



CÁMARA DE APELACIONES EN LO CATyRC - SALA II SECRETARÍA ÚNICA

VALDES, JUAN MANUEL CONTRA GOBIERNO DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES SOBRE  
INCIDENTE DE APELACION - AMPARO - TRIBUTARIO

Número: INC 97366/2021-1

CUIJ: INC J-01-00097366-8/2021-1

Actuación Nro: 1327910/2021

Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

**Y VISTOS; CONSIDERANDO:**

1. Que, en estas actuaciones incidentales, tramitan los recursos deducidos contra las resoluciones dictadas por la Sra. jueza de grado con fecha 27/04/21 (Actuación N°686409/2021 de los autos principales, a los que se hará referencia en lo sucesivo, salvo mención expresa) y con fecha 05/05/21 (Actuación N°757948/2021).

1.1. A través de la citada en primer lugar, el tribunal de grado hizo lugar a la medida cautelar requerida y ordenó al GCBA que —a través de la AGIP— suspendiese los efectos de la Resolución 282/2020 en relación con los coactores Juan Manuel Valdés y Rodrigo Javier Puértolas hasta el dictado de la sentencia definitiva, debiendo la demandada arbitrar los medios necesarios para que las entidades bancarias intervinientes tomaran conocimiento de lo resuelto.

Para así decidir, luego de recordar que las presentes actuaciones tramitaban como acción individual (conforme la Actuación N°644443/2021) y la normativa aplicable en relación con la procedencia de las medidas cautelares, la Sra. jueza de grado tuvo en consideración la Ley de Coparticipación Federal —en adelante, LCF— 23.548 (en especial su artículo 9, inciso b], apartado 2, relativo al Impuesto de Sellos —en adelante, IS—) y el Código Fiscal local (t.o. 2021), especialmente en sus artículos 444 y 454, en cuanto, en clara correspondencia con la LCF establecen que el IS “... *que tiene como hecho imponible dos componentes esenciales la instrumentalidad y la onerosidad*” (v. pág. digital 8 de la actuación referida).

En ese estado, explicó que en la modificación introducida por la Ley 6382 al Código Fiscal se dispuso extender el alcance del IS a los resúmenes de tarjetas de crédito, fijándose en una alícuota del 1,2% que recae sobre todas las operaciones (compras, pago de impuestos o servicios, por ejemplo) que se abonasen con las tarjetas de crédito, sean en cuotas o en un solo pago, a partir del 01/01/21. Agregó que ello se había reglamentado mediante la Resolución AGIP 282/2020, donde se estableció el régimen de percepción del IS que recae directamente sobre los resúmenes de tarjeta de crédito.

De acuerdo con ese marco, expuso que la cuestión a dilucidar consistía en determinar si el IS cuestionado, al recaer “... *sobre el elemento ‘los resúmenes de las tarjetas de crédito’ cumple con el requisito de instrumentalidad*” (v. pág. digital 10).

A tal fin, recordó que, conforme la LCF (art. 9°), las provincias y la Ciudad de Buenos Aires “... *acordaron que se entendería por instrumento exclusivamente la escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de*

*los actos, contratos y operaciones mencionados [actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, contratos a título oneroso formalizados por correspondencia y operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526] de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”.*

Y, sobre esa base, expresó que no tenía “... certeza si ello resulta un acto, contrato u operación onerosa, antes bien, podría ser solo una liquidación de gastos insuficiente incluso para exigir por sí sola judicialmente su pago. Ello así, en tanto la **ley 25065** de tarjetas de crédito prescribe que para poder exigir el pago de la liquidación, el emisor debe preparar la vía ejecutiva presentando el resumen de cuenta y adicionalmente el contrato de emisión de la tarjeta de crédito (art. 39 primer párrafo). La liquidación o resumen de cuenta por sí sola no es título jurídico válido y suficiente para exigir el cumplimiento” (v. pág. digital 11 de la actuación citada; el destacado en negrita es del original). De tal forma, la Sra. jueza de grado concluyó en que “... técnicamente el documento sobre el que se pretende materializar el impuesto, no sería un instrumento en términos de las leyes vigentes y por ende me inclino por suspender el cobro del tributo en cuestión” (v. pág. digital 13) y, por tanto, no podría considerarse “instrumento” a los efectos del hecho imponible.

Para finalizar, expresó que el peligro en la demora debía tenerse por acreditado “... toda vez que se encuentra en juego un derecho patrimonial que podría erigirse en alimentario” (v. pág. digital 13) y estimó que la concesión de la medida requerida no generaba una frustración del interés público.

**1.2.** Por su parte, a través de la resolución del 05/05/21 (v. Actuación 757/948/2021), la Sra. magistrada de grado resolvió denegar la ampliación de la demanda pretendida por los actores a fin de que se tuviese por acreditada su legitimación colectiva y se otorgase a la presente causa un trámite de esas características (v. Actuación N°737387/2021).

Para concluir de ese modo, consideró que la providencia del 27/04/21 (v. Actuación N°644443/2021), que había detallado los requisitos que debía contener una demanda a los efectos de configurar un caso que pudiese tramitar con alcances colectivos y que había fijado que en el caso se trataba de una acción individual iniciada por derecho propio por los coactores Juan Manuel Valdés y Rodrigo Javier Puértolas en defensa de sus derechos individuales patrimoniales, se encontraba firme y consentida. Asimismo, resaltó que la calificación vinculada con la relación de consumo que existiría en el caso recién había sido manifestada en términos expresos y concretos en la Actuación N°737387/2021 —con el único objeto de tornar colectivo el proceso— y no en el momento de interponer la demanda (v. Actuación N°560425/2021).

De todos modos, señaló que tampoco se configuraba aquél carácter habida cuenta de que no se hallaba presente un vínculo jurídico entre un proveedor y un consumidor o usuario, en los términos dispuestos en los artículos 1°, 2° y 3° de la Ley 24.240, en los artículos 1092 y 1096 del CCyCN y en el artículo 5° del Código Procesal de la Justicia en las Relaciones de Consumo.

Reiteró que el objeto de la demanda radicaba en la impugnación constitucional de un tributo local, “... por lo que la relación jurídica entre los coactores y el demandado se encuentra compuesta únicamente por el contribuyente y el Estado local” (pág. digital 2 de la actuación referida), y, de tal modo, no podía considerarse que



CÁMARA DE APELACIONES EN LO CATyRC - SALA II SECRETARÍA ÚNICA

VALDES, JUAN MANUEL CONTRA GOBIERNO DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES SOBRE  
INCIDENTE DE APELACION - AMPARO - TRIBUTARIO

Número: INC 97366/2021-1

CUIJ: INC J-01-00097366-8/2021-1

Actuación Nro: 1327910/2021

se estuviera en presencia de una relación de consumo; máxime, “... *cuando incluso la pretensión de autos no fue dirigida contra las entidades emisoras de tarjetas de crédito o compras —quienes en esta relación sólo actúan como agente de percepción— sino contra el GCBA*” (v. pág. digital citada).

Destacó que, pese a las “marchas y contramarchas” en que habían incurrido los actores (que habrían iniciado una demanda por error —Actuación N°450947/2021—, luego habrían presentado dos distintas —v. Actuaciones N°480910/2021 y N°560425/2021— y que ahora pretendían una nueva readecuación a través de la Actuación N°737387/2021), siempre se había privilegiado la continuidad del proceso, pero que ello no implicaba que los demandantes no debiesen atenerse a las consecuencias de su elección procesal.

Por último, agregó que con las adhesiones efectuadas por las dos asociaciones de consumidores presentadas (Asociación de Defensa de Derechos de Usuarios y Consumidores —ADDUC— y Asociación Civil de Defensa del Consumidores DEUCO; v. adjunto de la Actuación N°737387/2021) tampoco se modificaba el criterio asentado, en la medida en que “... *el alcance de la acción colectiva no se configura únicamente por las partes que ejercen la acción, sino también por el objeto que se pretende proteger*” (v. pág. digital 2); ello, sin perjuicio de que tales asociaciones —previa configuración de los supuestos para hacerlo— pudiesen plantear su pretensión a través de “... *una nueva acción de consumo y/o un amparo colectivo*” (v. págs. digitales 4/5).

2. Que, como se señaló, con fecha 06/05/21 (v. Actuación N°764006/2021), la parte demandada dedujo recurso de apelación contra la medida cautelar concedida. A su turno, la parte actora, con fecha 11/05/21 (v. Actuación N°799525/2021), interpuso recurso de apelación contra el rechazo de la ampliación de la demanda.

2.1. La demandada alegó, en primer lugar, que la ausencia del pedido de informes reglado en el artículo 14 de la Ley 2145 (texto consolidado), implicaba una vulneración del derecho de defensa y del principio de legalidad, en razón del interés público que se encontraba comprometido con el dictado de la medida cautelar y de los perjuicios que la tutela podía ocasionar.

En otro orden, cuestionó la coincidencia entre la medida cautelar y el objeto de la demanda. Asimismo, se agravió de la falta de concurrencia de los requisitos previstos para su dictado e indicó que en cualquier tipo de procesos las medidas cautelares deben considerarse y otorgarse en forma restrictiva.

Respecto de la verosimilitud del derecho, alegó que una liquidación de gastos puede ser un acto, un contrato o una operación onerosa; de tal modo, pretender

reducirla a una documentación de gastos no responde ni a la norma tributaria ni a la propia regulación del contrato de tarjeta de crédito. De tal forma, consideró que forzar el concepto de autosuficiencia instrumental para dejar fuera el resumen de la tarjeta de crédito violaba el principio de legalidad y unificaba conceptos jurídicos como instrumento, autosuficiencia y vía ejecutiva, pretendiendo que respondan a una unicidad que sólo la sentencia resistida otorgaba, a partir de fundamentos contradictorios.

Explicó que el resumen es un instrumento gravable y expuso que “... *la operatoria que documenta el resumen es una operatoria financiera que tiene su causa en la utilización que el usuario hace del plástico en el lapso de tiempo que el mismo resumen señala. Cada mes se produce un nuevo vínculo documentado en el resumen y, una vez emitido el resumen y remitido al usuario, genera para éste la obligación de pago o, en caso de disconformidad, su impugnación en el tiempo y forma que la ley estipula*” (v. pág. digital 12 de la actuación referida).

