

PARTE/S:	New First Class SRL c/GCBA s/amparo
TRIBUNAL:	Trib. Sup. Just. Bs. As. (Ciudad)
SALA:	-
FECHA:	05/02/2020
JURISDICCIÓN	Buenos Aires (Ciudad)

RODRIGO LEMA

VIABILIDAD DE LA ACCIÓN DE AMPARO PARA OBTENER LA EXCLUSIÓN EN SEDE JUDICIAL DE LOS REGÍMENES DE RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Introducción

En el fallo que comentamos en esta oportunidad el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires confirmó un pronunciamiento que había admitido una acción de amparo y ordenado al GCBA que dejara sin efecto la inclusión del contribuyente actor en el Sistema de Recaudación de Control y Acreditaciones Bancarias (SIRCRESB) hasta tanto fuese compensado el crédito fiscal acumulado a su favor.

I - Antecedentes de la causa

Describimos los antecedentes de la causa a partir de las referencias que realiza la sentencia del TSJ Bs. As. Cdad., que comienza por señalar que el contribuyente promovió la acción de amparo requiriendo la exclusión del SIRCRESB y la devolución de las sumas que consideraba ilegalmente retenidas, con más los intereses devengados. Además, explica que la actora era una agencia de remises que ejercía la intermediación entre el pasajero que solicita el viaje y los remiseros que prestaban con sus propios vehículos el servicio de transportes, y que por esa intermediación percibía una comisión del 25% del precio del viaje, pero que las retenciones se le aplicaban sobre el 100% de los ingresos recibidos en la cuenta de la agencia intermediaria, lo que generaba la acumulación indefinida de créditos a favor del contribuyente.

El juez de primera instancia denegó la medida cautelar solicitada por la actora, abrió a prueba el amparo, y finalmente dictó sentencia, en la que destacó, entre otras cosas, que la parte actora no cuestionó la validez ni la constitucionalidad de las normas que regulan el SIRCRESB, que había sido incluida en el régimen del SIRCRESB por no haber presentado declaraciones juradas [art. 6 de la resolución (AGIP) 918/2013, que establece el denominado régimen de "Riesgo Fiscal"] y que la actora había realizado dos reclamos en sede administrativa sin éxito. Luego de ello, recordó la jurisprudencia del TSJ Bs. As. Cdad. que señala que las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta no deben superar, por regla general, en su conjunto, la obligación fiscal que debe afrontar el contribuyente. En esas condiciones, en primera instancia se juzgó procedente la pretensión de exclusión del contribuyente del padrón del SIRCRESB hasta que se agote el saldo a favor que se había acumulado y se denegó la restitución de los fondos por considerar que ella excedía el marco procesal de la acción de amparo.

La sentencia fue apelada exclusivamente por el GCBA, quien en segunda instancia mantuvo que la vía del amparo no era procedente y argumentó que existía contradicción en el fallo apelado, explicando que por una parte excluyó a la actora del SIRCRESB considerando su calidad de intermediaria, pero por otro lado le denegó la devolución de las sumas retenidas argumentando que no estaba probada la intermediación y que las retenciones excedieran lo que legítimamente el Fisco podía retener.

La Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario rechazó el recurso de apelación y confirmó la sentencia de primera instancia.

Para así resolver, la Cámara entendió que no se demostró de qué modo la tramitación del proceso por la vía del amparo afectó el derecho de defensa del GCBA, y por otra parte, consideró que no existían elementos que acreditaran que las declaraciones juradas del actor hubiesen sido objeto de impugnación por parte del Fisco local, ante lo cual calificó de ilegítima la inclusión de aquel en el régimen del SIRCRESB cuando el saldo a favor era de cuatro veces el impuesto determinado.

El GCBA interpuso un recurso de inconstitucionalidad, que fue denegado por la Cámara, y luego ocurrió en queja ante el TSJ Bs. As. Cdad.

II - El fallo del TSJ Bs. As. Cdad.

El TSJ Bs. As. Cdad. confirmó por mayoría la sentencia recurrida y rechazó el recurso de queja interpuesto por el GCBA.

El Juez Lozano fue el preopinante, y destacó, en primer término, que "la Cámara tuvo por probado que las retenciones originadas por el sistema SIRCRESB habían generado, en cabeza de la parte actora, saldos a favor que, aproximadamente, cuadruplicaban el impuesto determinado en las declaraciones juradas" y que luego, contemplando "la inexistencia de elementos que acreditan que las DDJJ citadas hubiesen sido objeto de impugnación por parte del Fisco local", rechazó el recurso interpuesto por la parte demandada contra la sentencia que había ordenado la exclusión de la empresa del padrón SIRCRESB, hasta que fuera compensado el crédito fiscal acumulado".

