



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

2024 - Año del 30° Aniversario de la Autonomía de la Ciudad de Buenos Aires

CÁMARA DE APELACIONES EN LO CATyRC - SALA IV SECRETARÍA ÚNICA

RICARDO NINI SOCIEDAD ANÓNIMA CONTRA GCBA SOBRE AMPARO - TRIBUTARIO-INGRESOS BRUTOS

Número: EXP 123860/2021-0

CUIJ: EXP J-01-00123860-0/2021-0

Actuación Nro: 1329419/2024

Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

1. Corresponde resolver el recurso de apelación interpuesto por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante, “GCBA”; actuación N° 3651562/2022) contra la sentencia que hizo lugar a la acción de amparo y contra los honorarios allí regulados (actuación N° 3113861/2022).

2. En lo que aquí interesa, el Juzgado de Primera Instancia hizo lugar a la demandada interpuesta por “Ricardo Nini SA” (en adelante, la parte actora) contra el GCBA y declaró la inconstitucionalidad de las Resoluciones N° 296/AGIP/19, 305/AGIP/19 y 329/AGIP/19. Además impuso las costas a la vencida (actuación N° 3113861/22).

En consecuencia, ordenó al GCBA que “[n]o realice nuevas retenciones y/o percepciones sobre el patrimonio de la sociedad actora en el marco de las resoluciones n° [2]96/AGIP/2019, 305/AGIP/2019 y 329/AGIP/2019 y sus concordantes, hasta tanto los saldos existentes a favor de ésta en concepto de ingresos brutos, retenidos y/o percibidos por el mismo concepto sean devueltos, consumidos o compensados”.

Una vez cumplido ello “[l]as retenciones y/o percepciones que se le apliquen a la sociedad actora en el marco de las resoluciones allí citadas no deberán superar la obligación exigible en concepto de Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, determinada según las declaraciones juradas correspondientes al momento en que se efectivice la retención”.

Para así decidir, reseñó el marco normativo aplicable y ponderó las constancias de la causa.

Consideró admisible la vía del amparo sobre la base de que el derecho de defensa del GCBA no resultó afectado.

Entendió que “...no obstante el actor ha puesto en conocimiento de la demandada los graves perjuicios patrimoniales que la aplicación del régimen de retención y/o percepción le ha generado y ha activado los mecanismos de control que fija la normativa descripta mediante los diversos reclamos iniciados, la AGIP no ha brindado ninguna solución efectiva a la situación denunciada por el actor”.

Expuso que “la falta de razonabilidad del ejercicio de la facultad recaudatoria de la AGIP analizada, se advierte no sólo en relación a la demora en el trámite y resolución de los mecanismos implementados para controlar y limitar los perjuicios que puede generar el régimen impugnado, sino también respecto a la desproporción que existe entre las sumas retenidas y/o percibidas y las que el actor se encuentra obligado a abonar en concepto del impuesto”.

Destacó que “el ejercicio de la facultad recaudatoria respecto a la aquí actora se ha tornado en un sistemático desapoderamiento que pierde su legitimidad pública, no sólo porque se mantuvieron las sumas retenidas indisponibles para la sociedad actora sino también porque a pesar de la magnitud de lo retenido se le continuaron practicando retenciones y/o percepciones por el mismo concepto” y que “mantener indisponibles sumas que superan más de una decena de veces el monto del impuesto declarado, no puede considerarse una forma de ejercer la facultad recaudatoria comentada, toda vez que si los importes retenidos exceden la obligación tributaria a abonar, éstos no se encuentran comprendidos en los recursos públicos que enumera el artículo 9 de la Constitución de la CABA”.

Explicó que “si se recauda lo que no se debe la AGIP no sólo se excede en el ejercicio de sus facultades sino que asume el rol del legislador al generar una nueva imposición tributaria sin la correspondiente ley formal”.

Concluyó que “si la aplicación de un régimen de retención y/o percepción, con alcances fijados por normas de rango inferior a la ley, implica la captación de sumas en concepto de impuesto que excede sobradamente la obligación tributaria declarada, ésta configura una actuación administrativa contraria al principio de reserva legal tributaria establecida por los artículos 17 de la Constitución Nacional y 51 de la Constitución de la CABA y violatoria del derecho de propiedad”.

Alegó que las disposiciones reglamentarias resultan abusivas, restringen irrazonablemente el derecho de propiedad de la actora y que han “*subvertido el espíritu y la finalidad de la función recaudatoria del Estado local...*”.

Por otra parte, con relación a la pretensión de inconstitucionalidad planteada, consideró que “*las resoluciones impugnadas resultan inconstitucionales en tanto en el caso de autos han facultado a la AGIP a retener sumas en exceso de la obligación tributaria y mantenerlas indisponibles para la sociedad actora por plazos que han excedido las pautas de razonabilidad*”.

Finalmente, reguló los honorarios del letrado apoderado de la parte actora, Dr. Enrique Luis Condorelli, en la suma de quinientos veinte mil pesos (\$520.000).

3. Contra lo decidido, el GCBA interpuso recurso de apelación (actuación N° 3651562/2022).

Se agravio por cuanto consideró que:

a) No resulta procedente la vía procesal del amparo.

Sobre ello señaló que el acortamiento y restricción de los plazos procesales ya de por sí resulta perjudicial para su parte y agregó que la urgencia es inexistente.

Explicó que la parte actora podría haber iniciado una acción declarativa de certeza en los términos del artículo 277 del Código Contencioso Administrativo y Tributario (en adelante, CCAyT, t.c. Ley N° 6.588).

Destacó que “*no basta con la potencialidad de la afectación del derecho de propiedad para admitir la vía de amparo cuando no hay ni una sola constancia en la causa que demuestre afectación alguna de dicho derecho*” sino que “*las retenciones y percepciones que a través de los sistemas estatuidos por las resoluciones cuestionadas en autos no supera a la obligación tributaria de Ricardo Nini SA por lo que ni siquiera puede suponerse afectación a su derecho de propiedad que permita admitir la vía elegida*”.

b) Se omitieron los planteos sobre las facultades de implementación de los regímenes de recaudación en tanto fueron propuestos en la demanda.

Afirmó que “*la implementación de los regímenes de recaudación como las referencias a la calificación como contribuyente de alto riesgo fiscal fueron temas*

que el actor abordó y aludió en su demanda, imponiéndose a [su] parte su consideración por lo que el rechazo que se propicia carece de todo sustento”.

Indicó que si bien es cierto que la parte actora fue calificada como contribuyente de alto riesgo fiscal, esa calificación no fue cuestionada en la demanda. Con relación a la devolución de saldos a favor, precisó que ello no forma parte del objeto de la demanda y que esa petición está siendo analizada por la autoridad administrativa y que por lo tanto el “*pronóstico que efectúa acerca de que ‘...no tendrá solución definitiva en un mediano plazo...’ no solamente es ajena a este proceso porque no es eso lo que aquí estamos debatiendo sino que es absolutamente improcedente ya que la firma actora está siendo fiscalizada, con todo lo que ello significa en lo que refiere a lo exhaustivo del análisis que debe efectuarse en sede administrativa para llegar a una solución concreta”.*

Añadió que no estamos frente a un amparo por mora en el que deban evaluarse los tiempos de la Administración para fiscalizar a un contribuyente.

c) Si bien los regímenes contemplan soluciones para casos excepcionales que se desvían de lo habitual, y en los cuales pueden surgir situaciones anómalas no deseadas ni por el Legislador ni por la autoridad encargada de aplicar la ley, en modo alguno ello implica considerar que tales regímenes afecten gravemente los patrimonios de los contribuyentes.