Detalló que también en otras jurisdicciones locales se ha regulado en forma similar el IS sobre resúmenes de tarjeta de crédito (provincia de Buenos Aires, Córdoba, Mendoza, entre otras), circunstancia que demuestra cierta uniformidad que no debería dejar de considerarse.

Por otro lado, destacó que no se encontraba acreditado el peligro en la demora por los montos implicados, a lo que sumó la inexistencia de daño grave en los términos del CCaYT e inexistencia de ilegalidad manifiesta en el accionar administrativo.

Para finalizar, argumentó que la medida cautelar apelada importaba una afectación en la percepción de la renta pública y una lesión a la autonomía de la ciudad, así como una vulneración de la división de poderes. Y, a todo evento, cuestionó la contracautela fijada, que estimó insuficiente.

**2.2.** Por su parte, la actora y las asociaciones presentadas a través de la Actuación N°737387/2021, en su cuestionamiento del rechazo del carácter colectivo del proceso, señalaron que la Sra. jueza de grado había procedido de forma arbitraria e infundada.

En tal línea, expusieron que la sentenciante había errado al sostener que la resolución que rechazaba el carácter colectivo habría adquirido firmeza y, por ende, que no podía modificarse. En este sentido, explicaron que dicha providencia de mero trámite no hacía cosa juzgada que impidiera ejercer el derecho de ampliar demanda. También mencionaron que dicha providencia no podía considerarse consentida y firme respecto de las dos asociaciones de defensa del consumidor que no estaban presentadas en la causa.

Argumentaron que el cobro ilegítimo del IS a los usuarios sobre los consumos mensuales liquidados en los resúmenes de tarjetas de crédito constituía un acto ilegal y manifiestamente inconstitucional que impactaba directamente sobre una relación de consumo, afectando los derechos constitucionales y los intereses económicos de usuarios y consumidores, ya que “... *el carácter tributario del cobro ilegal cuestionado, no desplaza la aplicación de las normas de **ORDEN PÚBLICO consumeril***” (v. pág. digital 13 de la actuación mencionada; el destacado obra en el original).

Adujeron que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación daba cuenta de múltiples acciones colectivas de defensa del consumidor a través de las cuales se cuestionan tributos, sin que ello obstase la aplicación del derecho de consumo ni impidiese la procedencia de su juzgamiento colectivo. Consideraron que



CÁMARA DE APELACIONES EN LO CATyRC - SALA II SECRETARÍA ÚNICA

VALDES, JUAN MANUEL CONTRA GOBIERNO DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES SOBRE  
INCIDENTE DE APELACION - AMPARO - TRIBUTARIO

Número: INC 97366/2021-1

CUIJ: INC J-01-00097366-8/2021-1

Actuación Nro: 1327910/2021

*“... el alcance colectivo de la acción, se encuentra perfectamente dado tanto por la pretensión, como así también por el objeto que se pretende proteger (los derechos de usuarios y consumidores) como así también por las partes demandantes que intervienen en el juicio con legitimación colectiva reconocida —ni más ni menos— que por la Constitución Nacional (Arts. 42 y 43 CN)” (v. pág. digital 16).*

Enfatizaron que aquí no se reclamaba el resarcimiento de un daño diferenciado según el perjuicio padecido por cada usuario en particular, sino en virtud de la afectación común generada por el ilegítimo cobro del IS a todos los usuarios de tarjetas de crédito. En tal orden de ideas, expusieron que se habría acreditado que *“... tratándose de consumidores, y además de sumas que individualmente consideradas tornan antieconómico que cada usuario pueda promover un juicio individual, el acceso a la justicia se encuentra comprometido ...”* (v. pág. digital 22).

Resaltaron, por último, que, mientras no se encontrase trabada la litis por no haberse notificado el traslado de la demanda, *“... la parte actora tiene derecho a ampliar, transformar y modificar la demanda tantas veces como lo considere necesario, de modo tal que el ejercicio de dicho derecho no puede ser impedido por la jueza a quo ya que importa una violación de las reglas del debido proceso y el derecho de defensa en juicio”* (v. pág. digital 24). Por su lado, las asociaciones también tenían el derecho de presentarse como terceros y ello tampoco puede ser impedido por el tribunal.

**2.3.** Corridos los pertinentes traslados (v. Actuación N°765946/2021 y N°838392/2021 de estas actuaciones incidentales), tanto la actora como la demandada los contestaron en los términos que surgen de las Actuaciones N°823189/2021 y N°980988/2021, respectivamente, de este trámite.

**3.** Que, una vez remitidas las actuaciones a esta instancia, se cumplió con la intervención del Ministerio Público Fiscal, quien emitió dictamen con fecha 06/05/21 (v. Actuación N°771101/2021 de estos autos).

**4.** Que, expuestos en tales términos los antecedentes y los alcances de los recursos deducidos por las partes, en virtud de los argumentos desarrollados por el Sr. fiscal ante la Cámara en los puntos V y VI (apartados A a D), que —en lo sustancial— este tribunal comparte y hace suyos, corresponde, por un lado, rechazar el recurso deducido por la parte actora y, por otro lado, admitir la apelación interpuesta por el GCBA.

Por tanto, corresponde confirmar la decisión adoptada con fecha 27/04/21 en relación con la naturaleza del presente proceso y, asimismo, dejar sin efecto la medida cautelar dictada el 05/05/21.

5. Que, en cuanto a las costas, en atención a la naturaleza de la acción entablada y al resultado obtenido por los recurrentes, corresponde imponerlas en el orden causado (art. 14 de la CCABA, art. 26 de la Ley 2145 —texto consolidado por la Ley 6347— y art. 62, 2º párr., del CCAyT).

Por todo lo expuesto y de conformidad con lo dictaminado por el Sr. fiscal ante la Cámara, el tribunal **RESUELVE:** **1)** Rechazar el recurso deducido por la parte actora contra la resolución del 27/04/21. **2)** Admitir la apelación deducida por el GCBA y, en consecuencia, dejar sin efecto la medida cautelar dictada con fecha 05/05/21. **3)** Imponer las costas en el orden causado (art. 14 de la CCABA, art. 26 de la Ley 2145 —texto consolidado por la Ley 6347— y arts. 62, 2º párr., y 63 del CCAyT).

El Dr. Fernando E. Juan Lima no suscribe por hallarse en uso de licencia.

Registro cumplido —conf. art. 11 Res CM 42/2017, Anexo I (reemplazado por Res. CM 19/2019)—.

Notifíquese —con copia de la pieza referida y de forma electrónica— a las partes y al Sr. fiscal ante la Cámara.

Oportunamente, devuélvase al juzgado de origen.



**Poder Judicial**  
Ciudad de Buenos Aires



Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires  
Fiscalía de Cámara CAyT A

**"VALDES, JUAN MANUEL CONTRA GOBIERNO DE LA  
CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES SOBRE  
INCIDENTE DE APELACION - AMPARO - TRIBUTARIO"  
Expediente 97366/2021-1 - Cámara de Apelaciones CAyT Sala II**

Señores jueces:

I. Llegan los autos a su conocimiento con motivo del recurso de apelación interpuesto por la demandada (actuación N° 761584/2021) contra la sentencia de grado de fecha 27/04/2021 que resolvió hacer lugar a la medida cautelar requerida por la actora (actuación N° 686409/2021).

También viene a conocimiento de la Alzada el recurso de apelación intentado por la accionante y las asociaciones presentadas con fecha 03/05/2021 en la causa principal (actuación N° 799525/2021) contra la resolución del 05/05/2021, mediante la cual la Sra. jueza de la anterior instancia denegó la ampliación de la demanda solicitada (actuación N° 757948/2021).

Se aclara que las citas de las actuaciones digitalizadas obrantes en el sistema informático del fuero que se efectúan en el presente dictamen se refieren a la causa principal N° 97366/2021-0, salvo aclaración en contrario.

II . Constituyo domicilio electrónico en la casilla equipofiscalacayt@fiscalias.gob.ar (cfr. artículo 5 de la Resolución del Consejo de la Magistratura N° 68/2020 y la Resolución de Presidencia del Consejo de la Magistratura N° 381/2020).

III. De las constancias digitalizadas que pueden consultarse en



el sistema informático del fuero se desprende que los recursos de apelación fueron interpuestos y fundados en debido tiempo y forma (cf. artículo 19 de la Ley N° 2.145).

IV.A. La causa se inició como una acción de amparo promovida por Juan Manuel Valdés contra el Gobierno local (GCBA), en los términos del artículo 14 de la Constitución de la Ciudad y de la Ley N° 2145, con la finalidad de que cese inmediatamente el cobro del Impuesto de Sellos (IS) sobre los resúmenes de tarjeta de crédito de su titularidad, *“ sin la presencia de un ‘instrumento’ susceptible de ser gravado con el impuesto, con lo cual, el cobro del impuesto a mi persona es manifiestamente arbitrario e improcedente”*.

Para sustentar su petición, el actor planteó la inconstitucionalidad del artículo 447 *bis* del Código Fiscal de la Ciudad (texto según Ley N° 6382) y del artículo 76 de la Ley N° 6383 (Ley Tarifaria para el año 2021), en cuanto disponen gravar con el IS –con un alícuota del 1,20%– los resúmenes de tarjeta de crédito que las entidades emisoras remitan a sus titulares.

Del mismo modo, requirió la declaración de inconstitucionalidad de la Resolución N° 282/2020 dictada por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP), en cuanto establece un régimen de percepción del tributo de mención .

Solicitó el dictado de una medida cautelar en los términos del artículo 15 de la Ley N° 2145, a fin de que se ordene a la demandada que cese el cobro del IS *“sobre los resúmenes de tarjeta de crédito de (su) titularidad”*.

Alegó que el régimen legal de las tarjetas de crédito está previsto en la Ley N° 25.065, cuyo artículo 39 estipula que, a los fines de la preparación de la vía ejecutiva, el ejecutante deberá acompañar el contrato de emisión de tarjeta de crédito y el resumen de cuenta.

