

Impuestos Ingresos Brutos Regimen De Retencion Declaracion De Inconstitucionalidad Derecho De Propiedad Principio De Legalidad

JURISPRUDENCIA

Impuestos. Ingresos brutos. Régimen de retención. Declaración de

inconstitucionalidad. Derecho de propiedad. Principio de legalidad En el marco de una acción de amparo contra la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires, se declara la inconstitucionalidad del régimen especial de retención y percepción del impuesto sobre los ingresos brutos (ISIB) conformado por los Decretos N° 1150/90 y N° 2133/01, en tanto permiten la retención de sumas que generan permanentemente saldos a favor, sin que estos puedan compensarse u obtener un certificado que permita excluir o reducir las retenciones realizadas. Se destaca que, al eliminarse la posibilidad de obtener un certificado de no retención o de retención reducida, se permite concluir que el régimen implementado resulta manifiestamente violatorio de los derechos de propiedad, principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria. Ciudad de Buenos Aires, 26 de junio de 2015.- Y VISTOS: estos autos para dictar sentencia, de cuyas constancias RESULTA: I.- A fs. 1/14 se presentó la empresa Gasoleo S.A. por medio de apoderado y promovió acción de amparo contra la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires por entender que los sistemas de retención establecidos en los Decretos N° 1150/90 y N° 2133/01 vulneran su derecho a la propiedad toda vez que le generan permanentes saldos a favor y no poseen ninguna cláusula de exclusión para casos como el suyo. Así, destacó que ?las detracciones son continuas y constantes y nada puede hacer para evitarlo. En una palabra paga la proporción del impuesto que debe pero las retenciones realizadas por los proveedores son siempre superiores al monto del tributo a pagar? (v. fs. 2). Relató que explota una estación de servicio en la Ciudad de Buenos Aires y que los combustibles que expende corresponden a Repsol YPF de los que percibe una comisión por las ventas efectuadas. En tal sentido, indicó que ?las retenciones y percepciones provienen de dos fuentes: a) proveedores (por ejemplo Potigian Golosinas S.A., Logística La Serenísimas S.A., Los Cinco Hispanos S.A.); b) tarjetas de crédito? resultando que ?la incidencia entre las retenciones y percepciones y el tributo determinado es de 3 veces menor al saldo acumulado? (fs. 3 vta.). Acompañó copia de las declaraciones tributarias presentadas, de las certificaciones contables y listado con los principales proveedores a efectos de demostrar la imposibilidad de recuperar por la vía administrativa el impuesto pagado de más ?ya que ni siquiera lo puede o podrá absorber en el futuro? (v. fs. 4). Requirió en consecuencia que se declare la inconstitucionalidad de los mencionados decretos por considerar que vulneran el artículo 17 de la Constitución Nacional y el 51 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires toda vez que: a) ?han creado un régimen de pago anticipado sin permitir la exclusión del mismo?, b) ?al no tener una cláusula de exclusión de los regímenes de retención y percepción crean un nuevo impuesto ya que mi parte jamás podrá absorber el pago a cuenta que se le exige?, c) ?no tuvo en cuenta los principios de capacidad contributiva ni generalidad disponiendo un sistema arbitrario y de cobro generalizado?, d) ?las declaraciones tributarias y la certificación contable demuestran que a mi parte se le retiene tres veces el tributo que debería pagar? (v. fs. 12 vta.). Por último, solicitó medida cautelar a fin de que se ordene ?al fisco se abstenga de continuar las retenciones y percepciones notificando a los proveedores hasta tanto se resuelva la presente causa? (v. fs. 9), fundó en derecho y ofreció prueba. II.- A fs. 41/42 la jueza previniente resolvió reconducir la presente demanda como acción ordinaria, la que fue readecuada por la actora a fs. 50/61 en los mismos términos que los planteados en el escrito de fs. 1/14. III.- A fs. 65, previa vista al Ministerio Público Fiscal, se declaró habilitada la instancia judicial, ordenando correr traslado de la demanda. IV.- A fs. 79/95 se presentó el GCBA por medio de apoderado y, tras una negativa específica del relato de los hechos, negó que el régimen de retenciones y percepciones, establecido en los Decretos N° 1150/90 y 2133/01 y normas complementarias, resulte inconstitucional. En primer término, manifestó que la empresa actora ?siempre vuelve al cuestionamiento de que los regímenes no contienen una cláusula de exclusión por lo que la inconstitucionalidad pretendida se basaría más en lo que las normas no tienen que en lo que las normas tienen? (v. fs. 81 vta.), por lo que entendió que ?[s]i su pretensión es que se lo excluya para siempre de los regímenes de retención, ello más que un beneficio importa un privilegio que quebraría el principio de igualdad en las cargas tributarias? (v. fs. 82). Asimismo, agregó que el pedido de inconstitucionalidad devendría inconsistente si la pretensión de la accionante versase sobre obtener una exclusión provisoria ya que la misma podría haber sido propuesta y resuelta en sede administrativa. Por su parte, hizo especial hincapié en que tanto el Decreto 1150/90 como el 2133/01 regulan el régimen de retención para entidades que liquidan las operaciones de bienes y servicios realizadas mediante tarjetas de compras, de crédito y similares, por lo que ?la presente demanda se ciñe a dicha operatoria comercial en virtud de que la actora nada ha dicho ni ninguna norma ha cuestionado con relación a las retenciones y percepciones que provienen de proveedores? (v. fs. 82). Afirmó que la propia normativa prevé la devolución del dinero que se pudo haber ingresado de más por lo que ?todas las sumas que conformen un saldo a favor del contribuyente pueden ser repetidas por

