 del C. Fiscal año 2009 (texto conforme ley 2997), de manera tal que no existiría posibilidad alguna de ejercerse pretensión perceptiva alguna por parte del fisco local, con causa en dicho tributo.

El GCBA contestó la demanda impetrada, solicitando su rechazo (fs. 83/98).

2. El Sr. juez de primera instancia falló de la siguiente manera: *“(H)aciendo lugar a la acción de amparo y, en consecuencia, ordeno al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires que deje sin efecto la Resolución 1521/GCBA/DGR/08 por la cual consideró a la firma AGUSCAM S.R.L. (CUIT N° 30-71054470-7) como de “Alto Riesgo Fiscal” respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los períodos: octubre y noviembre de 2009, debiendo restituir los fondos que fueran indebidamente retenidos durante la etapa de referencia, con costas (art. 62 del CCAyT)”* (fs. 101/103).

Para arribar a tal conclusión, el magistrado expresó que según lo exigido por la Ley Tarifaria y el Código Fiscal 2009, la actora había cumplido con el empadronamiento vía web que la incluye dentro de la

exención por su actividad, y que la falta de fiscalización por parte de la AGIP no obsta a la inclusión de la empresa en la exención del pago del tributo, ya que el art. 141, inc. 25, Anexo 1 del Código Fiscal 2009 (Ley 2997/08) claramente dispone que en todos los casos el mencionado beneficio opera de pleno derecho.

Asimismo, expone que los contribuyentes o responsables no deben presentarse ante la AGIP para el reconocimiento de la exención, excepto en los casos que la Administración disponga la obligatoriedad de su inscripción, y que en el caso de autos no se encuentra acreditado que la Administración haya dispuesto la obligatoriedad de la inscripción de AGUSCAM SRL. Es decir que, si bien la AGIP conserva todas sus facultades de fiscalización, nada dice respecto a que se requiera necesariamente tal fiscalización a los efectos de la exención, como así tampoco existe decisión alguna por parte del mencionado organismo que considere a la amparista como sujeto gravado.

Por esos motivos, entendió que la inclusión de la firma AGUSCAM SRL en el padrón de Contribuyentes del Sistema de Recaudación y Control sobre las Acreditaciones Bancarias (SIRCRES) resultaba arbitraria e ilegítima.

3. El Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires presentó recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia (fs. 104/115), que fue contestado por la actora, quien solicitó su rechazo (fs. 116/117).

4. A fs. 2/5, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso, Administrativo y Tributario resolvió *“a) Rechazar el recurso de apelación deducido por la demandada y, en consecuencia, admitir la procedencia del amparo. b) Modificar parcialmente la sentencia de grado –con sustento en lo expuesto en el considerando VII-, ordenando a la accionada deje sin efecto la inclusión de la amparista en el padrón de contribuyente de “Alto Riesgo Fiscal” en los términos de la resolución nº 1521/GCBA/DRG/08, con respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los períodos octubre y noviembre de 2009, debiendo restituir los fondos indebidamente retenidos en dicho lapso de tiempo. c) Imponer las costas de la Alzada a la vencida en virtud del principio objetivo de la derrota (arts. 14, CCABA; 28, LEY 2145 Y 62, CCAyT)”*.

Por un lado, la Cámara admite la procedencia del amparo al considerar que *prima facie* se observaba que el proceder de la demandada resultaba arbitrario e ilegítimo ya que a pesar de que la accionante se encontraba exenta del pago del ISIB, igualmente había sido considerada contribuyente de alto riesgo y en consecuencia incorporada al SIRCRES, lo cual había vulnerado su derecho de propiedad al habersele retenido indebidamente porcentajes de sus utilidades.

Por otro lado, señala que la recurrente, en su escrito de apelación, no discute el alcance de la exención de pleno derecho para los contribuyentes que realizan las actividades industriales recogidas en el art. 141 del Código fiscal (t.o. 2009); tampoco rebate que la actora se encontraba empadronada desde el 01.01.2009 ni acredita que aquella no contaba con los recaudos para ser considerada exenta del pago del tributo; no justifica por qué se vio impedida de fiscalizar a la contribuyente luego de efectuado el empadronamiento, máxime cuando el organismo recaudador cuenta con tales potestades y la exención —por imperativo legal— opera de pleno derecho; y tampoco ha logrado demostrar cómo incide la falta de presentación de las declaraciones juradas con la aludida imposibilidad de fiscalización en la que basa su defensa.

La Cámara agrega que, ante la falta de presentación de las declaraciones juradas mensuales, el fisco local a lo sumo podría haber aplicado el art. 86 del Código Fiscal que prevé la posibilidad de aplicar una multa. De tal manera, el hecho de haber incluido a la actora en el SIRCREB en base a lo establecido por la resolución 1521/GCBA/DGR/08, no se adecua a lo establecido por el art. 86 del Código Fiscal, es decir, a una norma de rango superior, y que la retención indebida que ha hecho la administración sobre los ingresos brutos del contribuyente exento importó una suerte de sanción frente al incumplimiento formal de presentar la declaración jurada mensual, motivo por el cual, entiende, se ha violado el principio de reserva en materia tributaria.