Explicó que los principios rectores del IS indican que dicho

tributo sólo puede recaer sobre un “instrumento”, lo que surgiría del artículo 9 inciso b), apartado 2 de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548 (LCF).

Asimismo, mencionó que el artículo 446 del CF local prevé los actos y contratos de carácter oneroso sujetos al IS, siempre que estén debidamente instrumentados en los términos del artículo 455 del mismo plexo legal.

Subrayó entonces que el IS recae únicamente sobre un “instrumento”, el cual es definido como un documento del cual surja el perfeccionamiento de los actos y fundamentalmente que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento, lo que no ocurre con el resumen de tarjeta de crédito, que no perfecciona el negocio.

Agregó que las normas impugnadas resultan entonces violatorias del artículo 9, inciso b), de la LCF que establece la prohibición a las provincias de aplicar “*gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por [dicha] Ley*”, puesto que en el caso no se está gravando estrictamente los resúmenes de tarjeta de crédito sino las operaciones que se encuentran incluidas en el resumen de tarjeta de crédito.

Detalló que al no existir un “instrumento” en relación a dichas operaciones, el IS se desnaturaliza en su aplicación, convirtiéndose en un tributo que grava el negocio jurídico subyacente, es decir, materia imponible gravada por impuestos nacionales coparticipados, ya que los Fiscos locales están autorizados a sancionar y aplicar el IS, siempre que éste recaiga sobre un instrumento ejecutable y autosuficiente, es decir, que el impuesto es netamente formal.

Explicó que, de todo lo expuesto, no cabe otra conclusión que entender que la demandada pretende gravar con el IS a las operaciones que están incluidas en los resúmenes de tarjeta de crédito cuando en realidad esas operaciones, en caso de corresponder, ya pagaron los tributos correspondientes al

momento de su concreción; lo que determina que, en los hechos, se gravan las operaciones de los resúmenes de tarjeta de crédito con un “IVA provincial” análogo al nacional.

Sostuvo que la arbitrariedad en el actuar del GCBA deviene en un enriquecimiento sin causa contra su persona así como la violación del derecho de propiedad y la creación de un “empréstito forzoso”.

Adujo que planteó también la inconstitucionalidad de la Resolución AGIP N° 282/2020, toda vez que no prevé un mecanismo mediante el cual se pueda solicitar la exclusión del régimen de percepción allí creado, lo que viola el principio de reserva de ley en materia tributaria (artículos 18, CN y 13, inciso 3, CCABA) y el derecho de propiedad (artículos 17, CN y 12, inciso 5, CCABA). Asimismo, por ser violatoria de la cláusula del comercio y crear aduanas interiores, al gravar el comercio interjurisdiccional de modo no previsto por el ordenamiento vigente.

Por último, planteó que, en subsidio y para el caso de que no se acepte la vía de amparo, se readecue el proceso a la acción declarativa de certeza prevista en el artículo 277 del CCAyT.

B. Con fecha 25/03/2021, la Secretaría General del fuero resolvió la anotación de la causa en el Registro de Procesos Colectivos, conforme a lo dispuesto en Anexo I, artículo 3°, del Acuerdo Plenario N° 4/2016, *“sin perjuicio de lo que en definitiva decida el magistrado desinsaculado”* (actuación n° 451702/2021)

El 26/03/2021 la magistrada de grado dispuso que, toda vez que el carácter colectivo del presente amparo no surgía de las manifestaciones efectuadas por la parte actora en la demanda, como tampoco resultaba palmario de las actuaciones, se hiciera saber tal circunstancia a la Secretaría General de la Cámara de Apelaciones del fuero, a sus efectos, sin perjuicio de lo que eventualmente se pudiera decidir *a posteriori* (actuación n° 453406/2021).

Al dictaminar, el Sr. fiscal de grado interviniente no presentó objeciones a la procedencia formal de la vía de amparo para debatir la cuestión propuesta. Asimismo, resaltó que compartía lo señalado por el tribunal *a quo*, al destacar que, en principio, no se encontraba configurado en autos el carácter colectivo del proceso, en tanto la controversia tenía por objeto un derecho individual, de naturaleza estrictamente patrimonial, cuyo ejercicio corresponde, como regla, a su titular (actuación N° 480727/2021).

El día 29/03/2021, la actora manifestó su “error” al subir al sistema el escrito de inicio y aclaró que la acción pretende tener carácter colectivo. En virtud de ello adjuntó un nuevo escrito de demanda, en similares términos a los ya expuestos, con el agregado de invocar tal carácter colectivo. El Sr. Valdés, además, puso de resalto su condición de legislador local. Asimismo, se incorporó como accionante en causa propia el letrado patrocinante del actor, Rodrigo Javier Puértolas.

Frente a ello, el 31/03/2021, la magistrada de la anterior instancia dispuso requerir a la actora que aclare: 1) si la manifestación formulada en punto a que el escrito “*efectivamente subido como demanda no era más que un borrador previo firmado, que procuraba una acción individual tuitiva de intereses (sic) implica un desistimiento de la demanda primigenia*” (actuación N.º 450947/2021), a los efectos de tenerla como no presentada y tener como válida la adjuntada a la actuación N° 480910/2021; 2) el alcance de la legitimación invocada –tanto la del actor como la del letrado patrocinante– y, en su caso, especificar concretamente la petición formulada; y 3) el/los caracteres de usuario/usuarios de tarjeta de crédito y en su caso, señale respecto de qué tarjeta/s de crédito se le habrían efectuado las retenciones alegadas, acompañando documental respaldatoria (actuación n° 499338/2021).

El 11/04/2021 la actora respondió a lo solicitado presentando un nuevo escrito de demanda (tercero), en similares términos al

último presentado, con las aclaraciones requeridas como “*otro si digo*”. Allí expuso sintéticamente que en autos se ha invocado la legitimación amplia conferida por el párrafo segundo del artículo 14 de la CCABA, es decir, que la demanda ha sido promovida como acción de amparo colectivo a efectos de que se declare la inconstitucionalidad de las normas locales cuestionadas y en consecuencia se ordene el cese del cobro del Impuesto de Sellos a todos los usuarios de tarjetas de crédito radicadas en la Ciudad. Asimismo, aclaró que se persigue el dictado de una medida cautelar que suspenda el cobro del Impuesto de Sellos a todos los usuarios de tarjetas de crédito radicadas en la Ciudad de Buenos Aires y, oportunamente, se dicte sentencia definitiva haciéndose lugar a la demanda, declarando la inconstitucionalidad de las normas cuestionadas y, como consecuencia de ello, ordenándose la devolución de lo cobrado a todos los usuarios de tarjetas de crédito radicadas en esta jurisdicción local.

Conferida nueva vista, el Sr. fiscal de grado señaló la improcedencia de la legitimación alegada por el actor en su carácter de diputado a fin de representar a un colectivo y reiteró su criterio en cuanto a que la controversia involucra un derecho de naturaleza estrictamente patrimonial, cuyo ejercicio corresponde, como regla, a su titular. En definitiva, refirió que “*el nuevo escrito de inicio (actuación nº 560425/2021), más allá de aludir, en diferentes oportunidades, al carácter ‘colectivo’ del proceso, no contiene ningún desarrollo argumental que avale dicha caracterización, ni el cumplimiento de los recaudos señalados*”. Por otro lado, mencionó que “*aun si se sostuviera que se ha verificado una causa fáctica común y un enfoque colectivo de los efectos de ese hecho, tampoco se ha introducido ningún argumento a efectos de justificar por qué el ejercicio individual del derecho no aparece plenamente justificado*”, en los términos de la jurisprudencia del máximo tribunal. Por último, subrayó que, a tenor del grado de generalidad que presentan varios pasajes del escrito de inicio,

parecería que el accionante persigue la declaración de invalidez de la normativa impugnada con efecto *erga omnes*, de modo que se pretendería un pronunciamiento judicial en abstracto acerca de la adecuación de las normas impugnadas a la ley de coparticipación federal. Aclaró que la circunstancia mencionada obsta a la configuración de un caso judicial susceptible de ser ventilado por la vía del amparo, ya que el medio idóneo para obtener dicho resultado es la acción declarativa de inconstitucionalidad de competencia originaria y exclusiva del TSJCABA (cf. artículo 113, inciso 2°, CCABA).

C. Con fecha 23/04/2021, la Sra. jueza de la anterior instancia resolvió tramitar la causa como una acción individual iniciada por derecho propio por los coactores Juan Manuel Valdés y Rodrigo Javier Puértolas en defensa de sus derechos individuales patrimoniales. En función de lo expuesto, dispuso correr traslado de la demanda por el plazo de diez (10) días y pasar a resolver la cautelar requerida por la actora (actuación nº 644443/2021).

En la apuntada resolución, la Sra. juez de la anterior instancia subrayó –en línea con lo dictaminado por el Sr. Fiscal de grado– que no se advertía que los presentantes hubieran justificado con argumentos convincentes el carácter colectivo de este proceso, ya que *“si bien en una primera lectura podría considerarse a la norma impugnada como un hecho dañoso común que afecta una serie de derechos individuales homogéneos, lo cierto es que la mera mención de tal circunstancia no resulta suficiente para tener por cumplidos los requisitos que se han establecido pretorianamente para la procedencia formal de una demanda colectiva”*.

D. El 27/04/2021, la Sra. jueza de grado hizo lugar a la medida cautelar requerida y ordenó al GCBA que –a través de la AGIP– suspenda los efectos de la Resolución Nº 282/2020 en relación con los coactores Juan Manuel Valdés y Rodrigo Javier Puértolas hasta el dictado de la sentencia definitiva,

debiendo la demandada arbitrar los medios necesarios para que las entidades bancarias intervinientes tomen conocimiento de lo resuelto (actuación nº 686409/2021).

Para así decidir, tuvo en consideración la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548 (en especial su artículo 9, inciso b), apartado 2, relativo al Impuesto de Sellos) y el Código Fiscal local (t.o. 2021, artículo 444). Asimismo, respecto de éste último precepto, agregó la importancia del artículo 454 “*en clara correspondencia con el artículo citado de la LCF que tiene como hecho imponible dos componentes esenciales la instrumentalidad y la onerosidad*”.