A continuación, dicho Juez describió y trató los dos agravios que presentó el GCBA contra la decisión adoptada por la Cámara.

El primer agravio lo describió diciendo que el GCBA: "afirma que el tribunal a quo 'casi tiene por acreditada la actividad de la actora, sin considerar ni siquiera mínimamente que dicha cuestión -determinación de la actividad- corresponde exclusivamente [al GCBA]' y lo descartó señalando que 'la parte recurrente no muestra que la sentencia de la Cámara hubiera determinado, en forma definitiva, la actividad del contribuyente o el impuesto que sobre él recae. El tribunal a quo afirmó que 'con la prueba producida en autos se en[contra] acreditado que en diferentes períodos las retenciones efectuadas a través del SIRCRESB habrían superado de forma significativa la obligación tributaria'. Ello, sobre la base de las declaraciones juradas presentadas por la parte actora que constituyen a la sazón el monto del impuesto. El GCBA no muestra haber puesto a la Cámara en la obligación de considerar una impugnación o procedimiento administrativo que hubiera llevado a revisar el monto determinado por el contribuyente o pudiera llevar a hacerlo. A su vez, tampoco explica por qué la decisión recurrida -que utiliza el impuesto a la sazón determinado para evaluar la legitimidad de las retenciones sufridas por el contribuyente- constituiría un obstáculo para el ejercicio futuro de las facultades de fiscalización que la ley acuerda al Fisco. Cabe reparar en que la decisión discutida excluye a la parte actora del sistema SIRCRESB hasta tanto se produzca la compensación del crédito fiscal. Una fiscalización como la que el GCBA afirma estar realizando podría dar sustento a una nueva determinación del impuesto declarado, pero no supone por sí sola más que el ejercicio de una potestad de control que no hace presumir la inexactitud de lo declarado. Tal hipotética revisión podría, a su vez, compensar el saldo a favor acumulado y dar por cumplida la condena".

Por el otro lado, describió el segundo agravio explicando que "la parte recurrente critica la vía por la cual ha transitado el proceso", es decir, la procedencia formal del amparo, y lo descartó señalando que los "argumentos [del GCBA] no acreditan la jurisdicción de este Tribunal para examinar lo decidido por los jueces de la causa acerca de la idoneidad del amparo como vía procesal para sustanciar este pleito" y que "no ha acreditado que las reglas de organización del debate propias del proceso de amparo, que entiende mal aplicadas, hubieran proyectado efectos en la sentencia definitiva, o menoscabado de un modo significativo su derecho de defensa. En su lugar, dirige sus agravios, exclusivamente, al análisis de una cuestión meramente procesal, cuya solución es ajena al ámbito del recurso interpuesto".

El voto siguiente fue el de la Jueza Weinberg, que consideró insuficientes los agravios del GCBA para sostener una crítica concreta y razonada de la sentencia apelada, en la medida que entendió que "el recurso directo se limitó a reproducir manifestaciones de disconformidad con lo decidido por la Cámara, reiterando las defensas oportunamente desestimadas". No obstante ello, luego ingresó en consideraciones particulares sobre los dos agravios sostenidos por el GCBA en el recurso de queja.

Al primer agravio lo describió recurriendo a la cita de un párrafo del recurso diferente al que citó el Juez Lozano en su voto, pues sostuvo que el GCBA "entiende que la decisión de excluir del Padrón SIRCRESB a la actora hasta tanto se compensaran sus saldos, le impide ejercer '...debidamente sus funciones, primero, recaudadoras, y luego, fiscalizadoras, lo que entraña una gravedad institucional que no puede ser convalidada", y lo descartó indicando, por un lado que su análisis "remite a cuestiones de hecho y prueba que, por regla, resultan ajenas al limitado marco de esta instancia recursiva extraordinaria, no logrando demostrar con ello la arbitrariedad del pronunciamiento cuestionado" y por otro lado que "no se advierte una intromisión del ad quem sobre las competencias del GCBA pasible de impedir el ejercicio de su potestad respecto de sus recursos", "lo relativo a las funciones de control, verificación y fiscalización tanto sobre la estimación del monto a compensar, como respecto de la exactitud de las declaraciones juradas impositivas presentadas, por el contribuyente son facultades inherentes a la propia administración y que no se han visto afectadas por el decisorio en crisis".