Mencionó que la parte actora no brindó explicaciones en torno a por qué en su caso se generarían saldos a favor.

d) Inexistencia de permanentes y crecientes saldos a favor.

Afirmó que “[m]al puede ser desproporcionada una suma recaudada por aplicación de una alícuota del del 1% que es evidentemente inferior a la alícuota por la que debe tributar Ricardo Nini SA. Menos aún puede serlo si el contribuyente no es objeto de retención ni percepción alguna desde hace varios meses” y que “*resulta improcedente referir al pedido de devolución impositiva que no fue generado por aplicación de las normas que se cuestionan en estas actuaciones, únicas que deben ser analizadas”.*

Enfatizó que “*la generación de los saldos a favor cuya devolución solicitó en junio de 2020, es anterior incluso a la aplicación a su respecto de las normas cuestionadas en autos, las que recién se le aplicaron dos meses después por lo*

que no existe vinculación alguna entre ellas y la generación de ese supuesto saldo a favor”.

Sobre esta base concluyó que las retenciones y percepciones no exceden ni excedían de la obligación tributaria que le corresponde asumir en esta jurisdicción y que si consideramos que se resguardó el monto cuya devolución solicitó en sede administrativa o bien si no consideramos ese saldo a favor al que reiteradamente refiere la parte actora, se puede observar que el contribuyente en el período siguiente consume todo el saldo a favor sobrante, generando impuesto a ingresar.

e) Inviolabilidad del principio de reserva tributaria. Explicó que la parte actora se ha ido apropiando de su saldo a favor en sus sucesivas DDJJ por lo que no puede hablarse de un desapoderamiento sistemático.

Concluyó que ello impide declarar la inconstitucionalidad de las normas cuestionadas, las que no son lesivas de ningún derecho de la parte actora.

f) La orden de no practicar retenciones viola el principio de igualdad ante la ley, ya que la sentencia ha creado una situación de privilegio para la parte actora.

g) Se viola el principio de división de poderes, ya que el juez legisló en favor de la parte actora y creó para dicha empresa una norma particular.

h) La inconstitucionalidad resulta desproporcionada, deja sin efecto los procedimientos determinados por la normas para evitar retenciones que exceden la obligación tributaria utilizados por la actora.

Finalmente, apeló los honorarios regulados al letrado apoderado de la parte actora por considerarlos elevados.

3.1. Luego se declaró extemporánea la contestación de los agravios de la actora (actuación N° 3864595/2022).

3.2. Mediante actuación N° 219802/2023 se agregó el escrito presentado por el GCBA por medio del cual se acompañaron los informes N° 4174018-GCABA-DGR-23 y 4178237-GCABA-DGR-23 y además, manifestó que la actora “...*ha consumido la totalidad de los saldos a su favor en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos*” (ver adjunto a la actuación citada).

Frente al traslado dispuesto, la actora sostuvo que el consumo de los saldos obedecía a la medida cautelar dispuesta en la causa (actuación N° 293874/2023).

4. Una vez elevadas las actuaciones a esta Sala, se expidió el Ministerio Público Fiscal ante la Cámara (en adelante MPF) Dictamen N° 370-2023 (actuación N° 869408/2023).

En este estado de la causa, el expediente se pasó a resolver.

La jueza Nieves Macchiavelli dice:

5. Dado que no hay obligación de tratar todos los argumentos brindados en el recurso de apelación, valoraré aquellos que mejor conducen a resolver la cuestión, a la luz del derecho vigente (*Fallos*: 272:225; 274:486; 276:132 y 287:230 entre otros).

Asimismo, también corresponde aclarar que la situación de esta Sala se encuentra limitada por los términos en que quedó trabada la relación procesal y el alcance del recurso concedido, que determinan el ámbito de la facultad decisoria (*Fallos*: 301:925; 304:355).

En tales términos, se señala que todos aquellos puntos que no han sido materia de agravio se encuentran firmes y no serán, por ello, sometidos a revisión. Por tanto, no viene discutido que:

a) La incorporación de la parte actora en la categoría de contribuyente de muy alto riesgo fiscal para el primer trimestre del año 2020 con motivo de “Falta de Pago de declaraciones juradas exigibles en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como Contribuyente”, como así también que realizó la rectificación de las declaraciones juradas que generaron las diferencias en el impuesto ingresado y abonó las sumas correspondientes (v. pág. 13 de la actuación N° 3113862/2022).

b) Su posterior exclusión de la categoría de muy alto riesgo y presentación de reclamo administrativo de repetición por la generación de saldos a favor.

c) Que una vez dictada la sentencia, el GCBA informó y la actora reconoció la actual inexistencia de un saldo a favor (actuaciones N° 219802/2023 y N° 293874/2023).

6. Expuesto lo anterior, corresponde dar tratamiento al recurso de apelación del GCBA.

6.1. En primer lugar, cabe señalar que deviene inoficioso el tratamiento del recurso de apelación con relación a lo decidido en el punto 2 de la parte dispositiva de la sentencia.

En efecto, por haberse agotado el saldo a favor de la parte actora que originó esta acción, no existe una controversia actual que deba ser resuelta, por lo que cualquier decisión judicial al respecto resultaría abstracta.

6.2. Distinta es la situación respecto a los puntos 1 y 3 de la parte dispositiva de la sentencia, aspecto sobre el cual la controversia sí mantiene actualidad.

Así, la cuestión a resolver se ciñe a determinar si las resoluciones N° 296/AGIP/2019, 305/AGIP/2019 y 329/AGIP/2019 son inconstitucionales y si, las retenciones y/o precepciones que se le realicen a futuro a la parte actora no podrán hacerse conforme a las normas citadas sino que deberán cumplir con lo dispuesto en el punto 3 de la parte resolutive de la sentencia.

En tales términos, adelanto que el recurso de apelación será admitido.

6.3. Asiste razón al GCBA cuando señala que las resoluciones impugnadas no son inconstitucionales por cuanto no controvierten cláusula alguna de la CCABA.

Para resolver la cuestión planteada, resulta útil recordar que, de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional -en adelante CN-, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75) -*Fallos*: 304:1186; 312:1437; 329:976; 332:66, entre muchos otros-.

Lo expuesto implica, en palabras de la CSJN, que las provincias pueden dictar las leyes y estatutos que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las prohibiciones enumeradas en el art. 126 de la CN, y la razonabilidad, que es requisito de todo acto legítimo (*Fallos*: 7:373; 320:89, 619; 322:2331; 338:1110).