Explicó que el tributo incorporado por Ley N° 6382 se fija con una alícuota del 1,2% que recae sobre todas las operaciones (compras, pago de impuestos o servicios, por ejemplo) que se abonen con las tarjetas de crédito, sean en cuotas o en un solo pago, que se realicen a partir del 1° de enero del 2021, lo que se reglamentó mediante Resolución AGIP N° 282/2020, en cuanto establece el régimen de percepción del Impuesto de Sellos que recae directamente sobre los resúmenes de tarjeta de crédito.

Enfatizó que la cuestión a dilucidar entonces era si el IS cuestionado, al recaer sobre “*liquidaciones o resúmenes periódicos que las entidades emisoras de tarjetas de crédito o compra generen para su remisión a los titulares de las mismas*”

, cumplía con el requisito de *instrumentalidad*.

A tal fin, alegó que conforme la LCF, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires acordaron que se entendería por instrumento exclusivamente la escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente

realicen los contribuyentes (cf. artículo 9, apartado 2).

En virtud de ello, la Sra. jueza de grado expresó que no poseía *“certeza si ello resulta un acto, contrato u operación onerosa, antes bien, podría ser solo una liquidación de gastos insuficiente incluso para exigir por sí sola judicialmente su pago. Ello así, en tanto la **ley 25065** de tarjetas de crédito prescribe que para poder exigir el pago de la liquidación, el emisor debe preparar la vía ejecutiva presentando el resumen de cuenta y adicionalmente el contrato de emisión de la tarjeta de crédito (art. 39 primer párrafo). La liquidación o resumen de cuenta por sí sola no es título jurídico válido y suficiente para exigir el cumplimiento ”* (el destacado en negrita es del original).

De tal forma, la Sra. jueza de grado concluyó que *“técnicamente el documento sobre el que se pretende materializar el impuesto, no sería un instrumento en términos de las leyes vigentes y por ende me inclino por suspender el cobro del tributo en cuestión. Preliminarmente, y hasta tanto se dirima el fondo del asunto, considero que el resumen no podría considerarse instrumento a los efectos del hecho imponible ”*.

El cumplimiento de la orden cautelar fue acreditado por la demandada con fecha 12/05/2021.

E. Con fecha 03/05/2021, la actora efectuó una presentación a fin de subsanar los requisitos que la juez de grado había considerado incumplidos, con el objeto de imprimir a la acción carácter colectivo. Así, la interesada amplió su presentación (cuarto escrito de demanda), adjuntó adhesiones de dos asociaciones de usuarios y consumidores (ADDUC y DEUCO) y resaltó la relación de consumo a la que remite la acción, de modo que –según afirma– ya no se trataría meramente de evaluar un planteo de índole tributaria (actuación n° 737387/2021).

Del mismo modo, el 05/05/2021, se presentaron Federico Luis Escribal, Walter Fabian Kohn y Diego Augusto Bandieri,



adhiriendo a la acción en los mismos términos que los formulados por los coactores Juan Manuel Valdés y Rodrigo Javier Puértolas (actuación n° 754643/2021).

F. Con fecha 05/05/2021, la magistrada de grado resolvió denegar la ampliación de la demanda solicitada (actuación n° 757948/2021). Para ello consideró que la providencia del 27/04/2021 (actuación n° 644443/2021) se encontraba firme y consentida. Asimismo, resaltó que la calificación vinculada con la relación de consumo fue recién manifestada en términos expresos y concretos y, además, fundada en el artículo 42 de la CN, en esta última presentación, con el mero objeto de tornar colectivo el presente proceso. Señaló que, igualmente, no se configura tal carácter en el caso de marras en tanto no se halla presente el vínculo jurídico entre un proveedor y un consumidor o usuario, en los términos dispuestos por los artículos 1°, 2° y 3° de la Ley N° 24.240, artículos 1092 y 1096 del CCyCN y artículo 5° del Código Procesal de la Justicia en las Relaciones de Consumo.

Reiteró que el objeto de la demanda radica en la impugnación constitucional de un tributo local –el cual no puede ser impuesto por otro sujeto que no sea la Legislatura de la CABA–, *“por lo que la relación jurídica entre los coactores y el demandado se encuentra compuesta únicamente por el contribuyente y el Estado local” (...)* *“[m]ás aún cuando incluso la pretensión de autos no fue dirigida contra las entidades emisoras de tarjetas de crédito o compras -quienes en esta relación sólo actúan como agente de percepción- sino contra el GCBA”.*

Expuso que, *“pese a las marchas y contramarchas acaecidas desde el inicio del proceso (vgr. el actor inició una demanda por error -actuación n° 450947/2021-, luego presentó otras dos distintas –actuaciones n° 480910/2021 y 560425/2021- y ahora pretende realizar una nueva readecuación del último escrito de inicio –actuación n.º 737387/2021-), siempre se privilegió la*

continuidad del proceso, pero ello no implicaba que los accionantes no deban atenerse a las consecuencias del modo en fue planteada la pretensión.

Al mismo tiempo, concluyó que, en los términos de las adhesiones efectuadas por las dos asociaciones presentadas, no es posible tener por configurados los requisitos necesarios para darles intervención en el proceso, a fin de ejercer la representación que invocan respecto de los usuarios de tarjetas de crédito radicadas en la CABA, al menos no en los términos propuestos; lo que no obsta a que las asociaciones –si se configuraran los supuestos para hacerlo– puedan plantear su pretensión, *“ya sea en una nueva acción de consumo y/o un amparo colectivo”*.

G. Con fecha 05/05/2021, la demandada interpuso recurso de apelación contra la medida cautelar dictada en autos, el que fue concedido por el tribunal de primera instancia el 06/05/2021 (actuación nº 764006/2021).

Como primer agravio introdujo la cuestión procesal, a partir de la alegada vulneración del derecho de defensa y del principio de legalidad. Fundó dicho agravio en que la cautelar no generará perjuicios solo al Gobierno sino a todos los ciudadanos que viven, estudian, trabajan y se desarrollan dentro de los límites territoriales de la Ciudad de Buenos Aires, por lo que necesariamente debe tomarse dimensión del interés público que se encuentra comprometido con el dictado de la medida cautelar y ponderar los perjuicios que la medida puede causar, lo que determina que se debió haber dado cumplimiento al pedido de informes reglado en el artículo 15 de la Ley Nº 2145, incumplido en el caso de autos.

Como segundo agravio expuso la coincidencia de la medida cautelar con el objeto de la demanda.

En tercer lugar, se agravio de la falta de concurrencia de los requisitos que prevé el artículo 15 de la Ley Nº 2145 e indicó que en cualquier tipo de procesos las medidas cautelares

deben considerarse y otorgarse en forma restrictiva.

En cuanto a la verosimilitud del derecho, alegó que una liquidación de gastos puede ser un acto, un contrato o una operación onerosa, es decir puede adoptar cualquier forma jurídica. Pretender reducirla a una documentación de gastos no responde ni a la norma tributaria ni a la propia regulación del contrato de tarjeta de crédito.

De tal forma, consideró que forzar el concepto de autosuficiencia instrumental para dejar fuera el resumen de la tarjeta de crédito viola el principio de legalidad y unifica conceptos jurídicos como instrumento, autosuficiencia y vía ejecutiva pretendiendo que respondan a una unicidad que sólo la sentencia resistida otorga, a partir de fundamentos contradictorios.

Explicó que cabe entonces distinguir entre el contrato inicial, que es un contrato de emisión de la tarjeta celebrado entre el banco correspondiente y el usuario, de los sucesivos contratos que se plasman en los resúmenes, donde las partes son el usuario y el banco, cumpliendo este último con las obligaciones a su cargo emitiendo el resumen y financiando los consumos y el primero abonando el resumen por los montos y en los plazos allí estipulados. De esta forma, la operatoria que documenta el resumen es una operatoria financiera que tiene su causa en la utilización que el usuario hace del plástico en el lapso de tiempo que el mismo resumen señala. Cada mes se produce un nuevo vínculo documentado en el resumen y, una vez emitido el resumen y remitido al usuario, genera para éste la obligación de pago o, en caso de disconformidad, su impugnación en el tiempo y forma que la ley estipula.

Detalló que también en otras jurisdicciones locales se ha regulado en forma similar el Impuesto de Sellos sobre resúmenes de tarjeta de crédito (Provincia de Buenos Aires, Córdoba, Mendoza, entre otras), circunstancia que demuestra cierta uniformidad que no debería dejar de considerarse.

Por otra parte, evidenció que en autos no se encuentra acreditado el recaudo de peligro en la demora por los montos implicados, a lo que sumó la inexistencia de daño grave en los términos del CCAyT e inexistencia de ilegalidad manifiesta del accionar administrativo.

Por último, mencionó otros agravios como la violación de su derecho de defensa, la afectación en la percepción de la renta pública y lesión de la autonomía de la Ciudad, así como que la sentencia de grado vulnera la división de poderes. Añadió que la contracautela fijada resulta insuficiente.

Con fecha 12/05/2021, la actora contestó los agravios vertidos por el GCBA y solicitó que se declare desierta la apelación ante la alegada ausencia de una crítica razonada y concreta del decisorio. Subsidiariamente, reiteró sus argumentos para considerar que el resumen de la tarjeta de crédito no constituye un instrumento gravable (actuación n° 823189/2021, del presente incidente de apelación).

H. El día 10/05/2021, la actora y las asociaciones presentadas con fecha 03/05/2021 en los autos principales apelaron la resolución del 05/05/2021 mediante la cual la Sra. jueza de la anterior instancia denegó la ampliación de la demanda solicitada. El recurso fue concedido con fecha 12/05/2021 (actuación n° 803184/2021).

Como planteo preliminar, en la apelación se señaló que la jueza *a quo* arbitraria e infundadamente se ha negado a reconocer el carácter colectivo que la parte actora le dio a la acción impetrada, por razones “extra jurídicas” tal como –según se alega– quedó en evidencia en los contradictorios argumentos esgrimidos que *“no son más que vulgares excusas para reducir la presente acción de amparo colectivo a una acción de amparo individual de baja cuantía”*.