El segundo agravio es el relativo a la inadmisibilidad de la vía del amparo y lo descartó señalando que "la recurrente no explica el perjuicio concreto que le produce".

En tercer término se encuentra el voto del Juez Otamendi, quien coincide en lo sustancial con los votos precedentes y adhiere a ellos.

También coincide con los votos anteriores la Jueza De Langhe, quien expresó, por un lado, que "el GCBA invoca la afectación de sus facultades recaudadoras y fiscalizadoras sin hacerse cargo de que la sentencia de Cámara no impide ni dificulta su ejercicio en relación a la actora y los períodos fiscales aquí controvertidos, no convalida el criterio adoptado por el contribuyente en las declaraciones juradas que oportunamente presentara y dispone la exclusión del padrón del SIRCRESB con carácter meramente transitorio -hasta tanto sea compensado el crédito fiscal acumulado por la actora-" y por otro lado, en cuanto al agravio relativo a la vía del amparo, que el GCBA "no demuestra en qué consistiría la violación de su derecho de defensa ni menciona las defensas o pruebas que se habría visto privado de oponer por el limitado marco cognoscitivo del amparo".

Así quedó conformada la mayoría que decidió la causa en sentido adverso al pretendido por el GCBA.

El que resta es el voto de la Jueza Ruiz, en disidencia, que sigue la postura del GCBA, por cuanto sostuvo que "en primer lugar, cabe destacar que la sentencia de primera instancia que fuera confirmada por la Sala II es autoconcordatoria y, por tanto, arbitraria. En efecto, si la actividad de intermediación no está acreditada en el expediente y, por tanto, no corresponde la devolución de las sumas retenidas, tampoco puede ordenarse la exclusión de la empresa del padrón del SIRCRESB y la compensación de un crédito fiscal cuya existencia no fue demostrada. Esta circunstancia fue correctamente advertida en la apelación del GCBA y es suficiente, por sí, para dejar sin efecto la decisión de la Cámara que confirmó el fallo de grado (y que, por ende, mantiene la misma inconsistencia del decisorio de primera instancia)" y agrega también que le asiste la razón al GCBA cuando señala que la Cámara "...prácticamente tiene por probada la actividad de la actora, mientras que en sede administrativa recién la fiscalización ha comenzado y no se puede tener por cierta dicha actividad". Además, afirmó que "la Cámara "...omitió evaluar si se encontraban reunidos los recaudos que hacen procedente la compensación ordenada por el Juez de grado" y sin embargo la ratificó. Así, pues, como se explica en el dictamen fiscal, la Sala debió evaluar '...si existían pagos indebidos y sin causa [...art. 61 del Código Fiscal] o si existía deuda por parte del contribuyente por el mismo tributo...' (art. 61 del Código Fiscal y art. 58 del Código Fiscal t.o. 2007). Al no hacerlo, los vocales vulneraron el derecho de defensa del Gobierno e incurrieron en un supuesto de arbitrariedad".

III - El comentario

Coincidimos con la decisión adoptada por el TSJ Bs. As. Cdad. en la sentencia comentada y compartimos la mayoría de sus argumentaciones.

No tenemos ninguna duda de que lo que ocurre cotidianamente en los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos merece reproches constitucionales desde distintas ópticas (principio de legalidad y reserva de ley, división de poderes, derecho de propiedad, seguridad jurídica, razonabilidad, jerarquía normativa, etc.), tanto por la generación de permanentes saldos a favor de los contribuyentes como consecuencia retenciones y percepciones por encima de la cuantía del tributo definido por el legislador, como por su utilización para finalidades ajenas a la recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos, como acontece con los denominados regímenes de riesgo fiscal. Pero solamente dedicaremos este párrafo a la cuestión constitucional, porque en el caso que comentamos no fue debatida (el juez de primera instancia señaló que "la empresa actora, sin cuestionar la validez ni constitucionalidad de las normas que regulan el SIRCRESB, pretende que se deje sin efecto su inclusión en dicho sistema y que se le reintegren las sumas que considera indebidamente retenidas"). Seguramente nos ocuparemos de esa cuestión en alguna otra colaboración específica sobre el tema.