Finalmente, en su punto VII, y en concordancia con el dictamen de la Fiscal, la Cámara sostiene que la resolución 1521/GCBA/DGR/08 fue el fundamento jurídico que dio sustento a la inclusión de la actora en el SIRCREB, pero no constituyó el acto administrativo de alcance particular por medio de la cual la demandada incorporó a la actora a tal sistema de recaudación. Por tales motivos, consideró que dicho acto administrativo no ocasionó lesión a la actora, por lo que no corresponde dejarlo sin efecto, y en consecuencia debe modificarse en ese aspecto el fallo de primera instancia ordenando a la accionada que deje sin efecto la inclusión de la amparista en el padrón de contribuyentes de “Alto Riesgo Fiscal” en los términos de la resolución n° 1521/GCBA/DGR/08 con respecto al ISIB en los períodos octubre y noviembre de 2009, debiendo restituir los fondos indebidamente retenidos en dicho lapso de tiempo.

5. Contra la resolución citada en el punto que antecede, el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires interpuso recurso de inconstitucionalidad en el que invocó la vulneración de los siguientes derechos constitucionales: a) principio de legalidad (art. 13 inc. 2, art. 51, 2º p. CCABA y art. 19 CN), por considerar que no se ha respetado

la normativa vigente; b) principio de igualdad (art. 16 CN); derecho de propiedad (art. 17 CN); principio de autonomía (art. 129 CN); principio de defensa en juicio (art. 18 CN y 13 CCABA); el régimen rentístico municipal (art. 9 CCABA); principio de debido proceso (art. 15 CN); y el principio de división de poderes (art. 1 CN). Asimismo, invoca la doctrina de la arbitrariedad ya que considera que la sentencia de la Cámara es inválida como acto judicial ya que carece de debida fundamentación y razonamiento (fs. 6/28).

La parte demandada sostiene que el error que ha cometido la alzada en su sentencia es considerar que la amparista, por el mero hecho de autoproclamarse exenta, debió ser necesariamente excluida de los padrones de alto riesgo fiscal. Con lo cual considera que tal conclusión no es correcta ya que la actora no cumplió con su obligación de declarar ante el Fisco cuáles eran sus efectivos ingresos para así poder corroborar si estaba o no alcanzado por la exención, ya que el hecho que se releve al contribuyente de presentarse ante la AGIP para el reconocimiento de la exención no importa que el fisco renuncie a sus facultades de control y fiscalización de la actividad denunciada y determinación de la materia imponible. Y aclara que cuando —con fecha 23 de octubre de 2009— la contribuyente presentó las declaraciones debidas, se la excluyó del padrón para el siguiente mes y para ese mes la alícuota aplicable se le redujo al 0,50%.

En el mismo sentido, sostiene que la Cámara comete otro error al sostener que esta parte no rebate que la accionante se encuentre empadronada desde el 01.01.2009, ni acredita que aquella no cuente con los recaudos para ser considerada exenta del pago del tributo, ya que el mero hecho de encontrarse empadronado como sujeto exento no lo convierte en tal, sino que al contrario debería haber probado tal circunstancia.

Por otro lado, sostiene que la inclusión de la actora en el régimen del SIRCREB, no supone una sanción como mal interpreta la Sala I, sino que implica mejorar el mecanismo recaudatorio del tributo.

El accionante contestó el recurso de inconstitucionalidad deducido por el GCBA, y solicitó su rechazo (fs. 118/121).

6. La Cámara resolvió denegar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto, por considerar que la recurrente no había logrado exponer un genuino caso constitucional ni demostrado la arbitrariedad de la sentencia impugnada (fs. 30/31).

Contra dicha denegatoria, el GCBA interpuso la presente queja (fs. 6/28).

7. El Sr. Fiscal General Adjunto, en su dictamen obrante a fs. 125/127, propició que se rechace la queja articulada por la parte demandada, ya que consideró que el GCBA no había logrado exponer

fundadamente un caso constitucional, ni demostrar la arbitrariedad de la sentencia impugnada.

Fundamentos:

La jueza Ana María Conde dijo:

1. Si bien el recurso de queja interpuesto por el GCBA fue deducido en tiempo oportuno (art. 33, LPTSJ), no puede prosperar, ya que no logra rebatir el fundamento en virtud del cual la Cámara declaró inadmisibles los recursos de inconstitucionalidad: la ausencia de un genuino caso constitucional.

2. Para cumplir adecuadamente con el recaudo formal de una correcta fundamentación de la queja, se requiere un relato claro y sucinto de los hechos de la causa, de la cuestión constitucional en debate y de la relación que existe entre ellos, como así también una crítica concreta y razonada de los fundamentos en que se basa el auto denegatorio del recurso de inconstitucionalidad. Estos extremos no se verifican en la presente causa, ya que el GCBA insiste con los mismos argumentos planteados en el recurso de inconstitucionalidad, sin exponer un genuino caso constitucional, ni refutar adecuadamente la sentencia denegatoria del recurso de inconstitucionalidad. En tal sentido, cabe agregar que los dichos del recurrente referidos a que el recurso por arbitrariedad nunca debería ser denegado por el tribunal apelado —pues resultaría parte interesada en defender la corrección de su propio pronunciamiento— no resultan suficientes para justificar la apertura de la queja.