En cuanto a sus agravios, la apelante expuso que la competencia está dada por la materia, las personas y el territorio, mas no por el carácter individual o colectivo del

proceso y mencionó que la magistrada de grado se equivocó al sostener que la resolución que rechazaba el carácter colectivo habría adquirido firmeza y, por ende, no podría modificarse. En este sentido, explicó que dicha providencia de mero trámite no hace cosa juzgada que impida ejercer el derecho de ampliar demanda. También mencionó que la providencia no puede considerarse consentida y firme respecto de las dos asociaciones de defensa del consumidor que no estaban presentadas en la causa. Agregó que es incorrecto sostener que no se había fundado el conflicto en base a la normativa de consumo.

Refirió que el cobro ilegítimo del IS a los usuarios sobre los consumos mensuales liquidados en los resúmenes de tarjetas de crédito constituye un acto ilegal y manifiestamente inconstitucional que impacta directamente sobre una relación de consumo, afectando los derechos constitucionales y los intereses económicos de usuarios y consumidores, ya que el carácter tributario del cobro ilegal cuestionado no desplaza la aplicación de las normas de orden público consumeril.

Adujo que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación da cuenta de múltiples acciones colectivas de defensa del consumidor a través de las cuales se cuestionan tributos, sin que ello obste la aplicación del derecho consumeril ni impida la procedencia de su juzgamiento colectivo. Al respecto manifestó que basta con observar el Registro Público de Procesos Colectivos para advertir la existencia de diversos juicios colectivos en los cuales se cuestionan todo tipo de tributos y normas impositivas.

Destacó que las acciones colectivas, aunque exiguamente reguladas, cuentan con la firme letra ampliatoria de derechos (legitimación activa colectiva extensa) fijada en el párrafo 2° del artículo 14 de la Constitución de la Ciudad y, además, no puede soslayarse el hecho de que los afectados por el impuesto resultan ser, en todos los casos, usuarios de tarjetas

de crédito, siendo un claro y determinado conjunto de sujetos.

Del mismo modo, resaltó que la parte actora tiene todo el derecho de ampliar demanda, transformarla y modificarla cuantas veces lo considere necesario con la única limitación de que sea antes de notificado el traslado de la misma y dicho derecho no puede ser arbitrariamente coartado por la jueza de grado, pues importa una violación de las reglas del debido proceso y la defensa en juicio. Por su parte, las Asociaciones tienen todo el derecho de presentarse como terceros y ello tampoco puede ser coartado por la jueza de grado. Del mismo modo, agregaron que no se reclamó el resarcimiento de un daño diferenciado (moral, lucro cesante o pérdida de chance) según el perjuicio padecido por cada usuario en particular, antes bien, se reclamó respecto de la afectación común generada por el ilegítimo cobro del IS a todos los usuarios de tarjetas de crédito.

Por último, precisó que tratándose de consumidores y además de sumas que individualmente consideradas tornan antieconómico que cada usuario pueda promover un juicio individual, el acceso a la justicia se encuentra comprometido. Explicó que el colectivo de usuarios y consumidores es estructuralmente vulnerable, de modo que sus derechos merecen especial protección judicial por mandato constitucional. De tal forma, de sostenerse que cada usuario damnificado tenga que promover un juicio individual, ello resultaría contrario a un racional servicio de justicia.

El día 31/05/2021, el GCBA demandado contestó los agravios e insistió en la improcedencia de considerar el presente amparo como colectivo (actuación N° 980988/2021, del presente incidente de apelación).

I. Así reseñadas las constancias relevantes de la causa, corresponde efectuar las siguientes consideraciones, destacando que el Tribunal interviniente no se encuentra obligado a examinar todas y cada una de las argumentaciones

de las partes, sino tan sólo aquellas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso (CSJN, Fallos: 306:444 y 302:235, entre otros).

V. Recurso de apelación de la actora y de las asociaciones presentadas en la causa principal con fecha 03/05/2021.

A. La actora y las asociaciones presentadas con fecha 03/05/2021 se agravan, esencialmente, debido a que la magistrada de grado rechazó el pedido de ampliación de la demanda, al considerar que la presente acción no puede tramitar como amparo colectivo.

B. Al respecto, cabe recordar que el escrito de expresión de agravios debe contener una crítica concreta y razonada de las partes del fallo que el apelante considere equivocadas (cf. artículo 236 del CCAyT, aplicable supletoriamente según lo establecido en el artículo 26 de la Ley N° 2145).

La *crítica* supone un juicio de impugnación sobre lo manifestado; que ésta sea *concreta* significa precisa y determinada; y que sea *razonada* implica la necesidad de una expresa exposición argumental sobre los puntos, los errores y/o las omisiones —fácticos y/o jurídicos— que se impugnan en la resolución atacada.

En tal sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que corresponde declarar desierto el recurso ordinario de apelación si en el escrito de expresión de agravios “... *el recurrente se limita a efectuar apreciaciones genéricas pero no controvierte las motivaciones principales tenidas en cuenta por la cámara...*” (Fallos: 333:1404). La mera reedición de las objeciones formuladas en las instancias anteriores, la crítica parcial e insuficiente del fallo impugnado, las simples discrepancias con el criterio del a quo, los asertos dogmáticos que no rebaten aspectos específicos tenidos en cuenta para decidir la cuestión planteada, no pueden ser tenidas como una

verdadera crítica, concreta y razonada en el sentido supra indicado (Fallos: 332:752; 329:3537 y 325:2438).

De hecho, si el apelante no rebate, punto por punto, los errores u omisiones del juez de primer grado o sus fundamentos, corresponde tener por desierto el recurso interpuesto [conf. Cámara de Apelaciones del fuero, Sala I, *in re*: “*Mendoza Escobar Alfonso c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)*”, Expediente N° EXP-16362/0, 04/06/2008; Sala II, en: “*GCBA c/ Autolíneas Argentinas SACI Y F s/ ejecución fiscal*”, Expediente N° EJP-70785/0, 18/03/2004 y Sala III, *in re*: “*GCBA c/ Armando Automotores SACIF s/ ejecución fiscal*”, Expediente N° EJP-821106/0, 26/05/2014 y en “*Lasca Ester Emilia c/ GCBA s/ empleo público (no cesantía ni exoneración)*”, Expediente N° EXP-28284/0, 27/06/2014].

C. A partir de este encuadre, observo que la apelación intentada no logra poner en evidencia un error en el pronunciamiento atacado en cuanto concluye que la presente acción, por el modo en que vino propuesta, remite a la consideración de una “*relación jurídica tributaria*”, toda vez que su objeto es, básicamente, la impugnación y suspensión de los efectos de la Ley N° 6323 que, al modificar el Código Fiscal local (texto según Ley N° 6382), grava con el Impuesto de Sellos en esta jurisdicción a las “*liquidaciones o resúmenes periódicos que las entidades emisoras de tarjetas de crédito o compra generen para su remisión a los titulares de las mismas*”

(cf. artículos 447 *bis*, CF –texto según Ley N° 6382– y 76 de la Ley Tarifaria para el año 2021) .

En suma, la presente controversia se ha configurado desde un primer momento a partir de la relación fisco-contribuyente que une a las partes y gira en torno a la alegada ilegitimidad de una obligación tributaria regulada por el Código Fiscal local.

En este sentido, parece oportuno recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde antiguo ha sostenido



que “(l)os impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos, pues su imposición y la fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública” (Fallos: 167:5 y 283:360, entre muchos otros).

En función de lo expuesto, la apelación no rebate lo expresado en la sentencia de grado de fecha 05/05/2021, en cuanto a que

*“ la presente demanda no califica como una acción de consumo” .*

D. i. Despejado lo anterior, en el recurso en estudio tampoco se demuestra la inconsistencia de la sentencia objetada en cuanto concluye –en línea con lo dictaminado por el Sr. fiscal de grado– que, en virtud de las particularidades que el caso presenta, no se ha logrado acreditar de manera clara, concreta y razonada que se encuentren reunidos los presupuestos para tramitar la presente acción de amparo con alcance colectivo, al haberse fundado la pretensión intentada en la defensa de derechos patrimoniales de naturaleza individual.

En este sentido, recuerdo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resaltado que *“ la definición de la clase es crítica para que las acciones colectivas puedan cumplir con su objetivo... Sólo a partir de un certero conocimiento de la clase involucrada el juez podrá evaluar, por ejemplo, si la pretensión deducida se concentra en los efectos comunes que el hecho o acto dañoso ocasiona o si el acceso a la justicia se encontrará comprometido de no admitirse la acción colectiva ”* (Fallos: 338:40).

Es que, tal como lo ha precisado esa Sala II de la Cámara, *“ desde el punto de vista constitucional, la regla es, en materia de derechos individuales, que la legitimación corresponde a su titular. La estructura regla-excepción es importante para despejar el razonamiento legal. El análisis debe comenzar entonces por la regla, es decir, la legitimación del sujeto individual en el caso de bienes individuales. Luego,*

*corresponderá analizar si se da un supuesto de excepción, es decir, si la acción es colectiva porque hay un bien colectivo o porque existe la posibilidad de encontrar un elemento común a todos los derechos individuales. Esta metodología implica también, finalmente, que la interpretación es restrictiva, y que, en caso de duda, debe estarse a la protección de la disponibilidad del bien por parte de su titular (confr. Lorenzetti, Ricardo L., ob. cit., p. 107; esta sala in re: “Asociación de Entidades Educativas Privadas Argentinas c/ GCBA s/ amparo [art. 14 CCABA]”, Expte. N°A33171-2013/0, del 02/09/13, voto del juez Juan Lima)” [in re: “Consumidores Financieros Asociación Civil para su Defensa c/ GCBA s/ repetición”, Expte. N° 9548/2016-0, sentencia del 19/06/2017].*

Desde esta perspectiva, no corresponde en esta instancia suplir las omisiones argumentativas que se evidencian en los cuatro escritos de demanda presentados en estos autos.

En este punto, no es posible soslayar que la actora consintió la calificación de su pretensión como *“acción individual iniciada por derecho propio por los coactores Juan Manuel Valdés y Rodrigo Javier Puértolas en defensa de sus derechos individuales patrimoniales”*, efectuada por la Sra. juez de grado en su resolución de fecha 23/04/2021 y recién intentó modificar el encuadre dado a la causa el día 03/05/2021, una vez ordenado el traslado de la demanda.