En lo que a la Ciudad de Buenos Aires refiere, ésta ejerce de manera autónoma todo el poder no conferido por la CN al Gobierno Federal (art. 129 de la CN y art. 1° CCABA) integrando -por tanto-, de modo directo el sistema federal argentino, conjuntamente con los restantes sujetos políticos que lo componen (*Fallos* 342:533) y, en lo que aquí interesa, dicta regularmente su Código Fiscal y la ley tarifaria aplicable a su jurisdicción.

De este modo, conforme el modelo adoptado por la CN, la competencia asignada al Gobierno federal lo es de forma excluyente (arts. 75, inc. 12, y 123, entre

otros), concurrente (art. 75, inc. 2, inc. 18) o cooperativa (art. 41 en materia ambiental, art. 75, inc. 2, en materia de coparticipación, entre otros ejemplos).

En tales condiciones, una primera conclusión que se impone es que los actos de una legislatura local no pueden ser invalidados sino en aquellos casos en que la CN concede al Congreso Nacional en términos expresos un exclusivo y excluyente poder; o en los que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias; o cuando hay una manifiesta e insalvable incompatibilidad entre la norma provincial y la del Congreso, en cuyo caso debe prevalecer esta última en virtud del principio de supremacía nacional consagrado en el art. 31 de la CN (*Fallos*: 3:131; 302:1181; 320:619; 322:2331, entre muchos otros).

En lo que aquí interesa, el artículo 75 inc. 2 de la CN confiere tanto al Congreso de la Nación como a las provincias, la facultad concurrente de imponer contribuciones indirectas.

Toda vez que, por gravar una exteriorización mediata de la capacidad contributiva el impuesto sobre los ingresos brutos es un impuesto indirecto (Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, séptima edición, ampliada y actualizada, Depalma, Buenos Aires, 2001, p.701), queda comprendido dentro de la citada previsión constitucional, y por lo tanto las provincias y la Ciudad de Buenos Aires tienen atribuciones para legislar al respecto.

Por otra parte, conviene recordar que el artículo 9 de la CCABA prevé entre los recursos de la Ciudad de Buenos Aires, los ingresos provenientes de los tributos que establezca la Legislatura. Es así que el artículo 80 inc. 2 ap. “a” de la CCABA le confiere a la Legislatura la atribución para legislar en materia fiscal y tributaria mientras que en artículo 81 establece que con la mayoría absoluta de votos del total de los miembros, impone o modifica tributos.

Además, la CCABA le confiere al Jefe de Gobierno la atribución de recaudar impuestos, tasas y contribuciones y percibir los restantes recursos que integran el tesoro de la Ciudad (art. 104 inc. 25).

En ejercicio de las atribuciones citadas, la Legislatura dictó el Código Fiscal para regir lo inherente a la determinación, fiscalización y percepción de todos los tributos que se impongan en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires por los organismos de la Administración central (v. art. 1 del C.F., T.O. 2019).

Dicho Código, al regular lo atinente a las competencias de la AGIP previó que se encuentra facultada para “[i]mplementar dentro de lo establecido en el presente Código, nuevos regímenes de percepción, retención, información, pagos a cuenta y designar los agentes para que actúen dentro de los diferentes regímenes” (art. 3 inc. 19, C.F. T.O. 2019).

Es precisamente en ejercicio de dichas atribuciones que la AGIP emitió dos de las Resoluciones impugnadas: la Resolución N° 296/AGIP/2019 –que estableció un Régimen General de Agentes de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- y la Resolución N° 305/AGIP/2019 –que estableció un régimen particular de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de las ventas de cosas muebles, locaciones y prestaciones de obras y/o servicios cuyo pago se efectúe con la intervención o por medio de una plataforma o sitio web, aplicaciones informáticas, interfaces, páginas de Internet y/o cualquier otro medio electrónico o digital-.

En el caso, el juez no solo no ha objetado la constitucionalidad del citado artículo 3 inc. 19 del Código Fiscal, sino que tampoco ha descalificado los regímenes creados por las resoluciones impugnadas por no operar dentro del marco establecido en el Código Fiscal, y más precisamente en el Capítulo XI del Título II de dicho código que establece que “[e]n el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la facultad del Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos de establecer regímenes de recaudación, como así de designar los agentes para que actúen en ellos conforme a los artículos 13 inciso c) de la Ley N° 2.603 (texto consolidado por la Ley N° 6.017) y lo establecido en el presente Código, debe operar dentro del marco que se establece en el presente Capítulo” (art. 249).

De esta manera, la declaración de inconstitucionalidad de las resoluciones impugnadas aparece desprovista de argumentos que permitan comprender por qué resultarían ajenas a las competencias tributarias de la Ciudad de Buenos Aires. Tampoco se explica por qué la AGIP no podría dictarlas cuando, como hemos vistos, su emisión se enmarca dentro de las facultades que le confirió la Legislatura local en ejercicio de atribuciones constitucionales.

El TSJ ha reconocido la validez de los regímenes de retención al sostener que “constituyen una atribución dispensada al Fisco para cumplir con ellos su meta central, recaudar legítimamente tributos válidamente impuestos. Esta finalidad es la

única limitación expresa a la genérica facultad de disponer retenciones. Puesto en la perspectiva de la división de poderes contemplada en la CCBA, resulta pues que el art. 3 del CF no constituye una delegación legislativa, contraria al art. 84 de la CCBA, sino la reglamentación de una función administrativa (cf. el art. 80, inc. 1º, de la CCBA), la de recaudar” (TSJ, expte. N° 10.311, “Minera IRL Patagonia SA”, 12/11/2014, cons. 4.2 del voto del juez Luis Francisco Lozano).

Por otra parte, no viene discutido que la Resolución N° 329/AGIP/2019 que estableció el mecanismo para que los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos soliciten ante la AGIP la evaluación de las alícuotas establecidas se aparte de lo previsto en el artículo 255 del Código Fiscal (t.o. 2019) que prevé que la AGIP debe establecer un sistema de exclusión o morigeración temporaria de los regímenes de retención, para los contribuyentes que generen saldos a favor que no puedan ser consumidos en el plazo que se fije en la reglamentación.

En este aspecto, también asiste razón al GCBA cuando señala que la Resolución N° 329/AGIP/2019 brinda una solución a los casos puntuales en los que la retención o percepción excede a la medida de la tributación que les corresponde a los contribuyentes, por lo que declarar su inconstitucionalidad de las normas no encuentra sustento alguno.

En este contexto, la inconstitucionalidad no deriva de las normas analizadas sino, en todo caso, se debe evaluar su aplicación contraria a lo allí previsto. Por esta razón, la CSJN ya ha explicado que para este tipo de supuestos no estaría justificada la declaración de inconstitucionalidad, en tanto la norma no es inválida, sino que lo que resulta objetable es la aplicación ilegal que de ella se efectúa (*Fallos*: 317:44 y 328:2966).