éste de la administración, y además, por ellas se paga el interés que fija la resolución de hacienda N° 4151? (v. f. 85 vta.), cuestión que indicó no fue realizada por la empresa actora. Por tales motivos, sostuvo la ausencia de lesión a derechos constitucionales, se opuso a la medida cautelar y a la prueba ofrecida, formuló la reserva federal y solicitó que, oportunamente, se rechace la pretensión, con costas. V.- A fs. 119 se celebró la audiencia del art. 288 del CCaYT y se abrió la presente causa a prueba, certificándose la misma a fs. 409. VI.- A fs. 410 se pusieron los autos para alegar habiendo sido ejercido este derecho por la actora (conf. fs. 424/429) y por el GCBA (conf. fs. 430/440) y VII.- A fs. 449 se llamó autos para sentencia. CONSIDERANDO: I.- Preliminarmente, debe recordarse que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquellas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el litigio (confr. CSJN, Fallos: 306:444; 302:235; 301:676; 300:535; 272:225; entre otros). En sentido análogo, tampoco es obligación del juzgador ponderar todas las pruebas agregadas, sino aquéllas que estime apropiadas para resolver el caso (confr. CSJN., Fallos: 308:950; 308:2263; 280:320; 274:113, etc.). En otras palabras, se han de considerar los hechos jurídicamente relevantes. II.- Ahora bien, así planteada la cuestión, cabe determinar que la empresa Gasoleo S.A. inició la presente demanda contra la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires, con la finalidad de que no le sea aplicable y se declare la inconstitucionalidad del régimen de retenciones y percepciones respecto del tributo a los ingresos brutos contemplado en los Decretos N° 1150/1990 y Decreto N° 2133/2001 sobre la base de que, al generarle permanentes saldos a favor sin que se le permita obtener una constancia de no retención o de retención reducida, atenta directamente contra su derecho a la propiedad, principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria. De tal manera, atento al modo que ha quedado trabada la litis, el thema decidendum se centrará en el control de constitucionalidad de los Decretos N° 1150/1990 y Decreto N° 2133/2001 en tanto en éste último se suprimió la posibilidad de que en casos donde se generen constantes y crecientes saldos a favor del contribuyente, se pueda solicitar una constancia de no retención o de retención reducida. Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que el referido examen ?debe efectuarse sobre la base de que la declaración de inconstitucionalidad configura un acto de suma gravedad que debe ser considerado como ultima ratio del orden jurídico, por lo que requiere inexcusablemente la demostración del agravio en el caso concreto y sólo cabe acudir a ella cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución Nacional? (negrita agregada, conf. Fallos: 256:602, 258:255, 330:855 y 5345, entre muchos otros). En definitiva, será viable dicho planteo cuando la repugnancia de la ley inferior con la norma calificada de suprema sea manifiesta y la incompatibilidad inconciliable (CSJN, Fallos: 285:322, etc.). Asimismo, la doctrina especializada ha sintetizado en cuatro reglas