Uno de los aspectos importantes del fallo es la ratificación de la vía de la acción de amparo para alcanzar la exclusión de un régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos cuando genera saldos a favor del contribuyente como consecuencia de retenciones y percepciones excesivas. Sobre ello el TSJ Bs. As. Cdad. ya tenía antecedentes¹⁴, que deben ser considerados ratificados por este fallo.

Otro aspecto relevante es la importancia que se le otorgó en el caso al impuesto determinado mediante las declaraciones juradas del contribuyente, que no habían sido impugnadas ni cuestionadas por el GCBA, de modo tal que constituyen una expresión genuina de la justa medida del impuesto definido por el legislador, que no puede ser excedida por los pagos a cuenta que se derivan de los regímenes de recaudación.

Esta última circunstancia no obsta el eventual ejercicio de las potestades de fiscalización que le competen a la autoridad fiscal, ni tampoco implica que los jueces se deban expedir con carácter definitivo sobre la corrección de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente, pues a ellos les basta para decidir el caso con advertir que esas declaraciones juradas no impugnadas determinaron la cuantía del impuesto por debajo de las retenciones o percepciones aplicadas.

Si bien originalmente el contribuyente actor había pretendido tanto la exclusión del régimen del SIRCRES, como la devolución de las sumas retenidas en exceso, esta última pretensión no llegó debatida al TSJ Bs. As. Cdad., ni siquiera a la Cámara, porque el magistrado de primera instancia la consideró ajena a la vía del amparo y el contribuyente no recurrió ese aspecto de la decisión.

Nos parece interesante reflexionar sobre la cuestión procesal y preguntarnos si solamente la acción de amparo es la que permite alcanzar la exclusión en sede judicial de un régimen de recaudación, o de varios de ellos por supuesto. ¿Qué pasaría si el contribuyente cuestiona el régimen de recaudación y en lugar de una acción de amparo plantea una acción declarativa, que permite transitar un proceso de pleno conocimiento y garantiza un ámbito mayor de debate y prueba?

Creemos que la admisibilidad de la acción de amparo también implica la admisibilidad de la acción declarativa, pues se trata de acciones sucedáneas que tienen carácter preventivo. No puede olvidarse, en este aspecto, que la CSJN tiene abundantes precedentes en los cuales ha expresado su opinión preferente por las acciones declarativas para el debate constitucional de cuestiones tributarias, disponiendo incluso de oficio el reencuadre de amparos como acciones declarativas⁽²⁾ y que existen algunos precedentes del fuero contencioso administrativo y tributario que respaldan la admisibilidad de acciones declarativas en condiciones similares.⁽³⁾

Además, consideramos que transitar el debate a través de un proceso de pleno conocimiento permitiría acumular la pretensión de devolución de los saldos acumulados a favor del contribuyente, pues no se presentarían las limitaciones propias de la acción de amparo.⁽⁴⁾

New First Class SRL c/GCBA s/amparo - Trib. Sup. Just. Bs. As. (Ciudad) - 05/02/2020
Cita digital EOLJU190991A



Notas:

(1) TSJ Bs. As. Cdad.: "[SA Importadora y Exportadora de la Patagonia](#)" - Cita digital EOLJU116386A, sentencia del 12/11/2008, y "[Minera IRL Patagonia SA c/GCBA s/amparo \(art. 14 CCABA\) s/recurso de inconstitucionalidad concedido](#)", sentencia del 12/11/2014 Cita digital EOLJU173709A

(2) CSJN: Fallos: 335:1222, 3/7/2012, "Nucete"; 335:23, 14/2/2012 "[Colegio de Escribanos](#)" - Cita digital EOLJU160500A; 325:388, 12/3/2002, "Kraft"; 323:3326, 31/10/2000, "[American Express](#)" - Cita digital EOLJU156046A, entre muchos otros

(3) "[Gutiérrez, Delia Magdalena y otros c/GCBA s/acción meramente declarativa](#)", sentencia del 1/7/2016 - Cita digital EOLJU180518A, "Transporte Integrados América c/GCBA s/acción meramente declarativa", sentencia del 13/6/2018, ambos de la Sala I de la CC Adm. y Trib. y "[Turismo Cabal S.A. c/GCBA s/acción meramente declarativa](#)", sentencia del 26/2/2016, de la Sala II de la misma Cámara

(4) Debemos advertir al lector que en base a esta interpretación tenemos acciones en trámite en instancia judicial sin resultados definitivos

Cita digital: EOLJU190985A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.