6.4. Conforme a lo antes expuesto, dado que la inconstitucionalidad no deriva de las normas en análisis, la cuestión sólo se reduce a evaluar si en el ejercicio de las atribuciones que le confieren las resoluciones impugnadas, la Administración se apartó de sus previsiones o de las del Código Fiscal.

En tal aspecto, se observa que los fundamentos tenidos en cuenta por el juez para hacer lugar a la demanda son esencialmente dos: a) que transcurrieron más de dos años desde el inicio del reclamo de repetición de las sumas retenidas, sin que se haya adoptado resolución alguna y sin vistas a que se adopte en un corto plazo dado que

ha sido aconsejada la realización de una inspección; b) que los importes retenidos superaron con creces las sumas a ingresar en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos, por lo que de la proyección de los importes que en promedio debería eventualmente tributar la parte actora en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos el saldo a favor existente se agotaría por compensación tras 15 periodos fiscales (v. pág. 20 de la actuación N° 3113861/2022).

Estos dos argumentos han sido rebatidos por el GCBA.

Sobre la primera cuestión, acierta el GCBA cuando señala que el pedido de devolución de impuestos al que alude el juez está siendo analizado por la Administración en el marco de un proceso de fiscalización y que “[n]o estamos frente a un amparo por mora ni se cuestionó en autos la calificación de alto riesgo fiscal que causó la recaudación a una alícuota agravada que luego diera origen al pedido de devolución tributaria al que el a-quo se refiere el que, insisto, no tiene relación con el objeto de autos” (v. pág. 18 de la actuación N° 3651562/2022).

Sobre ello, debe tenerse en cuenta que no es objeto de este proceso la decisión de la Administración calificar a la parte actora como de alto riesgo fiscal y la consecuente aplicación de una alícuota de retención agravada. Tampoco se debate aquí la falta de resolución del reclamo de repetición de las sumas retenidas como consecuencia de la calificación referida.

Adviértase que, de la demanda se desprende que el objeto se ciñó a obtener un pronunciamiento judicial que ordena al GCBA a que adopte las medidas necesarias para evitar que la parte actora genere saldos a favor en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos, y/o que el nivel de retenciones alcance hasta el límite el impuesto a ingresar, sin que se provoquen futuros créditos o saldos a favor de la Administración (v. págs. 2/3 de la actuación N° 881532/2021).

Sin embargo, la sentencia sí tuvo en cuenta los montos retenidos como consecuencia de la declaración de alto riesgo fiscal, lo que -conforme se viene explicando- constituye un error que se ha proyectado sobre el razonamiento expuesto en la sentencia, y ha tenido como resultado una conclusión que no se corresponde con lo que efectivamente está discutido en el caso.

Sobre la segunda cuestión, el GCBA sostuvo que no se ha acreditado que constantemente se generen saldos a favor de la parte actora (v. pág. 28 de la actuación N° 3651562/2022).

Sobre ello, se observa que en el periodo comprendido entre los meses de junio y noviembre del año 2020 las retenciones fueron inferiores al impuesto determinado (v. IF-2021-18803120-GCABA-DGR en pág. 13 de la actuación N° 1207441/2021). Esta información se complementa con lo señalado por la Administración en cuanto a que *“las retenciones sufridas, de acuerdo a los registros consultados, no superaron en el periodo bajo análisis el impuesto determinado a favor de la administración, se acompaña detalle como IF-2021-18803120-GCABA-DGR”* (v. IF-2021-18830796-GCABA-DGR en pág. 19 de la actuación N° 1207441/2021)

Asimismo, de las declaraciones juradas de impuesto sobre los ingresos brutos de los meses de abril a julio de 2021 (anteriores a la medida cautelar) también se advierte que el impuesto determinado resultó inferior a las retenciones/percepciones efectuadas en cada uno de esos meses (v. págs. 155/158 de la actuación N° 2360232/2021).

De lo expuesto se deriva que, sin tener en cuenta los montos retenidos como consecuencia de la categorización de la parte actora como de alto riesgo fiscal, de la prueba producida ante la primera instancia no es posible tener por acreditado que con posterioridad a ello, las sumas retenidas fueron superiores al impuesto determinado.

Además de lo inherente a la falta de prueba sobre la retención de sumas en exceso, tampoco se ha precisado en la sentencia cuáles son las previsiones de las resoluciones impugnadas que habrían posibilitado a la AGIP a retener sumas de manera irrazonable.

Lo hasta aquí expuesto da cuenta de que, a diferencia de lo considerado en la sentencia, no se advierte que en el ejercicio de sus atribuciones la AGIP haya incumplido con las resoluciones impugnadas o con normas del Código Fiscal, ni que haya desviado el objetivo perseguido por estas normas en cuanto le confieren la atribución para implementar regímenes de percepción y retención.

Por lo demás, sobre la base de los hechos probados –concretamente, la ausencia de retenciones que superen el impuesto determinado- no es posible predecir un escenario futuro en el cual respecto a la parte actora, las retenciones superaran de forma

desproporcionada las sumas a pagar. Siendo ello así, no resulta justificada la orden impartida al GCBA en el punto 3 de la parte resolutive de la sentencia.

7. Conforme a lo antes expuesto, corresponde hacer lugar al recurso de apelación presentado por el GCBA y, en consecuencia, revocar la decisión de la primera instancia y rechazar la demanda. Sin especial imposición de costas en ambas instancias por tratarse de un amparo (conf. art. 251 del CCAyT y art. 14 CCABA).

Finalmente, dada la forma en que se resuelve corresponde dejar sin efecto los honorarios regulados en primera instancia.

La jueza Laura Perugini y el juez Lisandro Fastman dicen:

8. Los antecedentes relevantes de la causa quedaron adecuadamente relatados en los considerandos 1 a 4 y a ellos nos remitimos a fin de evitar reiteraciones innecesarias.

9. Corresponde tener presente que los jueces no están obligados a pronunciarse sobre todos los argumentos esgrimidos por las partes, ni a hacer referencia a la totalidad de las pruebas producidas, bastando que valoren las que sean conducentes para la correcta composición del litigio (conf. art. 312 del CCAyT y doctrina de *Fallos*: 272: 225; 274: 486; 276: 132 y 287: 230, entre otros).

Asimismo, en el CCAyT, aplicable supletoriamente por lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley N° 2.145, se establece que: “[e]l escrito de expresión de agravios debe contener la crítica concreta y razonada de las partes del fallo que el/la apelante considere equivocadas. No basta remitirse a presentaciones anteriores” (art. 238).

A su vez, se dispone que “[s]i el/la apelante no expresa agravios dentro del plazo o no lo hace en la forma prescripta en el artículo anterior, el tribunal declara desierto el recurso, señalando, en su caso, cuáles son las motivaciones esenciales del pronunciamiento recurrido que no han sido eficazmente rebatidas. Declarada la deserción del recurso la sentencia queda firme para el/la recurrente” (art. 239).

10. Establecido ello, corresponde analizar los agravios formulados por el GCBA. A tal fin, adelantamos que el recurso será parcialmente admitido.