la forma en que la jurisprudencia argentina ha decidido en torno a la evaluación final de la constitucionalidad de una norma: ?a) en principio, las leyes se presumen constitucionales (?Cine Callao?, Fallos 274:121, y ?Trenti?, Fallos 220:1458); b) la declaración de inconstitucionalidad de una norma requiere plena prueba, clara y precisa de su oposición con la Constitución (?Parisse?, Fallos 209:200, y ?Bignone?, Fallos 306:655); c) el pronunciamiento de inconstitucionalidad exige prudencia y cautela en su emisión: es la última ratio del ordenamiento jurídico, y exhibe un caso extremo de gravedad inconstitucional (?Malenky?, Fallos 264:364, ?Bonfante?, Fallos 288:325, y ?Phipco Argentina S.A., Fallos 306:1597), y d) si hubiese duda, se debe decidir por la constitucionalidad de una norma y no por su invalidez (?Bignone?, Fallos 306:655).? (conf. Sagues Néstor Pedro: ?Elementos de derecho constitucional?, Tomo 2, Ed. Astrea, Buenos Aires, 1999, p. 889). III.1.- En este contexto, a fin de un mejor análisis de la cuestión, describiré las normas que se encuentran involucradas en autos. El Decreto N° 1150/90 (publicado en el Boletín Municipal N° 18.749, de fecha 23 de marzo de 1990) establecía en su artículo 1° que ?las entidades que efectúen los pagos de bienes y servicios adquiridos mediante Tarjeta de Compras, Tarjetas de Crédito y similares procederán a retener el uno con veinte por ciento (1,20 %) sobre el importe neto a pagar al contribuyente y/o responsable del Impuesto sobre los Ingresos Brutos?. De este modo, se indicó que ?el monto retenido según lo establecido en los artículos 1° y 2° se tomará como pago a cuenta en el anticipo siguiente a la fecha en la cual el agente de retención le efectúe la liquidación al contribuyente. En el caso en que genere un saldo a favor del contribuyente el mismo deberá trasladarse a los anticipos sucesivos o a la Declaración Jurada anual, en el caso que fuere ésta la próxima liquidación a efectuar? (conf. artículo 4°). Por su parte, el artículo 7° facultaba a la Dirección General de Rentas ?para que extienda constancias de no retención o de retención reducida en los casos que se planteen situaciones de interpretación, base imponible, alícuota o saldo a favor y/o cualquier otra posibilidad en donde el importe correspondiente a la retención resulte superior respecto del impuesto a ingresar por el contribuyente?. Posteriormente, el Decreto N° 2133/01 (publicado en el Boletín Oficial de la Ciudad de Buenos Aires N° 1355, de fecha 9 de enero de 2002), incorporó al primer párrafo del artículo 1° del Decreto N° 1150/1990 a las Tarjetas de Débito y similares (conf. artículo 1°) y sustituyó mediante su artículo 2°, al artículo 7° del referido decreto por el siguiente texto: ?Facúltese a la Dirección General de Rentas para imponer la presentación de declaraciones juradas e informes, con objeto de implementar los sistemas de control de cumplimiento de las obligaciones emergentes del presente Decreto?. De tal manera, habiéndose eliminado la facultad de la Dirección General de Rentas para extender constancias de no retención o de retención reducida que le otorgaba la redacción original