Asimismo, consintió que la acción nunca tramitó con arreglo a las previsiones de la nueva legislación local en materia de consumo [Leyes N° 6286 y 6407 que aprobó en su artículo 1° el Código Procesal para la Justicia en las Relaciones de Consumo en el ámbito de la Ciudad (CPJRC) y la Resolución de Presidencia del Consejo de la Magistratura N° 850/2020, ratificada por la Resolución CM N° 267/2020].

ii. Lo aquí expuesto, claro está, no implica adelantar opinión sobre la hipotética procedencia de una acción colectiva con similar objeto al presente y en defensa de *derechos*

*individuales homogéneos*, si se lograra demostrar que se encuentran reunidos los presupuestos procesales de admisibilidad que justifican su andamiento.

Tal como lo ha señalado reiteradamente la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de acuerdo al artículo 43 de la Constitución Nacional, *“las asociaciones de usuarios y consumidores se encuentran legitimadas para iniciar acciones colectivas relativas a derechos de incidencia colectiva referentes a intereses individuales homogéneos, incluso de naturaleza patrimonial”* [ *in re* : *“Consumidores Libres Cooperativa Ltda. Prov. Serv. Acc. Com. c/ AMX Argentina (Claro) s/ proceso de conocimiento”*, sentencia del 09/12/2015, Fallos, 338:1492].

La habilitación para formular una pretensión de este tipo se halla supeditada a que concurran tres factores: a) un hecho único susceptible de ocasionar una lesión a una pluralidad de sujetos; b) una pretensión enfocada en los *“efectos comunes”* para toda la clase involucrada; c) el no reconocimiento de la legitimación procesal puede comprometer el acceso a la justicia del grupo cuya representación se invoca (cf. CSJN, *in re* : *“Halabi, Ernesto c/ P.E.N. s/ amparo- ley 16986”*, sentencia del 24/02/2009, Fallos, 332:111 y *“PADEC c/ Swiss Medical S.A. s/ nulidad de cláusulas contractuales”*, sentencia del 21/08/2013, Fallos, 336:1236 y Sala III de la Cámara de Apelaciones del fuero, *in re* : *“Asociación por la Defensa de Usuarios y Consumidores c/ GCBA y Otros s/ otras demandas contra autoridad administrativa”*, Expte. N° 8460/2017-0, sentencia del 29/12/2017).

E. Por las consideraciones expuestas, la apelación intentada no puede prosperar.

## VI. Recurso de apelación de la accionada.

A. La Ciudad cuestiona la medida cautelar dictada en autos, en

tanto suspende los efectos de la Resolución N° 282/2020 de la AGIP en relación con los coactores Juan Manuel Valdés y Rodrigo Javier Puértolas, debiendo la demandada arbitrar los medios necesarios para que las entidades bancarias intervinientes tomen conocimiento de lo que aquí se resuelve. Ello, hasta tanto se dicte sentencia definitiva.

B. i. En cuanto a los presupuestos que justifican el dictado de medidas cautelares contra la Administración, es conveniente resaltar que la regulación local del amparo admite el dictado de medidas cautelares, accesorias, estrictamente instrumentales, regulando su procedencia en el artículo 14 de la Ley N° 2145, texto consolidado.

En la norma legal de mención se dispone que *“(e)n la acción de amparo, como accesorio al principal, con criterio excepcional son admisibles las medidas cautelares que resulten necesarias para asegurar los efectos prácticos de la sentencia definitiva (...) Cuando la medida cautelar solicitada afectase la prestación de un servicio público, (...) el juez previamente le correrá traslado a la autoridad pública demandada para que se expida dentro de un plazo máximo de dos (2) días sobre la inconveniencia de adoptar dicha medida (...) En las acciones de amparo contra autoridades públicas son requisitos necesarios para el otorgamiento de toda cautelar la acreditación simultánea de los siguientes presupuestos: a) Verosimilitud del derecho. b) Peligro en la demora. c) No frustración del interés público y d) Contracautela...”*.

En el artículo 177 del Código Contencioso Administrativo y Tributario local (aplicable supletoriamente al ámbito de la acción de amparo conforme lo normado en el artículo 26 de la Ley N° 2145) se establece que *“[l]as medidas cautelares son todas aquellas que tienen por objeto garantizar los efectos del proceso, incluso aquéllas 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 pudiese 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...”.*

Por su parte, el artículo 189 del CCAyT prevé que la medida cautelar suspensiva de la ejecución o del cumplimiento de un hecho, acto o contrato administrativo, está sujeta a que el solicitante demuestre que la “*ejecución o cumplimiento causare o pudiese causar graves daños*” al administrado, “*en tanto de ello no resulte grave perjuicio para el interés público*” (inc. 1º) y que “*el hecho, acto o contrato, ostentare una ilegalidad manifiesta, o su ejecución o cumplimiento tuviera como consecuencia mayores perjuicios que su suspensión*” (inc. 2º).

ii. En resumen, se ha considerado que las medidas cautelares tienen naturaleza instrumental y accesorio, pues por regla no constituyen un fin en sí mismas y tienden a posibilitar el cumplimiento de la sentencia definitiva a dictarse o dictada en el juicio principal, y su finalidad consiste en asegurar la eficacia de la sentencia, mas no convertirse en tal (conf. dictamen de la Procuración General de la Nación, al que remitió la CSJN en Fallos: 327:320).

Con respecto a la *verosimilitud del derecho*, si bien es cierto que debe entenderse como la posibilidad de que el derecho exista y no como una incontrastable realidad, que sólo podrá ser alcanzada al tiempo de dictar la sentencia de mérito, no lo es menos que quien solicita tales medidas debe acreditar —aun mínimamente— la prueba de la verosímil presunción de su derecho.

La *verosimilitud del derecho* de la actora se relaciona en forma inversamente proporcional a la presunción de legitimidad del acto atacado y, a la vez, directamente proporcional a la existencia de un vicio manifiesto.

La presunción de legitimidad de que gozan los actos administrativos encuentra fundamento en la presunción de validez que acompaña a todos los actos estatales. Asimismo, cabe destacar que la presunción de legitimidad no reviste carácter absoluto, pues cede frente a la aparición de vicios manifiestos en el acto administrativo. Calificada doctrina ha sostenido que “ *[s]i el vicio que porta el acto administrativo surge en forma patente y notoria del mismo, sin necesidad de que deba realizarse una investigación de hecho para comprobar su existencia, la nulidad se denomina ‘manifiesta’. Por el contrario, si para arribar a tal resultado, fuere preciso efectuar una indagación de hecho en razón de que el vicio no surge palmariamente del propio acto, la nulidad será ‘no manifiesta’.*” (Cassagne, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994, tomo II, p. 161).

El *peligro en la demora* se identifica con el peligro probable de que la tutela jurídica definitiva que el actor aguarda de la sentencia en el proceso principal no pueda en los hechos realizarse, esto es, que a raíz del transcurso del tiempo los efectos del fallo final resulten prácticamente inoperantes (cf. Palacio, Lino E., *Derecho Procesal Civil*, Ed. Abeledo-Perrot, 1992, Tomo VIII, p. 32 Y siguientes).

Al respecto, la CSJN ha señalado que “ *el examen de la concurrencia del peligro en la demora pide una apreciación atenta a la realidad comprometida con el objeto de establecer cabalmente si las secuelas que lleguen a producir los hechos que se pretenden evitar puedan restar eficacia al reconocimiento del derecho en juego, operado por una posterior sentencia*” (Fallos: 319:1277).

Asimismo, el Alto Tribunal federal ha sostenido que “*[s]i bien el dictado de medidas cautelares no exige un examen de certeza sobre la existencia del derecho pretendido, pesa sobre quien las solicita la carga de acreditar prima facie la existencia de la verosimilitud del derecho invocado y el peligro irreparable en la*

*demora, ya que resulta exigible que se evidencien fehacientemente las razones que las justifican” (in re: “ Líneas Aéreas Williams S. A. c/ Catamarca, Prov. de s/ Interdicto de retener”, del 16/07/1996).*

Si bien es reiterada la jurisprudencia respecto a admitir que a mayor verosimilitud del derecho corresponde no ser tan exigente con el peligro en la demora, y a la inversa, cuando existe peligro de un daño extremo se debe atemperar el rigor acerca de la verosimilitud del derecho invocado, lo cierto es que tal doctrina parte de reconocer la configuración de ambos requisitos a los efectos de la procedencia de la medida precautoria (conf. Sala II, en autos: “*Banque Nationale de Paris c/ GCBA s/ amparo*”, EXP 6/0, del 21/11/2000).

Sin embargo, tal criterio no implica prescindir de la configuración ?aunque sea mínima? de cualquiera de ellos (conf. Sala II, *in re: “Asociación Docentes Ademys c/ GCBA s/ otros procesos incidentales*”, EXP 30894/2, del 18/11/08).

iii. También recuerdo que la CSJN ha sostenido reiteradamente que *“[d]ebe adoptarse un criterio de particular estrictez en el examen de medidas suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales, en tanto inciden en la percepción de la renta pública, ya que esta circunstancia revela que debe evitarse en principio su acogimiento en la medida en que su aceptación podría incidir como un factor de retardo y perturbación de la política económica del Estado en menoscabo de los intereses de la comunidad que debe ser evitado.” (in re: “American Express Argentina S.A. c/ Río Negro, Provincia de s/ acción de amparo”, sentencia del 31/10/2000, entre otros).*

En la misma línea, el Máximo Tribunal federal ha expresado que *“los magistrados deben examinar con particular estrictez la adopción de medidas que pudieran afectar el erario público pues la percepción de las rentas del Tesoro -en tiempo y modo dispuestos legalmente- es condición indispensable para el regular funcionamiento del Estado” (Fallos: 327:5521;*

328:3720; 330:2186 y 333:935, entre otros).

C. En este marco, por los argumentos que se exponen a continuación, considero que en el caso no se encuentran reunidos los presupuestos básicos previstos en la Ley de Amparo local que resultan necesarios para conceder una medida cautelar como la requerida (cf. artículo 15) y, en consecuencia, la sentencia de grado debe ser dejada sin efecto.