Este Tribunal ya ha dicho reiteradamente que la ausencia de una crítica desarrollada y fundada destinada a rebatir argumentativamente los fundamentos por los cuales la Cámara resolvió no conceder el recurso, obsta a la procedencia de la queja puesto que la presentación resulta así privada del fundamento tendiente a demostrarla (cf. el Tribunal in re “Guglielmone, María Dolores s/ art. 74 CC s/ recurso de queja”, expte. n° 291/00, resolución del 22/03/2000; “Góngora Martínez, Omar Jorge s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Góngora Martínez, Omar Jorge c/ Banco de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo (art. 14, CCABA)”, expte. n° 3264/04 y sus citas, resolución del 23/2/05).

3. Por otra parte, el recurso de inconstitucionalidad fue correctamente denegado por la Cámara, en tanto este tribunal sólo puede ingresar al conocimiento de un caso, cuando se trata de asuntos que versan sobre la interpretación o aplicación de normas de la

Constitución Federal o de la Ciudad Autónoma, o bien cuando se configura una “cuestión federal” de las reguladas por el art. 14 de la ley 48, supuestos que no se verifican en este caso.

3.1. La sentencia de Cámara resalta que el GCBA: (i) no discute el alcance de la exención de pleno derecho para los contribuyentes que realizan las actividades industriales recogidas en el art. 141 del Código fiscal (t.o. 2009); (ii) no rebate que la actora se encuentre empadronada desde el 01.01.2009 como sujeto exento del ISIB para el período 2009; (iii) no acredita que la contribuyente carezca de los recaudos para ser considerada exenta del pago del tributo; (iv) no justifica por qué se vio impedida de fiscalizar a la contribuyente luego de efectuado el empadronamiento, máxime cuando el organismo recaudador cuenta con tales potestades y (v) tampoco ha logrado demostrar cómo incide la falta de presentación de las declaraciones juradas con la aludida imposibilidad de fiscalización en la que basa su defensa.

En consecuencia, la Sala I concluye que la inclusión de la amparista en el padrón de contribuyentes de “Alto Riesgo Fiscal”, su incorporación al SIRCREB y las consecuentes retenciones de dicho impuesto que le efectuó el fisco local en octubre y noviembre de 2009 constituyeron una suerte de sanción frente al incumplimiento formal de presentar las respectivas declaraciones juradas mensuales, no prevista por la ley y por ende violatoria del principio de reserva en materia tributaria y del derecho de propiedad de la contribuyente, cuando a lo sumo debería haber iniciado el procedimiento previsto en el art. 86 del Código Fiscal que contempla la imposición de una multa por omisión de presentación de declaraciones juradas.

3.2. Por otro lado, la impugnación constitucional del GCBA se centra esencialmente en la presunta arbitrariedad de la sentencia recurrida, en cuanto consideró que la amparista, por el mero hecho de autoproclamarse exenta del ISIB, debió ser necesariamente excluida de los padrones de alto riesgo fiscal, lo cual estima erróneo ya que la actora no cumplió con su obligación de declarar ante el Fisco cuáles eran sus efectivos ingresos para así poder corroborar si estaba o no alcanzado por la exención.

Y agrega que la inclusión de la actora en el régimen del SIRCREB, no supone una sanción como mal interpreta la Sala I, sino que implica mejorar el mecanismo recaudatorio del tributo.

3.3. En primer lugar, cabe destacar que el recurrente no refuta lo manifestado por la Cámara, en cuanto a que la contribuyente estaba empadronada como exenta del ISIB desde el 01/01/2009, y que el fisco local no había verificado que no reuniese las condiciones legalmente exigidas para ser considerada en dicha condición. Entonces, la

discrepancia del GCBA con el fallo de la Cámara radica en las consecuencias que generaba la falta de presentación de las declaraciones juradas del año 2009: mientras para el Estado porteño esa omisión le impedía efectuar el control de legalidad de la exención y —en consecuencia— le permitía incluir al contribuyente en el padrón de “alto riesgo fiscal” y realizarle las correspondientes retenciones en el marco del SIRCREB, para la Cámara la omisión apuntada a lo sumo habilitaba al fisco local a aplicarle al contribuyente una multa en los términos del art. 86 del Código Fiscal, pero no a disponer su inclusión en el SIRCREB como una suerte de sanción no prevista en la normativa vigente.

Así planteado, el debate que introduce el recurrente gira en torno a cómo deben valorarse los hechos de la causa —la inscripción del contribuyente como sujeto exento del ISIB en el año 2009, y la omisión en presentar oportunamente declaraciones juradas en ese períodos— e interpretarse y aplicarse distintas normas tributarias de interés para la resolución del caso —particularmente, los arts. 86 y 141, inc. 25 del Código Fiscal año 2009 y las resoluciones n° 220/AGIP/2008 y 1521/DGR/08—. Y según reiterada jurisprudencia de este Tribunal, las cuestiones de hecho y derecho infraconstitucional no suscitan la competencia de este órgano judicial, toda vez que resultan ajenas al ámbito cognoscitivo de la presente vía recursiva de carácter extraordinario.

El recurrente no logró argumentar, con una mínima seriedad, que exista una estrecha vinculación directa entre lo decidido en la causa por la Cámara y algún derecho o principio constitucional. Esta falencia impide el progreso de su pretensión recursiva, ya que el recurso de inconstitucionalidad no erige al Tribunal en una tercera instancia sobre hechos ni sobre derecho común.