11. En primer lugar, el GCBA se agravia respecto de la admisibilidad de la vía procesal del amparo para el trámite de la pretensión de la actora. Ello, ante la

inexistencia de una urgencia que justifique aplicar los plazos procesales de la Ley N° 2.145.

Además, cuestionó que el hecho de admitir una vía que prevé plazos acotados de trámite revela que las defensas no pueden ejercerse del mismo modo que se lo haría en el plazo de 60 días que prevé el código local.

Cabe señalar que al fundamentar la procedencia de la vía escogida, la actora sostuvo la notoria arbitrariedad e ilegalidad de la conducta desplegada por la demandada quien retrae sumas que, a su entender, excederían ostensiblemente el monto del gravamen que debe tributar, sin sustento legal. Para acreditar tales extremos, adjuntó diversas constancias probatorias. En tal sentido, agregó una certificación contable —efectuada a partir de las constancias de retenciones y percepciones y de ciertas declaraciones juradas de la contribuyente— de la cual se desprenden los importantes saldos a su favor proyectados para todo el año 2021. También, se encontraría en trámite un pedido de repetición de la suma de \$63.597.291,53.

Al respecto, el GCBA con sus argumentos no ha logrado demostrar que la tramitación del proceso por vía del amparo le haya causado un perjuicio concreto o haya dificultado el ofrecimiento y producción de prueba alguna que considere necesaria para su defensa.

Así las cosas, encontrándose aparentemente cercenado el ejercicio de diversos derechos constitucionales invocados por la actora —en particular su derecho de propiedad—, teniendo en cuenta que no se advierte la necesidad de producir prueba compleja y que en casos en los que se debatieron, en esencia, cuestiones análogas a la aquí planteadas tramitaron por la vía del amparo, nada cabe objetar a la vía escogida (TSJ, “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ amparo [art. 14 CCABA]’”, Expte. N° 5884, 12/11/2008 y “Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo [art. 14 CCABA]”, Expte. N° 10311, 12/11/2014).

A mayor abundamiento, y sin perjuicio de lo precedentemente expuesto, es importante destacar que declarar la nulidad de todo lo actuado por haberle dado curso a una vía procesal desacertada, en ciertas ocasiones puede ocasionar perjuicios notorios que entran en pugna con el principio de tutela judicial efectiva.

En consecuencia, corresponde rechazar el presente agravio.

12. Despejado lo anterior, cabe señalar que en la presente contienda la actora pretende, en esencia, que no se generen saldos a su favor en concepto de ISIB que excedan el gravamen que debe ingresar por aplicación del régimen cuestionado y, frente a su existencia, su compensación en un plazo razonable.

Encuadrada así la cuestión, corresponde efectuar las siguientes consideraciones:

En primer lugar, se advierte que, previo al dictado de las sentencia, el GCBA, acompañó un informe del cual surge que la parte actora consumió el total del saldo generados a su favor en el ISIB. Razón por lo cual, se dispuso su reincorporación en los padrones de sujetos pasibles de retención/percepción con las alícuotas respectivas (v. IF-2023-04178237-GCBA-DGR adjunto en actuación N° 219802/2023).

En segundo término, cabe señalar que esta sala al momento de hacer lugar parcialmente a la medida cautelar, ponderó la existencia de cuantiosas retenciones que generarían saldos a favor del contribuyente en concepto de pago a cuenta del ISIB, sin perjuicio de las causales que pudieran haberlo originado y en función de ello ordenó al GCBA que no se le efectúen a la parte actora más retenciones por aplicación de los regímenes de recaudación establecidos por las resoluciones citadas respecto al ISIB, ello hasta tanto se haya consumado, compensado o repetido la totalidad del saldo a favor o adquiriera firmeza la sentencia definitiva, lo que ocurra primero.

De esta manera, a partir de las circunstancias expuestas, puede deducirse razonablemente que el dictado de la medida cautelar evitó no solo el incremento del saldo a favor de la actora, en tanto las detracciones por aplicación de las Resoluciones N° 296/AGIP/19, 305/AGIP/19 y 329/AGIP/19 dificultaban su compensación en un tiempo razonable sino también se logró consumir el saldo acumulado hasta ese momento.

Razón por lo cual, se advierte que el consumo del saldo es una consecuencia del dictado de la medida cautelar pero no por ello, debe olvidarse que el conflicto mantiene actualidad, en tanto el régimen cuestionado sigue vigente y en función de ello, generando nuevamente saldos a favor del contribuyente.

13. Así, y a efectos de ingresar al tratamiento de la cuestión aquí debatida, es necesario abordar conjuntamente los agravios del GCBA mencionados en el

punto 3. c) y d) de la presente y determinar el alcance del derecho invocado por la parte actora.

Entre sus argumentos, el GCBA sostuvo, en síntesis, que la sentencia resultaba inconsistente en su fundamentación y realizaba un encuadramiento erróneo de la pretensión de la actora con un enfoque tendencioso sobre los regímenes de recaudación tributaria e indicó que tales regímenes, en modo alguno afectaban gravemente el patrimonio del contribuyente.

13.1. A tal fin deviene necesario formular un repaso de las constancias probatorias obrantes en la causa.

a) Ricardo Nini S.A. es una sociedad anónima inscripta en el convenio multilateral cuya actividad principal es la venta al por mayor de alimentos en supermercados mayorista.

b) El 13/11/2019 la parte actora recibió una notificación mediante la cual se le informaba que de sus declaraciones juradas surgían deducciones realizadas bajo un número de CUIT no inscripto como Agente de Recaudación en la CABA y se la intimaba a rectificarlas e ingresar las diferencias resultantes más los intereses correspondientes (v. pág. dig. 195 de la actuación N° 2360232/2021).

c) La parte actora rectificó las declaraciones juradas y abonó las sumas correspondientes conforme se desprendía del reclamo N° 1000239 (v. pág. dig. 207 de la actuación N° 2360232/2021).

d) Posteriormente la sociedad fue incluida en la categoría de riesgo fiscal “muy alto” en los términos de la Resolución N° 52/AGIP/2018 y modificatoria Resol. N° 209/AGIP-2020 para el primer trimestre del 2020 lo que conllevó la aplicación de alícuotas agravadas (retención del 4,5% y percepción del 6%) y la acumulación de créditos en el ISIB por aproximadamente \$65.000.000 (v. pág. dig. 110 de la actuación N° 2360232/2021).

e) El 18/02/2020 la parte actora inició, por un lado, un reclamo solicitando la exclusión de los padrones de retenciones y percepciones agravados —el que fue concedido el 07/04/2020— y, por otro, la repetición de \$63.597.291,52 —actualmente en trámite en sede administrativa— (v. pág. dig. 180/192 de la actuación N° 2360232/2021).

f) En septiembre del año 2020, la AGIP comenzó a realizar retenciones sobre todas las acreditaciones realizadas por tarjeta de crédito que se verificaron en su cuenta del Banco Supervielle por una alícuota equivalente al 2,5% por aplicación del Capítulo II “Regímenes Especiales de Retención” de la Resolución N° 296/AGIP/2019.