del artículo 7° del Decreto N° 1150/90, es que la actora aduce que la aplicación del plexo normativo vigente, le provoca un daño concreto, que desarrolla en su escrito de inicio, y que se materializa en la existencia de un saldo a su favor (v. declaraciones juradas de fs. 18/29).

III.2.- Sobre el particular, estimo oportuno destacar que, al analizar un caso de similares características, el Tribunal Superior de Justicia de la CABA consideró que la falta de un régimen de excepción previsto en el Decreto N° 2133/01 'convierte al sistema, con relación a algunos de los contribuyentes, en un 'empréstito forzoso' que carece, como es obvio, de apoyo en ley. Más allá de la discusión de si los 'empréstitos forzosos' pueden ser o no enmarcados dentro del género 'tributos', lo cierto es que le resultan aplicables todos las garantías constitucionales que revisten a estos últimos. En este orden de ideas, la CSJN in re Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ ordinario (repetición) sostuvo que '...procede destacar que el 'empréstito forzoso' [...] no admite una consideración escindida respecto de las instituciones tributaria; ante bien, un correcto enfoque del tema conduce a la conclusión de que aquél participa de la naturaleza de éstas, pues se halla en relación de especie a género con respecto al tributo' (conf. Tribunal Superior de Justicia de la CABA, voto del Dr. Luis Francisco Lozano, expte. n° 5884/08 '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)', sentencia del 12 de noviembre de 2008). Así, se entendió que el mero hecho de que se disponga del patrimonio del contribuyente sin que exista una ley que así lo determine muestra a esas normas como manifiestamente ilegítimas. Y continuó '[e]n efecto, de lo expuesto puede extraerse (i) que el sistema obligaría a la actora a tener que ingresar, periódicamente, fondos a la CABA; (ii) que esos fondos excederían por mucho los que efectivamente estaría obligada a ingresar en virtud de sus obligaciones tributarias para con la CABA; y (iii) que por las características del sistema esos montos tenderían a incrementarse periódicamente y, por ende, no podrían ser compensados con futuros créditos reclamados por ISIB. Esto, como ya dije, implica haber instrumentado para la actora un 'empréstito forzoso'. Ello, dado que, conforme lo tiene dicho la CSJN '[e]s un principio aceptado desde antiguo por esta Corte que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (Fallos: 21:498 y 289:67)' (conf. Tribunal Superior de Justicia de la CABA, 'SA Importadora y Exportadora de la Patagonia' ya citado). Es de enfatizar que dichas conclusiones, fueron luego retomadas en los autos 'Minera IRL Patagonia SA' donde en un reciente pronunciamiento del TSJ, el Dr. Casás recordó que 'el establecimiento de cualquier 'ante pago' desproporcionado y abusivo importaría la creación ex novo, en la excedencia, de una prestación pública coactiva distinta del impuesto mismo, regularmente instituido, con afectación al principio multiseccular de reserva de ley tributaria, desatendiendo el imperativo de que sólo cabe aprehender la capacidad contributiva ponderada en el presupuesto de hecho definido por el legislador al caracterizar la hipótesis de incidencia tributaria (en términos de tipicidad y taxatividad) y fijar la cuantía de la obligación resultante en este caso de la aplicación de la tarifa a la base imponible, elementos todos que actúan en el campo del derecho tributario sustantivo donde queda excluido todo margen de discrecionalidad del Organismo Recaudador' (conf. Tribunal Superior de Justicia de la CABA, voto del Dr. José Osvaldo Casás, expte. n° 10311/13, 'Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido', sentencia del 12 de noviembre de 2014).

IV.1.- Ahora bien, en las presentes actuaciones ha quedado acreditado que la empresa Gasoleo S.A. se encuentra inscripta en el impuesto sobre los ingresos brutos bajo el N° ..., siendo su actividad principal declarada la de 'Estación de Servicio' - código de actividad N° ...- (v. fs. 169) la que se encuentra 'nomenclad[a] bajo el código ..., 'Venta al por menor de combustibles líquidos para vehículos automotores y motocicletas, excepto en comisión o consignación, no incluye la venta de lubricantes' (v. fs. 176).

IV.2.- Asimismo, de la contestación de oficio obrante a fs. 165/314 efectuada por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, Dirección General de Rentas de la CABA, se observan las retenciones y/o percepciones realizadas al contribuyente Gasoleo S.A. durante el período comprendido entre abril de 2009 y marzo de 2012 (v. fs. 304). Al efecto, se observa que en el año 2009 -desde el mes de abril a diciembre- el total de las percepciones fue de pesos ... (\$) mientras que el total de las retenciones ascendió a pesos ... (\$...). En el año 2010, el total de las percepciones fue de pesos ... (\$) mientras que el total de las retenciones alcanzaba a pesos ... (\$...). Por otro lado, en el año 2011 el total de las percepciones fue de pesos ... (\$) mientras que el total de las retenciones llegó a la suma de pesos ... (\$...). Finalmente, en el año 2012 -sólo respecto de enero, febrero y marzo- el total de las percepciones fue de pesos ... (\$) mientras que el total de las retenciones ascendió a pesos ... (\$...).

IV.3.- Por su parte, del detalle de las declaraciones juradas de ingresos brutos presentadas por la empresa actora y que fuera acompañado en el Anexo I por el perito contador en su informe pericial de fs. 391/393, se vislumbra nuevamente cómo mes a mes y año tras año, los montos consignados en las columnas 'saldo anterior' y 'saldo' van continuamente en forma creciente. A modo ilustrativo, en el mes de marzo de 2009 el saldo total a favor del contribuyente era de pesos ... (\$) llegando dicho monto en el mes de enero de 2014 a la suma de pesos ...