Por estos motivos, resulta aplicable, entonces, la reiterada doctrina del Tribunal según la cual *“[l]a referencia ritual a derechos constitucionales si no se acredita precisa y fundadamente su cercenamiento, es insuficiente (...) ya que si bastara la simple invocación de un derecho o garantía de raigambre constitucional este Tribunal se vería convertido, de ordinario, en tercera instancia obligada de todos los pronunciamientos dictados por el Poder Judicial de la Ciudad”* (conf. “Carrefour Argentina S.A. s/ recurso de queja”, expte. n° 131/99, resolución del 23/2/2000, en: Constitución y Justicia [Fallos del TSJ], t. II, p. 20 y siguientes).

3.4. En cuanto a la tacha de arbitrariedad, no sortea el defecto antes apuntado, ya que no logra refutar los fundamentos en que se sostiene el fallo impugnado, ni mucho menos demostrar que presente errores groseros que lo descalifiquen en cuanto acto jurisdiccional válido, conforme lo exige la reiterada doctrina de la Corte Suprema de

Justicia de la Nación construida en torno a esta causal (ver, entre otros, Fallos 303:387).

El recurrente destaca la falta de presentación de declaraciones juradas en los períodos controvertidos por parte del contribuyente, pero no explica por qué ese hecho legitima su decisión de incluirlo en el padrón de “alto riesgo fiscal” y aplicarle retenciones del ISIB en el marco del SIRCREB, a pesar de haberse empadronado como sujeto exento de dicho tributo a partir del 01/01/2009. Tampoco explica por qué tomó esa medida en vez de iniciar el procedimiento previsto en el art. 86 del Código Fiscal, que contempla la imposición de una multa ante la omisión de presentación de declaraciones juradas.

Si en realidad el fisco local dudaba de la pertinencia de la exención declarada por el contribuyente, contaba con amplias facultades de fiscalización que no ejerció en el caso concreto, y tampoco explicó en su recurso por qué no pudo ejercerlas, ni cuál sería la relación entre la falta de presentación de las declaraciones juradas y un eventual impedimento en fiscalizar la actividad del contribuyente, tal como destaca acertadamente la Cámara.

Por lo tanto, la afirmación del recurrente en cuanto a que la inclusión de la actora en el régimen del SIRCREB no supone una sanción sino que implica mejorar el mecanismo recaudatorio del tributo, no explica algo fundamental: ¿para qué retenerle al contribuyente sumas de dinero destinadas a pagar un impuesto (ISIB) del cual está exento de pleno derecho, exención que no ha sido resistida por el fisco local?

Estos defectos argumentativos transforman a la impugnación constitucional deducida en una mera discrepancia con la decisión del tribunal a quo, la cual, más allá de su acierto o error, presenta una fundamentación seria y adecuada.

En conclusión: que la parte recurrente discrepe con el razonamiento efectuado por la Cámara no significa que la sentencia devenga infundada y, por ende, arbitraria (cf. *Constitución y Justicia* [Fallos TSJ], Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 1999, t. I, ps. 282 y ss., en: “Federación Argentina de Box c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ acción de inconstitucionalidad”, expte. n° 49/99, resolución del 25/8/99 y sus citas), pues “*si el fallo apelado, dictado por los jueces de la causa, es fundado y serio, aun cuando pueda discutirse con base legal la doctrina que consagra o sus consecuencias prácticas, no resulta aplicable la jurisprudencia excepcional establecida en materia de arbitrariedad*” (Fallos 237:69).

4. Por todo lo expuesto, voto por rechazar la queja.

El juez José Osvaldo Casás dijo:

1. El recurso de hecho fue interpuesto por escrito, ante este Tribunal y dentro del plazo que fija el art. 33 de la ley n° 402. Sin embargo, su suerte adversa está sellada por las razones que expondré a continuación.

Es que, a pesar de la extensión del escrito de queja, y tal como lo pone de resalto la jueza de trámite Ana María Conde en el punto segundo de su voto, la representación legal de la Ciudad en estas actuaciones no ha rebatido fundadamente los variados y decisivos argumentos brindados por la Cámara en sostén de su decisorio.

A ello se suma que la falta de presentación de declaraciones juradas por el contribuyente bien pudo ser objeto de sanción a través de la aplicación de la respectiva multa por incumplimiento del deber formal en cuestión mediante el correspondiente procedimiento sumarial (arts. 86 y ccs. Código Fiscal para el año 2009) y que, en lo que respecta a la obligación tributaria sustantiva, acaso hubiera sido viable el instituto del cobro provisorio de impuestos vencidos también previsto en el Código Fiscal de esta jurisdicción (art. 156 Código Fiscal para el año 2009) más allá de que hubiera dado lugar al ingreso de un tributo finalmente improcedente e, incluso, al procedimiento de determinación de oficio sobre base cierta o presunta (arts. 123 y ccs. Código Fiscal para el año 2009).

Por lo demás, practicar retenciones y, sobre todo, no restituir las a quienes de acuerdo a las normas legales, por estar exentos, no revisten la calidad de contribuyentes, importa tanto como alterar las bases jurídicas del deber de contribuir definido por la Legislatura, ya que implica no sólo practicar el cobro en la fuente en sujetos exentos, sino sobre todo no restituir lo incorrectamente percibido generando, con desviación de poder, un enriquecimiento sin causa en cabeza del Fisco, pues no puede haber pagos a cuenta de obligaciones finalmente inexistentes.