Expresó que similar situación ocurrió con Mercado Libre SRL porque se le aplicaron retenciones en concepto de ISIB por una alícuota del 2% en base a lo dispuesto en la Resolución N° 305/AGIP/2019 (págs. digs. 103/104 de la actuación N° 2360232/2021).

g) El 04/12/2020, requirió la reducción de la alícuota en los términos de la Resolución N° 329/AGIP/2019 mediante la página web de la AGIP y en función de ello el GCBA se limitó a reducirla a 1% a partir del 01/02/2021.

h) En febrero del 2021 el saldo acumulado a favor de la parte actora alcanzaba los \$55.719.317,49, en mayo de 2021, -momento en que fue promovida la demanda – existía un saldo de \$52.807.249,67 y de \$ 50.488.237 para junio de 2021 (pág. 155/156 de la actuación N° 2360232/2021).

i) El 9/12/2021 se informó que mediante IF-2021-37375723-GCABA-DGR se acompañó copia de DDJJ obtenida de la consulta a la página web de la Comisión Arbitral correspondiente al anticipo 10/2021 del cual se desprende un saldo a favor de la firma que asciende a \$ 37.562.607,21. Por último se informó que en el marco de la fiscalización que se tramita bajo Cargo N° 29450/2020 Exp. N° 08041963/2019 se determinaron diferencias de verificación a favor de fisco por los periodos 2016 a 2020 arrojando un impuesto de \$ 5.297.760,49 a valores nominales las cuales fueron conformadas por el Sr. Carmelo Miguel Nini en su carácter de presidente de la firma allanándose al ajuste practicado y solicitando su compensación en los términos del artículo 67 del Código Fiscal, t.o. 2021 (v. pág. dig. 165 de la actuación N° 2833220/2021).

j) El 17/01/2023 el GCBA informa que habiendo cumplido con la medida cautelar ordenada, el contribuyente Ricardo Nini S.A. ha consumido la totalidad de los saldos a su favor en el ISIB y que a partir del 1/02/2023 la firma de referencia será incorporada a los padrones de sujetos pasibles de retención/percepción, con alícuotas asignadas de acuerdo con la normativa vigente (actuación N° 219802/2023 y sus agregados).

13.2. A tenor de lo expuesto, se puede observar en este caso que, tal como lo dispuso el juez de primera instancia, la facultad recaudatoria del GCBA se tornó en un sistemático desapoderamiento para la sociedad actora.

Si bien, al momento de dictar sentencia el saldo a favor de la actora se fue absorbiendo como consecuencia del dictado de la medida cautelar, de la prueba se observa que continúan existiendo grandes montos que fueron acumulados e indisponibles para el giro comercial y que no llegan a absorberse en un plazo razonable.

Sobre el punto, cabe señalar que el TSJ en un caso análogo, tuvo oportunidad de exponer los lineamientos, bajos los cuales ha descalificado la aplicación de los sistemas de recaudación cuando sistemáticamente generan saldos a favor que exceden la obligación tributaria.

Al respecto, sostuvo que las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto, la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente, más aun cuando a través de esos institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario (Expte. N° 5884/08, “Importadora y Exportadora de la Patagonia SA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia c/GCBA s/Amparo (Art. 14 CCABA)’” del 12/11/2008).

En tal sentido, indicó que “...establecer retenciones que se apropian progresivamente del capital de trabajo del contribuyente al estar estimadas en términos desproporcionados con la obligación fiscal definitiva generando permanentes saldos a favor del obligado tributario, importa, de parte del Fisco, incurrir en actos de despojo...” (voto del Juez Casás y, en sentido concordante, los puntos 4 del voto del Juez Lozano, 2 del Juez Maier, 4.a. de la Juez Ruiz, y 4.2. de la Dra. Conde). Dicha posición, luego fue ratificada en la causa “*Minera IRL Patagonia SA c/GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/recurso de inconstitucionalidad concedido*”, sentencia del 12/11/2014.

A su vez, se dispuso que “[s]i la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero, generador de intereses y actualización sobre deudas inexistentes, ello importa una distorsión de las bases éticas del derecho de recaudar” (Fallos: 310:714).

En igual sentido, se ha propuesto que “[l]a generación de saldo a favor del contribuyente —que habrá que devolver— ocasiona al sujeto tributario no sólo perjuicio financiero sino económico, pues al privarlo de su capital de trabajo puede llevarle al cese de sus actividades económicas, por cuanto desde el momento del pago hasta la efectiva devolución de los ingresos en demasía, pueden transcurrir varios años...” (cfr. Spisso, Rodolfo R., “Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires: se lo modifica con pretensión de legitimar un abuso”, Periódico Económico Tributario - Tomo 2015, La Ley, AR/DOC/515/2015).

13.3. De esa manera, teniendo en cuenta los lineamientos asentados, la jurisprudencia del TSJ y la prueba aportada, especialmente aquella obrante en la actuaciones N° 2360232/2021 y N° 2833220/2021, darían cuenta de que el fisco local efectuó retenciones relativas al ISIB en exceso, lo que le generó a la actora un crédito a su favor excesivo en relación con su obligación tributaria. Es más, el GCBA reconoce un saldo a favor de la actora y pese haber dispuesto la morigeración de las alícuotas en virtud del excesivo saldo acumulado, decidió seguir aplicando el régimen de retención aquí cuestionado.

En definitiva, resulta reprochable la conducta abusiva del GCBA que dispuso incorporar a la actora en diversos y sucesivos regímenes de recaudación/percepción en la fuente lo que produjo la generación de un saldo a favor que no resulta posible de absorber o compensar en un tiempo razonable.

Todo ello, sin tener en cuenta las consecuencias negativas de índole económica financiera y productiva que genera su indisponibilidad.

En efecto, ponderando el IF-31449006-DGR-GCBA/21, de fecha 15 de octubre de 2021, el propio GCBA puso en conocimiento que del cotejo de “*las declaraciones juradas de la actora (SIC), sin tener en cuenta el saldo a favor generado en el primer trimestre de 2020 cuya devolución pretende Ricardo Nini SA y solamente evaluando las retenciones efectuadas al contribuyente por aplicación de las resoluciones 296, 305 y 329/AGIP/2014 [...] el saldo a favor acumulado a la fecha asciende a \$ 42.889.253,54*” (pág. 162 en actuación N° 2360232/2021).

En función de lo expuesto, no se advierte que el GCBA haya vertido argumentos idóneos y suficientes que contrarresten las conclusiones precedentes. En concreto, solo se limitó a insistir en que no existe un daño en concreto toda vez que lo

recaudado no supera la obligación tributaria del contribuyente y que no corresponde evaluar los tiempos de tramitación de la devolución de los saldos.

De esta manera, la demandada no logró justificar ni probar que el régimen cuestionado no genera saldos a favor de la actora en exceso, así como tampoco que la falta de devolución de los saldos acumulados, en un tiempo razonable, no pudiera afectar el patrimonio de la parte actora en tanto el ordenamiento dispone un sistema “ágil” de devolución.