D. En primer término, observo que los actores, con sus genéricas afirmaciones, no han logrado demostrar que la espera hasta el dictado de la sentencia definitiva les genere algún perjuicio de difícil o imposible reparación ulterior, a partir de la concreta incidencia que el gravamen cuestionado proyectaría sobre su patrimonio.

Como ya se explicó, el recaudo de *peligro en la demora* exige la probabilidad de que la tutela jurídica definitiva que la actora aguarda de la sentencia a pronunciarse en el proceso principal no pueda en los hechos realizarse, es decir que, a raíz del transcurso del tiempo, los efectos del fallo final resulten prácticamente inoperantes (conf. Sala I, *in re*: “*Nograro, Clotilde Irene c/ GCBA s/ otros procesos incidentales*”, Expte. Nº 11.766/1, 05/05/2006 y Sala II, *in re*: “*Córdoba, José Carlos c/ GCBA s/ medida cautelar*”, Expte. Nº 20.201/0, 12/06/2006, entre otros).

En este contexto, me permito disentir con la afirmación efectuada por la Sra. juez de grado en el considerando VIII de su pronunciamiento de fecha 27/04/2021, en tanto en el caso no aparece acreditado –siquiera en forma indiciaria– que se encuentren involucrados derechos de carácter alimentario de los actores, a causa del cumplimiento de la obligación tributaria resistida.

En pocas palabras, los actores no dedican un sólo párrafo de su presentación para explicar el nivel de impacto que el pago del Impuesto de Sellos sobre los resúmenes mensuales de sus



tarjetas de crédito generaría en su economía personal y/o familiar.

Corresponde recordar en este punto que la sentencia de grado dejó en claro que la presente acción, impulsada por los Sres. Valdés y Puértolas, tiene carácter individual.

En suma, al no haber sido probada la urgencia del caso, no se encuentra presente el recaudo de *peligro en la demora* necesario para otorgar la tutela cautelar peticionada.

E. La señalada falta de fundamentación de la demanda al momento de tener que demostrar el *peligro en la demora* –a fin de justificar el dictado de la cautelar requerida–, provoca que el examen en punto a la *verosimilitud del derecho* invocado deba efectuarse con suma prudencia.

El dictado de toda cautelar, como se adelantó, importa el anticipo de una eventual sentencia favorable. Por ello, la *verosimilitud del derecho* invocado debe surgir de manera manifiesta de los elementos obrantes en la causa, resultando, por lo demás, improcedente el examen exhaustivo de las relaciones que vinculan a las partes, cuya naturaleza y extensión han de ser dilucidadas con posterioridad (conf. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal, Sala I, *in re*: "*Turisur SA c/ Estado Nacional -Secretaría de Recursos Naturales y Desarrollo Sustentable - Administración de Parques Nacionales s/ nulidad de acto administrativo*", sentencia del 24/02/2000, entre muchos otros).

En palabras de la CSJN, el juicio de verdad en materia de medidas precautorias se encuentra en oposición a la finalidad del instituto cautelar, que no es otra que atender a aquello que no excede del marco de lo hipotético, dentro del cual, asimismo, agota su virtualidad (cf. CSJN, *in re*: "*Dorisar S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa*" , sentencia del 07/03/2000; Fallos 323:349).

Por otra parte, cabe recordar que en esta clase de procesos

cautelares contra los actos de los poderes públicos se enjuicia en forma preliminar la presunción de validez que ellos ostentan [cf. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, *in re: "Aeropuertos Argentina 2000 S.A c/ O.R.S.N.A. -Resolución 69/99 y otro s/ Medida cautelar (autónoma)"*, sentencia del 03/06/1999].

Cabe señalar en este punto que el Alto Tribunal federal ha expresado que la presunción de validez que debe reconocerse a los actos de las autoridades constituidas (Fallos 245:522) obliga en procesos precautorios que, como el presente, son de un limitado conocimiento, a una severa apreciación de las circunstancias del caso y a una actuación con suma prudencia por parte de los tribunales que, sin resignar por cierto su función de custodios de la Constitución, eviten que medidas de esta índole comprometan la actuación de los poderes públicos (conf. doctrina de Fallos: 314:1202).

Finalmente, es necesario consignar que la medida cautelar *innovativa* –a diferencia de lo que ocurre en la específica medida de no innovar– no pretende meramente conservar o proteger una situación de hecho para impedir que los cambios de la misma puedan frustrar después el resultado práctico del proceso principal (artículo 177, CCAyT), sino que dispone un determinado cambio en el estado de hecho y, por ello, se presenta como una "modificación" de una situación jurídica, y no como "mantenimiento".

El Máximo Tribunal de nuestro país ha destacado que *"(d)entro de las medidas cautelares la innovativa es una decisión excepcional porque altera el estado de hecho o de derecho existente al tiempo de su dictado, ya que configura un anticipo de jurisdicción favorable respecto del fallo final de la causa, lo que justifica una mayor prudencia en los recaudos que hacen a su admisión"* [*in re: "Pérez Cuesta SACI e/Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad (prohibición de innovar)"*, del 25/6/1996; mismo sentido, Sala II

de la Cámara, *in re: "Gambach Alberto e/GCBA s/otros procesos incidentales"*, expte. EXP 12863/1,26/10/2004].

F. Al evaluar la *verosimilitud del derecho* alegado, la sentenciante de grado, como ya se consignó, efectuó un repaso de las características principales del Impuesto de Sellos, al que calificó como *“un tributo de formalización que incide sobre el documento”*, con apoyo en la doctrina jurisprudencial de la CSJN.

En la decisión cautelar se adelantó que *“a lo largo del proceso lo que deberá ponderarse es la gravabilidad de los resúmenes de tarjeta de crédito en tanto instrumento válido como base tributaria”*

Se advirtió que correspondía examinar *“-en este estado larval del proceso- si el IS que recae sobre el elemento ‘los resúmenes de las tarjetas de crédito’ cumple con el requisito de instrumentalidad”*.

En concreto, se aclaró que debía evaluarse *“si las liquidaciones o resúmenes periódicos que las entidades emisoras de las tarjetas de crédito o compra envían a sus clientes constituye un acto, contrato u operación de carácter oneroso, escritura, papel o documento que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda exigirse el cumplimiento de las obligaciones que en (él) figuran”*

Se destacó en este aspecto que la CSJN ha sostenido que las provincias y la Ciudad no pueden gravar con el Impuesto de Sellos los instrumentos que no sean autosuficientes para exigir el cumplimiento de las obligaciones plasmadas en ellos (Fallos: 327:1108, 332:2120, entre otros).

Se explicó que, conforme la Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires acordaron que se entendería por *instrumento* exclusivamente la escritura, papel o documento del que surja el

perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones *sin necesidad de otro documento* y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes (artículo 9°, apartado 2, tercer párrafo, el destacado ha sido añadido).

A partir de este esquema, la Sra. juez de grado expresó: “*Adelanto que –prima facie y sin que ello implique adelantamiento de juicio alguno en esta etapa larval del proceso– no tengo certeza si ello resulta un acto, contrato u operación onerosa, antes bien, podría ser solo una liquidación de gastos insuficiente incluso para exigir por sí sola judicialmente su pago. Ello así, en tanto la ley 25065 de tarjetas de crédito prescribe que para poder exigir el pago de la liquidación, el emisor debe preparar la vía ejecutiva presentando el resumen de cuenta y adicionalmente el contrato de emisión de la tarjeta de crédito (art. 39 primer párrafo). La liquidación o resumen de cuenta por sí sola no es título jurídico válido y suficiente para exigir el cumplimiento*”.

Así, concluyó que “*atento lo alegado por la actora considero que técnicamente el documento sobre el que se pretende materializar el impuesto, no sería un instrumento en términos de las leyes vigentes y por ende me inclino por suspender el cobro del tributo en cuestión. Preliminarmente, y hasta tanto se dirima el fondo del asunto, considero que el resumen no podría considerarse instrumento a los efectos del hecho imponible*”.

G. En estas condiciones, recuerdo que el artículo 9, inciso b, apartado 2, de la Ley de Coparticipación Federal indica: “*En lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen*

*interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526”.*

Por su parte, el artículo 444 del CF local (texto ordenado año 2021, anterior artículo 446) prevé que: “ *Están sujetos al impuesto de sellos, de conformidad con las disposiciones del presente Capítulo, los actos y contratos de carácter oneroso, siempre que: a) Se otorguen en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también los otorgados fuera de ella en los casos especialmente previstos en esta ley, b) Se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el artículo 458 así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos* ”.

El artículo 454 del CF (texto ordenado año 2021, anterior artículo 455) establece que: “ *Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos y contratos alcanzados por el impuesto, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes*”.

El artículo 446 del CF (texto ordenado 2021) dispone: “*Las liquidaciones o resúmenes periódicos que las entidades emisoras de tarjetas de crédito o compra generen para su remisión a los titulares de las mismas se hallan sujetos al Impuesto de Sellos.// Los titulares de las tarjetas de crédito o compra destinatarios de dichas liquidaciones o resúmenes revisten el carácter de sujetos pasivos.// La base imponible está constituida por los débitos o cargos del período incluidos en la liquidación o resumen, cualquiera fuere su concepto, netos de los ajustes provenientes de saldos anteriores.// Las entidades emisoras de tarjetas de crédito o compra deben*

*percibir el gravamen correspondiente a los titulares, conforme el régimen de recaudación que establezca la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos”.*

Cabe agregar que la Ley Tarifaria para el año 2021 establece en su artículo 76 que la alícuota aplicable al nuevo hecho imponible de sellos será del 1,20%.

Por su parte, la Ley N° 25.065 de tarjetas de crédito regula el contrato de emisión de la tarjeta de crédito en el artículo 8°. Allí se establece que queda perfeccionado cuando se firma el mismo, se emitan las respectivas tarjetas y el titular las reciba de conformidad, siendo obligación del emisor entregar tantas copias del contrato como partes intervengan en el mismo.