Adviértase, por otro lado, que la Administración tributaria, en lugar de cumplir con su función fiscalizadora y verificadora —circunstancia que, a menudo, es corriente en esta como en otras jurisdicciones—, abunda en la creación de un abultado cúmulo de deberes formales que, para algunos contribuyentes, llegan a resultar incluso más gravosos que los tributos propiamente dichos.

2. Todo lo expuesto, sin perjuicio de tener en cuenta los límites que siempre se han predicado respecto de la admisión de la vía del amparo en materia tributaria la cual ha tenido andamio sólo de modo excepcional.

En efecto, respecto de este instituto en la rama jurídica que nos ocupa, calificadas opiniones —como la vertida por el profesor y ex presidente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación doctor Genaro

R. Carrió— se pronunciaron, en su hora, en los siguientes términos: “no parece razonable sostener ... que el amparo sea la vía adecuada para obtener la protección frente a una ley impositiva que se reputa inconstitucional, por mucho que la inconstitucionalidad pueda resultar evidente”, agregando como confirmación del aserto: “no se ven razones, en principio, para dejar a un lado los remedios tradicionales” (*Recurso de amparo y técnica judicial (Análisis crítico del caso “Kot”*), 2ª edición aumentada, segunda parte: “La solución”, subtítulo 2.: “El paso empírico: Fundamento directo de la decisión sobre la base de una apreciación en concreto de las circunstancias del caso”, capítulo VIII: “El ‘paso empírico’”, parágrafo A): “El recurso de amparo, remedio excepcional”, subparágrafo 109: “El amparo frente a los actos de las autoridades”, ps. 149 y ss., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1987).

Concordantemente, el Máximo Tribunal descartó tal medida en materia tributaria al decidir en la causa “S.R.L. Aserraderos Clipper”, Fallos: 249:221, sentencia del 2 de marzo de 1961, donde dejó expresado en dos de sus considerandos: “4º) *Que la institución por vía jurisprudencial de la acción de amparo, a partir de la sentencia de esta Corte transcripta en Fallos: 239:459, ha respondido, como así lo ha aclarado una reiterada jurisprudencia posterior, a la necesidad de otorgar debida tutela judicial a los derechos humanos consagrados en la Constitución nacional, en aquellos casos en que no existe vía legal que se la acuerde. Legítima como es tal jurisprudencia, en los supuestos en que es auténtica la carencia a que responde su institución, no lo es en cambio para sustituir el criterio legislativo, en cuanto a la forma y vía para la defensa de los derechos patrimoniales, por otra subjetivamente estimada más apta por los jueces de la Nación. Tal sustitución no puede intentarse sin manifiesta invasión del principio cardinal de la división de los poderes y de la preeminencia que debe reconocerse a las leyes del Congreso, en cuanto ellas sean dictadas en consecuencia de la Constitución nacional, como así lo expresa el art. 31 de la misma, en virtud de las facultades que acuerdan al Congreso los arts. 14, 28 y 67 de la Constitución nacional. Y lo mismo corresponde decir respecto de las normas reglamentarias, que encuentran fundamento en el art. 86, inc. 2º, de la Constitución (en ambos casos, texto histórico). // 5º) Que, en concordancia con lo expuesto, es principio reiteradamente declarado por la jurisprudencia de esta Corte que la impugnación de los tributos públicos sólo es procedente previo el pago de los mismos, lo que expresa la conocida regla: “solve et repete”. Pues si bien es cierto que se ha admitido igualmente la existencia de supuestos en que ella no impide la discusión de cuestiones de constitucionalidad, en juicios ejecutivos o de apremio, supeditada a la demostración satisfactoria —y aquí inexistente— de la imposibilidad del pago del gravamen, no lo es menos que tales juicios son estrictamente contradictorios e incluso*

ordinarizables, en la medida en que la naturaleza de las cuestiones lo requiera e importan, por lo demás, la efectividad del régimen legal impositivo, todo lo que falta en la acción de amparo (confr. Fallos: 194:284 y causa 'Fisco Nacional c/ Canale y otros s/ cobro de impuestos', sentencia del 10 de febrero del año en curso)".

Una excepción que se registra en este —que podría denominarse— primer período, la constituye la causa: "*Kraus, Justin c. M.C.B.A. s. amparo*" en que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, con intervención de su sala "D", por sentencia del 26 de junio de 1973, hizo lugar a una acción de amparo contra la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires enderezada a que se declarara la suspensión de los efectos del decreto de la Dirección General de Rentas que exigía al accionante el pago de diferencias, por un dilatado lapso temporal, en el Impuesto a las Actividades Lucrativas, con más un recargo mensual y multa. En esta causa, la Cámara declaró procedente la vía de la acción de amparo, en tanto el Fisco local había cambiado la interpretación específica que venía aplicando regularmente a la situación de hecho contemplada para el cobro, pretendiendo extender los efectos del nuevo criterio de modo retroactivo, desconociendo así los efectos liberatorios del pago efectuado por el contribuyente que, en concepto del tribunal, gozaban de tutela constitucional con sustento en el art. 17, referente al derecho de propiedad.