En otro orden de ideas, a tenor de la solución que se propicia, resulta conjetural el argumento del GCBA en cuanto a que se veda la posibilidad de verificación e impugnación de las DDJJ y por lo tanto, su tratamiento deviene inoficioso. Es que, no se controvertió en la causa la potestad de verificación del organismo recaudador de las DDJJ presentadas por el contribuyente, a fin de comprobar su exactitud (art. 188 del Código Fiscal –t.o. 2020–).

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar los agravios aquí tratados.

14. Por otro lado, corresponde examinar los agravios vertidos por el GCBA señalados en el punto 3. h) y f).

Al respecto, cabe señalar que el juez declaró, la inconstitucionalidad del régimen conformado por las Resoluciones N° 296/AGIP/19, N° 305/AGIP/19 y N° 329/AGIP/19 con fundamento en que vulnera el derecho de propiedad de la parte actora, toda vez que genera elevados saldos a favor que no puede compensar en un plazo razonable.

Para justificar tal decisión, entendió que la facultad del GCBA de incluir contribuyentes en un sistema de retención y/o percepción encuentra su límite en el perjuicio irrazonable y la capacidad de que éste afecte gravemente el patrimonio del contribuyente.

A fin de evitar dicha consecuencia, señaló que el legislador local previó: 1) un sistema de exclusión o morigeración temporal de la retención y 2) un mecanismo ágil de devolución de saldos a petición del contribuyente (arts. 258 y 260 del Código Fiscal, t.o 2.021).

De igual modo, destacó que la Resolución N° 329/AGIP/19, emitida por el poder ejecutivo y aquí cuestionada, también prevé la morigeración de alícuotas correspondiente (v. art. 1).

Ahora bien, en el caso, el juez de primera instancia reconoció que el actor utilizó los mecanismos previsto en el ordenamiento fiscal, a efectos de limitar los perjuicios que se le generan.

En este sentido, indicó que por un lado, se redujo la alícuota de las retenciones que le fueron efectuadas. Por otro, la interposición de un reclamo de devolución. Sobre esta última cuestión, entendió que se configura una mora irrazonable en su resolución, circunstancia que agrava la situación patrimonial del actor, contrario a la “agilidad” evocada en la norma. Ello, sin perjuicio de la existencia de un proceso de fiscalización.

A su vez consideró irrazonable la actitud del GCBA no sólo en relación con la demora en el trámite y resolución de los mecanismos implementados para controlar y limitar los perjuicios que puede generar el régimen impugnado, sino también respecto a la desproporción que existe entre las sumas retenidas y/o percibidas y las que el actor se encuentra obligado a abonar en concepto del impuesto.

Asimismo, destacó que la AGIP, sin perjuicio de haber modificado la categoría de riesgo fiscal que le fue asignada a la actora y reducido la alícuota que le era aplicable, continuó reteniéndole sumas desproporcionadas con su obligación tributaria. Preciso que desde que la AGIP ingresó a la actora en el SIRCREB los importes retenidos superaron con creces las sumas a ingresar en concepto de ISIB.

14.1. Por su parte, entre sus agravios, el GCBA sostuvo que la inconstitucionalidad declarada resulta innecesaria y desproporcionada en virtud de lo ordenado en los puntos 2 y 3 de la parte resolutive de la sentencia.

Además, indicó que era innecesaria dicha declaración dado que se obligó al GCBA a no realizar nuevas retenciones y/o percepciones sobre el patrimonio de la sociedad actora, en el marco de las resoluciones N° 296/AGIP/19, 305/AGIP/19 y 329/AGIP/19 y sus concordantes, hasta tanto los saldos existentes en concepto de ISIB a favor de la actora sean devueltos, consumidos o compensados. Agregó que una vez cumplido ello, las retenciones y/o percepciones que se le apliquen a la parte actora en el marco de las resoluciones citadas, no deben superar la obligación exigible en concepto de ISIB, según las declaraciones juradas correspondientes al momento en que se efectivice la retención.

En ese contexto, el GCBA reiteró que los regímenes de retención y percepción tributaria cuestionados no contravienen cláusula constitucional alguna y proporcionan una solución para los casos en que la retención o percepción excedan la obligación tributaria. A su vez, destacó que la propia actora accedió al beneficio para reducir su carga tributaria conforme Resolución N° 329/AGIP/2019 y que por ello, entendía que no existía un perjuicio configurado en cabeza de la actora.

14.2. En esa línea cabe recordar que, con relación a la declaración de inconstitucionalidad, la Corte Suprema de Justicia de la Nación —en adelante CSJN— ha dicho que “... *como punto de partida que la declaración de inconstitucionalidad de una norma implica un acto de suma gravedad institucional, de manera que debe ser considerada como ultima ratio del orden jurídico (Fallos: 302:457) y que es preciso poner de resalto que está a cargo de quien afirma la irrazonabilidad de una norma la fundamentación adecuada de su aseveración*” (Fallos: 345:165).

En sentido concordante, el TSJ- sostiene que “*no basta con la invocación genérica de la afectación de garantías constitucionales sino que es requisito de admisibilidad que se cuente con una solidez argumental tal que logre invalidar la norma de carácter general cuestionada...*” (Expte. N°11.475/14, “Fernández Diego R. c/ GCBA s/ acción declarativa de inconstitucionalidad, del 21/9/15, voto de la Dra. Weinberg). La atribución de declarar inconstitucional una ley sólo debe ser ejercida cuando la repugnancia con la cláusula constitucional que se invoca es manifiesta debiendo resolverse cualquier duda a favor de la constitucionalidad.

Es dable señalar que, en materia de hermenéutica constitucional, es prudente considerar el “*principio de interpretación conforme con la Constitución*”. En tal sentido, una norma no debe ser declarada inválida si puede ser interpretada de acuerdo con la Norma Fundamental (confr. Häberle, Peter, “*Métodos y principios de interpretación constitucional. Un catálogo de problemas*”, ReDCE. Año 7. Núm. 13. Enero-junio/2010, pp. 379-411).

En tal sentido, se ha sostenido que “*(...) cuando exista la posibilidad de una solución adecuada del litigio, por otras razones que las constitucionales comprendidas en la causa, corresponde prescindir de estas últimas para su resolución*” (Fallos: 343:140, 300/1029, 305:1304).

Ahora bien, tal como surge de los términos expresados en la demanda la parte actora pretende sustancialmente que no se generen saldos a su favor. Para ello cuestiona la constitucionalidad de la Resolución N° 296/AGIP/19 (Título IV, los cap. I y II, sección 1), la Resolución N° 305/AGIP/2019 (arts. 4, 7, 8, 9, 10), la Resolución N° 329/AGIP/19 y concordantes, requiriendo su exclusión.

Para ello, manifestó que tales resoluciones permiten al GCBA realizar constantes, progresivos y acumulados saldos a favor en el ISIB. De este modo, entendió que el sistema de retención resulta confiscatorio y permite generar un empréstito forzoso sin reconocerle indemnización alguna, lo cual afecta su derecho de propiedad, de igualdad y altera los principios de reserva de ley de propiedad e igualdad tributaria.