Es los capítulos IX y X de la ley de mención se establecen las normas que rigen el resumen. El artículo 22 lo caracteriza como un acto unilateral que la emisora de la tarjeta de crédito tiene la obligación de confeccionar mensualmente, remitiéndolo al titular, detallando una por una las operaciones realizadas en uso de la tarjeta. Seguidamente, se mencionan cuáles serán los datos que la liquidación debe contener y el tiempo en el cual debe ser puesto a disposición del usuario. Asimismo, se prescribe el derecho del usuario a cuestionar la liquidación.

Para poder exigir el pago de la liquidación, el emisor debe preparar la vía ejecutiva presentando el resumen de cuenta y adicionalmente el contrato de emisión de la tarjeta de crédito (artículo 39).

Por último, el artículo 1°, inciso a), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, descripto como en colisión con el IS en el caso de marras, establece que estarán alcanzadas con dicho impuesto “[l]as ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4°, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de dicho artículo”.

H. En este marco, recuerdo que nuestro Máximo Tribunal, en

un caso reciente donde ponderó que las solicitudes de servicios no reúnen los caracteres exigidos por la Ley de Coparticipación Federal en cuanto a la configuración del "instrumento" pasible de ser gravado por el Impuesto de Sellos, brindó algunas precisiones al señalar que *“(l)a caracterización de instrumento a los fines del impuesto de sellos es la condición relevante establecida por la ley de coparticipación 23.548, al determinar el marco dentro del cual pueden ejercerse las atribuciones provinciales, con el propósito de obtener un adecuado y equilibrado funcionamiento en el sistema de distribución, y alcanzar un reparto equitativo de la recaudación de los impuestos nacionales que conforman ese mecanismo .... Que en Fallos: 321:358, la Corte sostuvo que la inclusión de esta norma en el capítulo de la ley 23.548 titulado ‘Obligaciones emergentes del régimen de esta Ley’, tiene la finalidad autónoma de evitar la regulación dispar del impuesto en las diversas jurisdicciones. Y agregó que la ratio legis inspiradora de la fijación original de las pautas caracterizadoras de los gravámenes estuvo orientada a restringir dentro de cauces uniformes el ejercicio del poder tributario local, para obtener un mínimo de homogeneidad en la imposición autorizada, y que también se tuvo en miras evitar anticipadamente, por medio de dicho marco regulatorio, la eventual superposición del impuesto de sellos con otros tributos nacionales coparticipados (del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, fs. 361 vta.)”* (CSJN, *in re: "Telefónica Móviles Argentina SA c. Tucumán Provincia de s/ acción declarativa de certeza"*, Fallos : 342:971 , sentencia del 04/06/2019) .

I. Sentado lo expuesto, cabe puntualizar que además de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, numerosas provincias de nuestro país, en sus regulaciones fiscales, han previsto que los resúmenes periódicos de las tarjetas de créditos se encuentran alcanzados por el Impuesto de Sellos (por ejemplo; Buenos Aires, Chaco, Córdoba, San Luis, Tierra del Fuego y Tucumán).

Es así que recientemente, frente a la judicialización del tema en

la Provincia de Tucumán, en una causa similar a la presente impulsada por un contribuyente, se ha expedido la Corte Suprema de Justicia provincial por intermedio de su Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo, con fecha 07/05/2021, en la causa *“Bustos Thames, Juan Pablo vs. Provincia de Tucumán s/ Contencioso administrativo”*. Allí, por mayoría, el Tribunal citado hizo lugar al recurso de casación interpuesto por la Provincia de Tucumán y descalificó la sentencia dictada por la Cámara de Apelaciones provincial que había hecho lugar a la demanda.

En dicho fallo, estimo que con acierto, se puso de resalto que “*(e)n estos tributos la capacidad contributiva de los sujetos pasivos se revela con motivo de actos de circulación de capital o de transferencia de propiedades o de otros valores, a título oneroso o gratuito, o bien de intercambio de mercaderías o de prestación de servicios. (...) Así, el hecho imponible consiste en la circunstancia fáctica de instrumentar los actos, contratos u operaciones comprendidos. Además, es de naturaleza formal y objetiva, pues el hecho generador es el documento o instrumento que exterioriza actos jurídicos de contenido económico. (...) En suma, la instrumentación es siempre necesaria, pero ello no impide que a veces ella se tenga por materializada en forma peculiar, lo cual es perfectamente posible, atento a la autonomía científica del derecho tributario material, traducida, entre otras cosas, en autonomía conceptual y estructural”*.

También el citado pronunciamiento se refirió al argumento respaldado en el artículo 39 de la Ley de Tarjetas de Crédito N° 25.065 –referido a la preparación de la vía ejecutiva–, invocado por la actora y luego por la Sra. juez de grado en la presente causa, a fin de tener por acreditada la verosimilitud del derecho alegado en la demanda, en tanto dicha norma prescribe que *“para poder exigir el pago de la liquidación, el emisor debe preparar la vía ejecutiva presentando el resumen de cuenta y adicionalmente el contrato de emisión de la tarjeta de crédito”*.



En la decisión ahora apelada se concluyó que la liquidación o resumen de cuenta “ *por sí sola no es título jurídico válido y suficiente para exigir el cumplimiento*” de la obligación .

Sobre esta cuestión, en la aludida sentencia de la Corte tucumana se expresó que: “(...) *al ser la vía ejecutiva una vía procesal extraordinaria y de excepción (“podrá preparar”, dice el art. 39), está claro que es una vía opcional para el emisor que podría optar por otra (...) la Sentencia atacada omite analizar si de los elementos prescriptos en el art. 23 de la Ley N.º 25.065 [que refiere al contenido del resumen] pudieran surgir el perfeccionamiento de actos, contratos y operaciones cuyo cumplimiento puede ser exigido, teniendo presente lo establecido en el artículo 26 de la ley y la exigibilidad de lo instrumentado en el resumen (aunque fuera erróneo) transcurrido el plazo allí previsto; como tampoco se analizaron las consecuencias previstas en el artículo 29 de la ley N.º 25.065 a la luz del razonamiento propuesto en la sentencia. Por todo lo hasta aquí considerado, concluyo que la motivación insuficiente de la sentencia impugnada patentiza la existencia de un grave déficit en su fundamentación, que la descalifica como acto jurisdiccional válido, configurándose a su respecto una causal de arbitrariedad (...)*”.

Del mismo modo se pronunció con anterioridad el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de San Luis, *in re*: “*Banco de Galicia y Buenos Aires S.A. c/ Provincia de San Luis – Recurso Contencioso Administrativo*”, Expte. N.º 25-B-2006, Sentencia STJSL-B-061-2009, del 18/06/2009, al sostener que: “*Si bien la Ley de Coparticipación caracteriza el concepto de 'instrumento' (ver leyes 22.006 y 23.548), no debe soslayarse el principio general que contiene la norma 'en lo que respecta a los impuestos de sellos recaerán sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuados por*

*entidades financieras regida por la ley 21.526'. No puede caber duda que la operatoria con tarjetas de crédito son operaciones de carácter oneroso y que los resúmenes que las entidades emisoras deben remitir a sus clientes constituyen el instrumento a que se refiere la ley. Ello por cuanto, con el resumen no observado la entidad emisora de la tarjeta de crédito puede promover acción ordinaria, aunque haya perdido la posibilidad de preparar la vía ejecutiva (art. 41, ley 25.065). Es decir, que ese resumen es un instrumento, un 'papel' (como lo define la ley) que es un título jurídico, que por sí solo habilita la promoción de acción judicial ordinaria —aún sin la firma del deudor— como lo caracteriza la Ley de Coparticipación. Es que debe distinguirse, por un lado, la instrumentación de las obligaciones originadas en el uso de las tarjetas de crédito a los efectos tributarios, y por el otro, la documentación necesaria para promover la acción judicial".*

J. En estas condiciones, estimo que la alegada inconstitucionalidad de las leyes y resolución objetadas por la actora —más allá de lo que pueda llegar a resolverse en el momento procesal oportuno— no se exhibe de manera *manifiesta*, en el limitado ámbito cognoscitivo que caracteriza a esta etapa cautelar. Ello se ve corroborado por las distintas posiciones que existen sobre el punto en debate, tanto a nivel normativo como jurisprudencial.

De allí que determinar si la regulación local cuestionada se encuentra en pugna con los preceptos de la Ley de Coparticipación Federal, a partir del examen de los principios que delimitan el campo de imposición susceptible de ser abarcado por el Impuesto de Sellos y dilucidar qué tipo de instrumento es el resumen periódico de la tarjeta de crédito emitido a sus titulares —sobre la base del estudio del régimen legal respectivo— para, en definitiva, esclarecer si el tributo objetado cumple con el requisito de *"instrumentalidad"*, es una tarea que corresponderá efectuar al momento de resolver la pretensión de fondo, teniendo presente además que los

actores, como ya se explicó, no han acreditado el *peligro en la demora*.

En conclusión, más allá de lo que pueda decidirse en el momento procesal oportuno, considero que en esta etapa embrionaria del proceso la *verosimilitud del derecho* invocado por la actora no surge con la nitidez que se insinúa en la demanda y la sentencia de grado objetada, al conceder la cautelar reclamada sobre la base de una postulada *incerteza* acerca de la legitimidad del tributo, no brinda adecuada fundamentación para apartarse de la regla de presunción de legitimidad de las leyes.

En conclusión, no se ha realizado en autos un examen que justifique con claridad –con la provisionalidad propia de esta etapa del juicio– que el resumen periódico de la tarjeta de crédito no reviste las condiciones exteriores de un título jurídico con el cual se pueda exigir el cumplimiento de obligaciones, sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

VII. Por las consideraciones expuestas, corresponde: a) Rechazar la apelación de la actora y de las asociaciones presentadas con fecha 03/05/2021 en la causa principal, dirigida contra la decisión de grado del 05/05/2021 que denegó el pedido de ampliación de la demanda; y b) Hacer lugar al recurso de apelación de la accionada y revocar la medida cautelar dictada con fecha 27/04/2021.

**Fiscalía de Cámara CAyT A**

**Dictamen N° 502-2021**

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 11 de junio de 2021



A handwritten signature in black ink, consisting of a large loop and a trailing line.

JUAN OCTAVIO GAUNA  
FISCAL DE CÁMARA  
jgauna@fiscalias.gob.ar  
Ministerio Público Fiscal de la C.A.B.A.  
11/06/2021 11:03:00