Las actuaciones llegaron a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, donde la causa quedó registrada en su colección oficial como "*Justin Kraus*" —Fallos 287:258, sentencia del 20 de noviembre de 1973—. Allí se resolvió que era improcedente el recurso extraordinario deducido por la Municipalidad porteña contra el pronunciamiento de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil que, sin arbitrariedad y con fundamento en la valoración de las pruebas ofrecidas, hizo lugar a la acción de amparo. Agregó el Máximo Tribunal que el error en cuanto al ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades perceptoras de los impuestos no podía perjudicar al contribuyente en tanto no hubiera mediado dolo o culpa grave de parte de éste. Ello así, desde que exigencias notorias en la estabilidad de los negocios jurídicos y del orden justo de la coexistencia, imponían admitir que existía agravio constitucional en la reapertura de cuestiones definitivamente finiquitadas sobre la base de una modificación posterior imprevisible del criterio pertinente en la aplicación de las leyes que regían el caso. Así, en esta causa, tuvo acogida una articulación por vía del amparo en un tema tributario en el cual se consideró que el obrar de la entonces Municipalidad porteña constituía un supuesto de arbitrariedad o ilegitimidad manifiesta.

En ese orden, la vía del amparo ya ha sido considerada apta para canalizar, excepcionalmente, pretensiones de los contribuyentes

en variados casos (conf. Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re: "Video Club Dreams v. Instituto Nacional de Cinematografía"*, Fallos: 318:1154, sentencia del 6 de junio de 1995; *"Enrique Lapiduz v. Dirección General Impositiva"*, Fallos: 321:1043, sentencia del 28 de abril de 1998; *"Berkley International A.R.T. S.A. v. Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos – Dto. n° 863/98"*, Fallos: 323:3770, sentencia del 21 de noviembre de 2000; y recientemente en la causa: *"Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción de amparo"*, Registro del Alto Tribunal Letra: C, Número: 37, Libro: XLVIII, en donde mediante sentencia del 14 de febrero de 2012, como anticipo de jurisdicción, se decretó una medida cautelar ordenando a la Provincia se abstuviera de reclamar o exigir a los notarios asociados a esa entidad profesional o a las personas que requirieran sus servicios, una alícuota diferencial en concepto de Impuesto de Sellos respecto de los actos, contratos y operaciones documentados en instrumentos públicos o privados, sobre bienes inmuebles ubicados en la Provincia, concretados fuera de ella, que resultara superior a la que tributarán los mismos actos concertados dentro del territorio provincial, lo que determinó que mediante la ley n° 14.357 del 31 de mayo de 2012, se derogara el tratamiento discriminatorio mediante alícuotas diferenciales según el lugar de otorgamiento de los actos que había sido establecido mediante la Ley Impositiva para el Año 2011 n° 14.333).

En el sentido antes expuesto, tengo para mí que el descripto en el párrafo precedente es el criterio que debe regir las decisiones respecto de la admisibilidad de la vía en materia tributaria sin extremar lo recaudos exigibles para su procedencia, sobre todo cuando la pretensión del contribuyente se encuentra orientada a obtener del Fisco la devolución de sumas que entiende haber ingresado de más o que se le han retenido en forma lisa y llanamente indebida y ello resulta palmariamente comprobado en las actuaciones.

3. De todos modos, advierto que la postura de la AGIP trasunta un ritualismo formal desnaturalizante que me decide por tener por infundado el recurso. Es que el Fisco hace pesar las retenciones (pagos a cuenta de difícil compensación o recupero) sobre un contribuyente finalmente exento —situación no controvertida en esta causa (v. sentencia de Cámara, en particular fs. 4 de esta queja)—, castigándolo con dicho proceder cuando —en aras del cumplimiento de ese deber formal de presentar las respectivas declaraciones juradas— debió dirigir su accionar a emplazar al sujeto pasivo para que diera satisfacción a tal recaudo y, de corresponder, a aplicar la respectiva sanción de multa que prevé la normativa. A su vez, comprobada la situación de exento del contribuyente, debió proceder sin dilaciones a

restituir las retenciones practicadas al contribuyente, como forma de no incurrir en un enriquecimiento sin causa.

Finalmente, debe recordarse que este Tribunal, en el caso de retenciones fijadas por la Administración que no se ajustaban razonablemente al monto de la obligación tributaria definida por la ley para el contribuyente —que se hallaba en proceso de devengamiento a su respecto— y que, de acuerdo a las comprobadas circunstancias de la causa, generaban ventajas financieras para el Fisco a partir de deudas en realidad inexistentes, también ha hecho lugar, con carácter excepcional, a la repetición de las sumas retenidas en el marco de una acción de amparo incoada por el contribuyente (conf. “*S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: 'S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)'*”, Expte. n° 5884/08, sentencia del 12 de noviembre de 2008, voto de mayoría doctores Ana María Conde, Alicia E. Ruiz y José Osvaldo Casás, si bien también se decidió limitar las retenciones en la fuente voto de los doctores Julio B. J. Maier, Luis F. Lozano y José Osvaldo Casás, en *Constitución y Justicia* [Fallos del TSJ], Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, T. X/B, ps. 2004 y siguientes).