Desde esta perspectiva, expresó que un sistema de recaudación como el objetado impone conciliar el uso de prerrogativas puestas al servicio de un eficiente y oportuno ingreso de la renta publica con el derecho del contribuyente a no ver superada la obligación fiscal a su cargo, en desmedro de la libre disponibilidad de recursos, en la medida que el impuesto exigible sea debidamente satisfecho.

Ello así, cabe destacar que el Código Fiscal (arts. 68 y 259 -t.o 2020-) como las resoluciones impugnadas (arts. 12 y 14 de la Resolución N° 296/AGIP/19, arts. 9 y 13 de la Resolución N° 305/AGIP/19 y, art. 9 de la Resolución N° 329/AGIP/19) imponen la articulación de las vías necesarias para proceder a su restitución, morigeración o compensación a pedido del contribuyente.

Si bien la aplicación del régimen cuestionado provoca retenciones, en concepto de pago a cuenta, que -cabe reiterar- en el presente caso exceden la obligación tributaria exigible, más ello no resulta suficiente para reputar in totum la inconstitucionalidad del sistema.

En este aspecto, el TSJ sostuvo que: *“(...) los regímenes de retención constituyen una atribución dispensada al Fisco para cumplir con ellos su meta central, recaudar legítimamente tributos válidamente impuestos. Esta finalidad es la única limitación expresa a la genérica facultad de disponer retenciones. Puesto en la perspectiva de la división de poderes contemplada en la CCBA, resulta pues que el art. 3 del CF no constituye una delegación legislativa, contraria al art. 84 de la CCBA, sino la reglamentación de una función administrativa (cf. el art. 80, inc. 1º, de la CCBA), la de recaudar.”*

Además, aclaró que “(...) los regímenes de recaudación (entre los que se encuentran los sistemas de retención como el aquí cuestionado o el sistema de pago de adelantos que rige en la mayoría de los tributos que no son llamados instantáneos, entre otros) pueden generar saldos a favor del contribuyente y esa sola circunstancia no los torna inconstitucional *per se*. Su validez, [...] va a depender de las condiciones en las que régimen permite a los contribuyentes disponer de los saldos” (TSJ Expte. N° 10311/13, “Minera I.R.L. Patagonia S.A. c/GCBA s/amparo s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, del 12/11/14, del voto del Dr. Lozano).

La implementación de los sistemas de recaudación y percepción se da en el marco de una función recaudatoria del GCBA que como tal viene dado por las leyes fiscales y por la propia Constitución de la Ciudad (arts. 7, 9 –inc. 1 y 51–, 80 –inc. 2 punto a– y 104 –inc. 25–).

En principio estos mecanismos de obtención de recursos en tiempo, se corresponden con la necesidad de que los fiscos locales acudan a ellos para cumplir las funciones a su cargo, pero es también cierto que deben arbitrarse los mecanismos para que no sean perjudiciales.

En conclusión, el sistema en cuestión no es diseñado para generar saldos a favor de los contribuyentes y un perjuicio financiero. No obstante lo cual, y ante la posibilidad de que se generen, el órgano legislativo y ejecutivo previeron sistemas a fin de evitar o compensar dicha consecuencia.

Véase que la parte actora, a pesar de los saldos generados a favor, accedió al mecanismo dispuesto por el ordenamiento fiscal. Razón por lo cual, la declaración de inconstitucionalidad, a los efectos prácticos, implicaría dejar sin efecto el sistema de morigeración al cual pudo acceder la parte actora frente a la generación y acumulación de saldos a su favor.

Por lo tanto, la colisión con los preceptos y garantías de la Constitución Nacional debe surgir de la ley misma y no de la aplicación irrazonable que de ella se haga en el caso concreto (*Fallos*: 317:44 331:1123; entre otros), o de sus resultados (*Fallos*: 288:325, 328:2966).

En suma, el régimen consagra una solución compatible con el objetivo reparador que previó el legislador local. Por lo tanto, la declaración de inconstitucionalidad resulta improcedente en la medida que proporciona una solución

para casos específicos en los que las retenciones o percepciones superan la medida de la tributación que corresponde a los contribuyentes.

En virtud de lo expuesto, el planteo de inconstitucionalidad, debe ser revocado.

15. Por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso del GCBA, en consecuencia, revocar el planteo de inconstitucionalidad y rechazar la apelación en lo restante. Todo ello, en tanto el conflicto mantiene actualidad dado que si bien los saldos acumulados se agotaron a raíz del cumplimiento de la medida cautelar dictada en autos, al estar vigente el régimen se siguen generando saldos a favor del contribuyente que no logran ser agotados en un plazo razonable.

En atención a la forma en la que se resuelve, es necesario tener en cuenta en su caso para la ejecución de la presente demanda, la información proporcionada por el GCBA (v. adjuntos a la actuación N° 219802/2023) sobre la falta de un saldo a favor de la parte actora.

16. Con costas por su orden, en atención a la forma en la que se resuelve (art. 64, inciso 2, del CCAyT).

17. Finalmente, corresponde expedirse sobre el recurso de apelación presentado por el GCBA contra los honorarios regulados al letrado apoderado de la actora en la anterior instancia por considerarlos altos.

En efecto, en función de la naturaleza de la acción, lo previsto en los artículos 15, 17 y 51 y concordantes de la Ley N° 5134 y Resolución de Presidencia N° 36/CM/23, el objeto de la demanda, que no es susceptible de apreciación pecuniaria, y teniendo en cuenta el motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada, el resultado obtenido y el mínimo legalmente establecido, corresponde reducir los honorarios regulados al letrado apoderado de la actora, Dr. Enrique Luis Condorelli, en la suma de cuatrocientos cincuenta y dos mil pesos (\$452.010), equivalente a 20 UMAS, más 50 % por su carácter de apoderado.

En función de lo expuesto precedentemente, el tribunal **RESUELVE: 1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el GCBA, revocar la declaración inconstitucionalidad de las resoluciones 296/AGIP/19, 305/AGIP/19 y 329/AGIP/19 y rechazarlo en lo restante. **2)** Admitir parcialmente la acción y establecer que, asiste al actor el derecho a que las retenciones efectuadas por las resoluciones

cuestionadas no superen la obligación exigible por el tributo a su cargo según la DDJJ que exterioriza su obligación, correlativamente, ante la vulneración de ese reconocimiento, el derecho de ser excluido del sistema objetado hasta tanto sea restituido el importe de la retención que excede la obligación exigible. **3)** Con costas por su orden, en atención a la forma en la que se resuelve (conf. art. 64, del CCAyT). **4)** Reducir los honorarios del letrado apoderado de la actora, Dr. Enrique Luis Condorelli, conforme lo dispuesto en el considerando 17.

Cumplase con el Registro (Res. CM N° 19/2019).

Notifíquese electrónicamente, por Secretaría, a las partes y al MPF.

Oportunamente, devuélvase al Juzgado de origen.



Poder Judicial
Ciudad de Buenos Aires