(\$...) (v. fs. 391). Al respecto, el perito contador designado en autos afirmó que "es posible recuperar el saldo solo en el caso que el tributo supere a las retenciones y percepciones, de forma tal que vaya compensándose el impuesto con el saldo a favor hasta agotar ese monto?". Y continuó: "[e]n el caso de la firma Gasoleo S.A., según las declaraciones presentadas, ocurre lo contrario, desde 04/2009 las percepciones y retenciones superan el monto del impuesto a pagar, por lo tanto se acumula un saldo a favor" (v. respuesta 4 de fs. 392). En relación a la posibilidad de solicitar una exclusión del régimen de retenciones y percepciones de la CABA informó que "en la actualidad los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos se encuentran imposibilitados de solicitar la exclusión de los regímenes de información, aun cuando ellos le generen de forma permanente saldos a favor" (v. respuesta 5 de fs. 393). IV.4.- De tal manera, ha quedado corroborado en los considerandos precedentes que, en lo que respecta al caso en particular, el sistema vigente de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos genera en la empresa actora permanentemente saldos a su favor, los cuales, al resultar siempre superior el monto de las retenciones y percepciones en relación con el tributo en sí, no permiten que el saldo se vaya compensando hasta lograr agotarlo. Por tal motivo, el hecho de haberse eliminado mediante el dictado del Decreto N° 2133/01 la posibilidad de obtener un certificado de no retención o de retención reducida en casos como el presente, permite concluir que el régimen implementado por Decreto N° 1150/90 resulta manifiestamente violatorio de los derechos de propiedad, principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria. Véase que idéntica interpretación ya ha sido esbozada sobre el régimen aquí sujeto a discusión por el TSJ de la CABA, al afirmar que: "el trato tributario ordenado para el contribuyente es ilegítimo, incluso constitucionalmente, por varios motivos: contraviene la base imponible fijada por ley y lo hace con fundamento en normas reglamentarias y actos administrativos que alteran la garantía que proporciona la Constitución (CCABA, 51, 1), el principio de legalidad" (conf. Tribunal Superior de Justicia de la CABA, "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia" ya citado, voto del Dr. Julio B. J. Maier). IV.5.- Por ello, habiendo dictaminado la Sra. Fiscal a fs. 444/446, cuyos fundamentos en lo sustancial comparto, y a los que me remito por razones de brevedad, corresponde hacer lugar a la pretensión de la empresa actora y declarar respecto de la misma, la inconstitucionalidad del régimen normativo conformado por los Decretos N° 1150/90 y N° 2133/01, en tanto permiten que se le retenga una suma que le genera permanentemente saldos a favor sin que éstos puedan compensarse o que sin que se pueda otorgarle la posibilidad de obtener un certificado que permita excluirla o reducirle las retenciones realizadas. Así, la Administración deberá disponer los medios necesarios para que a la parte actora no se le efectúen más retenciones hasta tanto haya aplicado, repetido o agotado en el modo a que hubiera lugar, la totalidad del saldo a favor que tiene a la fecha en el Impuesto sobre Ingresos Brutos, ello entendido conforme lo decidido por el Tribunal Superior de Justicia en la sentencia dictada el 12 de noviembre de 2014 en la causa "Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", expte. 10311/13. V.- Respecto de las costas, se impondrán en su totalidad a la demandada vencida por no encontrar razón para apartarme del principio objetivo de la derrota (conf. art. 62 CCAyT). En mérito de las consideraciones expuestas, FALLO: I) Hacer lugar a la demanda promovida por la empresa Gasoleo S.A. contra la Dirección General de Rentas; II) Declarar respecto de la actora, la inconstitucionalidad del régimen normativo conformado por los Decretos N° 1150/90 y N° 2133/01, conforme lo establecido en el considerando IV; III) Ordenar a la Administración Fiscal que disponga los medios para que a la actora no se le efectúen más retenciones en la fuente hasta tanto haya aplicado, repetido, o agotado en el modo a que hubiere lugar, la totalidad del saldo a favor que detenta a la fecha en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme considerando IV.5; IV) Imponiendo las costas a la demandada vencida (artículo 62, CCAyT); V) En cuanto a la regulación de honorarios, teniendo en cuenta la importancia de la labor desarrollada por el letrado apoderado de la parte actora, Dr. Marcos Gabriel Gutman, corresponde regular su representación en ... (...) U.M.A., y al perito contador, Gustavo Raúl Mercero, en la suma de pesos ... (\$...) (conf. arts. 1, 3, 23, 24, 29 de la Ley N° 5134 de la CABA y Resolución de Presidencia N° 234/2015). Regístrese, notifíquese por Secretaría a las partes, y oportunamente archívese.

Darío E. Reynoso Juez Contencioso Administrativo y Tributario Ciudad Autónoma de Bs. As.

Correlaciones: Decreto 2133 - BO: 09/01/2001

Nota: (*) Nota de la Editorial: Se

advierte al suscriptor que por tratarse de un fallo de primera instancia, el mismo podría no encontrarse firme al momento de su publicación.

002042E