4. Por lo hasta aquí expuesto, me pronuncio por rechazar el recurso de queja articulado por el GCBA.

Así lo voto.

La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:

1. El recurso de queja ha sido interpuesto en tiempo, forma y dirige una crítica concreta contra la resolución denegatoria del recurso de inconstitucionalidad.

2. El recurso de inconstitucionalidad, por los fundamentos expuestos por la jueza de trámite en los puntos 3.1, 3.2, 3.3 y 3.4 de su voto a los cuales adhiero, resulta improcedente.

3. En razón de lo expuesto corresponde: 1) hacer lugar al recurso de queja y 2) desestimar el recurso de inconstitucionalidad por improcedente, con costas. **Así voto.**

El juez Luis Francisco Lozano dijo:

1. La queja del GCBA demuestra, conforme quedará explicado, que el pronunciamiento atacado no encuentra respaldo en la normativa y los hechos invocados por el *a quo* para justificar la condena impuesta al recurrente, circunstancia que impide considerarlo como una decisión jurisdiccional válida.

2. En efecto, mediante la sentencia impugnada se ordenó al demandado “que deje sin efecto la inclusión de la amparista en el padrón de contribuyente de ‘Alto Riesgo Fiscal’ en los términos de la resolución 1521/GCBA/DGR/08, con respecto a los Ingresos Brutos en los períodos octubre y noviembre de 2009, debiendo restituir los fondos indebidamente retenidos en dicho lapso de tiempo” (fs. 2/5).

Ello así, porque a criterio del *a quo*, se trataba de un contribuyente exento y empadronado, mediante un régimen en el que la exención opera de pleno derecho y, además, establece que “[...]os contribuyentes o responsables comprendidos en los incisos, 25, 26 y 28 del Artículo 141 del Código Fiscal, con las modificaciones introducidas por la Ley 2997, que no se hubieran empadronado hasta el 28 de febrero de 2009, serán sujetos de retenciones y percepciones hasta tanto no formalicen su presentación de conformidad con lo dispuesto en la presente”.

A partir de tales circunstancias, según la Sala I, la Administración no podía aplicar el SIRCREB sin haber demostrado que la contribuyente no cumplía con “los recaudos exigidos para ser considerada exenta del pago del tributo”; incumplimiento que, a su vez, tampoco podría darse por acreditado, como pretendía el GCBA, ante la simple omisión de presentar declaraciones juradas. Ese incumplimiento, conforme destacaron los jueces de Cámara, sólo habilitaría la posibilidad de aplicar una multa en los términos del art. 86 del CF, pero no a incluir al contribuyente en el SIRCREB, pues ello configuraría una sanción no prevista por la ley (fs. 4 vuelta).

3. La decisión impugnada supone afirmar que la exención prevista en el art. 141 inc. 25 del CF (t.o 2009, BOCABA n°3092) —relativa a “[...]os ingresos de procesos industriales (...) en tanto estos ingresos no superen los veinte millones de pesos (\$20.000.000) anuales (...)”—, al operar de pleno derecho, vendría a derogar el régimen que para el ISIB establece que la “determinación de las obligaciones tributarias se efectúa sobre la base de declaraciones juradas presentadas ante la Dirección General (...) salvo cuando expresamente se indique otro procedimiento” (art. 143 del CF t.o 2008, separata BOCABA n° 2952).

Sin embargo, el *a quo* no muestra que la exención en cuestión haya dispuesto dejar de lado la obligación general prevista en el citado art. 143 del Código Fiscal. La necesidad de contar con elementos para

establecer si, por ejemplo, se cumple el tope de facturación anual, lejos de conducir a pensar que el legislador quiso exceptuar a los beneficiarios de la exención del art. 141, inc. 25, del CF (texto 2009 ya citado), del deber de presentar DDJJ, conduce a sostener que sólo mediante la DDJJ el contribuyente queda en condiciones de aprovechar la exención en juego. Cuando la ley establece que ese beneficio opera de pleno derecho, implica que no requiere de un pedido previo sujeto a decisión de la Administración porque, cumplidas las exigencias de determinación propias del ISIB, la exención se presume, con carácter *iuris tantum*, válida y operativa. En cambio, no significa que el contribuyente tenga derecho a beneficiarse de ella —consecuentemente a inhibir reclamos de la autoridad fiscal— sin haber tomado la responsabilidad de sostener, para cada período, que cumple las exigencias legales al efecto, mediante la pertinente declaración jurada en los términos del art. 146 del Código Fiscal (t.o. 2008, separata BOCABA n° 2952). Precisamente, el cumplimiento de esa obligación es la que, dentro del sistema normativo aplicable, genera que los reclamos de la Administración deban estar precedidos de un procedimiento de verificación de la DDJJ y, en su caso, de determinación de oficio para habilitar la exigencia de ajustes por diferencias en el pago del ISIB (arts. 149 y ss. CF t.o. 2008, separata BOCABA n° 2952).

4. Vale señalar que lo dicho acerca de la subsistencia de la obligación de suministrar información al Fisco, mediante las presentaciones periódicas a que me vengo refiriendo, aun después de haberse manifestado como ejerciendo una actividad exenta, es de toda lógica puesto que la exención apunta al futuro, esto es, a la potencial generación de obligaciones tributarias de los actos posteriores a la inscripción en que, tanto la actora como la Cámara *a quo*, fundan el deber del estado demandado de desvirtuar la situación denunciada por la actora al inscribirse. Es decir, que lo que la actora haya tomado en cuenta al empadronarse como responsable de una actividad exenta nada dice acerca del efectivo desempeño posterior susceptible, eventualmente, de quedar alcanzado por la ley tributaria. Estos hechos, los únicos que pueden quedar efectivamente gravados, están por fuera del alcance de lo manifestado por la inscripción en el padrón de exentos, mientras que no se menciona otro mecanismo para hacerse responsable de ellos que la oportuna presentación de DDJJ.

En tales condiciones, la actora no ha mostrado que el Fisco haya reaccionado de un modo distinto al que podría recurrir en cualquier supuesto de omitir aquella presentación. En verdad, según quedó dicho, el temperamento del fallo apelado supone asimilar la exención que nos ocupa a la eliminación del deber de informar al Fisco.

A esta altura, las consideraciones formuladas bastan para rechazar la idea de que la actuación de la Administración en el supuesto que nos ocupa pueda calificarse como manifiestamente ilegítima.

5. Por su parte, el *a quo* recordó que los contribuyentes que no se empadronen, acorde con la requisitoria de la Administración, serían quienes quedan sujetos a las retenciones y percepciones hasta tanto no formalicen su inscripción (ver transcripción punto 2, párrafo 2 y fs. 3 vuelta). Esa disposición describe la consecuencia que provoca no estar empadronado, pero nada predica en relación con los empadronados que no muestren el cumplimiento de los recaudos materiales que exige la exención cuya manifestación, acorde con el régimen del art. 143 del CF, depende de la declaración del propio contribuyente, a quien corresponde denunciar, en lo que aquí importa, los hechos impositivos verificados a los fines de establecer la facturación comprometida (art. 144 CF t.o. 2008, separata BOCABA n° 2952). El reemplazo del régimen de alícuota 0% acompañado de DDJJ, por el de la exención del art. 141, inc. 25, en cuestión, no basta para dar por eliminada la obligación de presentar DDJJ cuya vigencia surge del citado art. 143 (CF t.o. 2008, separata BOCABA n° 2952).

6. A su turno, la multa prevista en el art. 86 del CF no opera como impedimento para recaudar el impuesto adeudado. En el supuesto de autos, la Administración recurrió a un régimen de recaudación, cuya validez no está aquí controvertida, por cuanto la contribuyente pretendió beneficiarse con una exención sin haber presentado DDJJ, lo que impidió mantener la presunción a favor de la validez de la exención que el art. 141, inc. 25, establece como de pleno derecho.

7. Hasta aquí lo que, como jueces, nos incumbe resolver. No extiende nuestros poderes la supuesta, y ciertamente posible, injusticia del accionar fiscal. Hacerlo desquiciaría un sistemático procedimiento de determinación de las obligaciones tributarias, proveniente de la ley e igual para todos, que la actora ni ha mostrado haber cumplido, ni siquiera ha traído al debate los elementos de hecho que sustentarían su pretensión, razón por la cual tampoco puede verse en la solución un modo de esquivar la verdad jurídica objetiva apegándose a las formas, si cupiera obrar con ese alcance. Vale señalar que la Administración Fiscal, en cambio, está dotada de potestades reglamentarias e informativas que podrían atender y superar las dificultades comunes a administraciones presumiblemente reducidas como las de las PYMES, cuyas debilidades frente a lo complejo del procedimiento administrativo

podrían ser la causa del desvío que denuncia en relación con el cumplimiento de las obligaciones frente al ISIB.

8. Todo lo anterior, sirve para demostrar que la condena a restituir los fondos retenidos para el período octubre y noviembre de 2009 se formuló sin demostrar que existían elementos suficientes para acreditar que lo retenido —en todo o en parte— resultaba ilegítimo. A su vez, ello es suficiente, no sólo para hacer lugar a la queja, según fue adelantado al comienzo de este voto, sino también para hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad, así como para revocar la sentencia impugnada y rechazar el amparo. Esto último porque, conforme quedó explicado, la parte actora no ha demostrado que frente a la omisión de presentar DDJJ por los períodos en juego, el obrar de la Administración, analizado a la luz de la normativa aplicable, pueda ser calificado como manifiestamente ilegítimo o arbitrario [art. 31 de la ley 402 y mi voto en “GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Verseckas, Emilia María c/ GCBA s/ daños y perjuicios (excepto resp. Médica)”, expte. n° 3260/04, resolución del 16/3/05].

Por todo lo dicho, oído el Sr. Fiscal General Adjunto, voto por hacer lugar a la queja, así como al recurso de inconstitucionalidad del GCBA, revocar la sentencia de fs. 2/5 y rechazar el amparo interpuesto por la parte actora. Costas por su orden (art. 14 CCBA).

Por ello, emitido el dictamen por el Sr. Fiscal General Adjunto, por mayoría,

**el Tribunal Superior de Justicia
resuelve:**

1. Declarar que los agravios planteados por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no satisfacen los requisitos establecidos en el art. 27 de la ley n° 402.

2. Mandar que se registre, se notifique y, oportunamente, se devuelva el principal con la queja.