

# Ingresos Brutos Regimen De Retencion Exclusion Resolucion Normativa 64 10 Saldo Acumulado A Favor

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

## JURISPRUDENCIA

Ingresos brutos. Régimen de retención. Exclusión. Resolución normativa 64/10. Saldo acumulado a favor

Se confirma la sentencia que hizo lugar a la demanda y declaró el derecho de la firma actora a ser excluida de los regímenes de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Se aclara que dicha exclusión deberá ser materializada por la Administración solamente cuando se verifique la existencia o generación de los saldos y mantenerse en su vigencia hasta tanto estos se extingan completamente.

En la ciudad de Mar del Plata, a los 06 días del mes de diciembre del año dos mil dieciséis, reunida la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en dicha ciudad, en Acuerdo Ordinario, para pronunciar sentencia en la causa C-6932-MP2 ?ROCMA S.R.L. c. A.R.B.A. s. PRETENSIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA?, con arreglo al sorteo de ley cuyo orden de votación resulta: señores Jueces doctores Riccitelli y Mora, y considerando los siguientes:

**ANTECEDENTES** I. Mediante sentencia dictada con fecha 30-12-2015 el titular del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 2 del Departamento Judicial Mar del Plata hizo lugar a la demanda impetrada por Rocma S.R.L. y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad de los arts. 1 inc. ?a? y 2 inc. ?3°? de la Resolución Normativa N° 64/10 de A.R.B.A. y declaró el derecho de la firma actora a ser excluida de los regímenes de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos [cfr. fs. 163/169]. Impuso las costas a la demandada en su condición de vencida [v. fs. 169vta., punto ?2?] y, mediante auto dictado por separado, reguló los honorarios correspondientes al letrado patrocinante de la parte actora, Dr. Marcos Jaureguiberry, en la suma de nueve mil novecientos veinticinco pesos (\$ 9.925,00) [v. fs. 170]. II. Contra la referida sentencia, notificada a las partes el día 02-02-2016 [cfr. cédulas a fs. 171/172 y 173/174], la demandada interpuso recurso fundado de apelación con fecha 05-02-2016. III. A fs. 182 el a quo tuvo por interpuesto en tiempo y forma dicho remedio y corrió traslado de sus fundamentos al accionante por el término de diez (10) días. IV. Notificada de dicho traslado el 16-02-2016 [cfr. cédula a fs. 185], la parte actora formuló su réplica mediante presentación de fecha 02-03-2016, esto es, fuera del plazo de dos (2) días con que aquélla contaba, a tal fin, en el marco del trámite sumarísimo que el Juez de grado imprimiera al presente proceso -mediante auto de fs. 65/66, a esta altura firme y consentido- [argto. arts. 12 inc. 4° del C.P.C.A. y 322, 496 y ccs. del C.P.C.C.; doct. esta Cámara causa C-1694-BB1 ?Muller?, res. del 17-XII-2009], resultando así extemporánea la referida contestación, aun cuando hubiese sido articulada dentro del más extenso plazo que erróneamente le concediera el a quo a tal efecto [argto. doct. Excma. Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial del Depto. Judicial Mar del Plata, Sala I in re ?Lorenzani?, res. del 19-07-2007; esta Cámara causas C-2390-BB1 ?Fray?, res. del 14-IV-2011 y C-4091-MP2 ?Fernández?, res. del 01-VIII-2013]. V. Recibida la causa en este Tribunal el 26-10-2016 [cfr. constancia a fs. 196 -in fine-], constatándose que las partes han quedado debidamente notificadas de la regulación de honorarios de fs. 170 sin mediar recurso alguno contra esta última, y resultando formalmente admisible el mentado recurso de apelación deducido por la accionada contra la referida sentencia de fs. 163/169, corresponde plantear -a tenor de lo dispuesto a fs. 197, punto ?2.-? la siguiente:

**CUESTIÓN** ¿Es fundado el recurso? A la primera cuestión planteada, el señor Juez doctor Riccitelli dijo: I.1. La presente acción fue promovida por la firma Rocma S.R.L. -con fecha 02-03-2011 [cfr. constancia a fs. 31vta.]- contra la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.) a fin de obtener un pronunciamiento que ?...haga cesar el estado de incertidumbre...? en que se encontraría inmersa en relación a [i] la sujeción, en forma simultánea, a múltiples sistemas de retención y percepción de Impuesto sobre los Ingresos Brutos -delineados por las Resoluciones Normativas N° 111/08, 119/08 y 008/09- a través de los cuales la Agencia recaudadora estaría detrayéndole, mes a mes, sumas que superarían ampliamente el importe del Impuesto que la empresa debería abonar por cada uno de los respectivos períodos -provocando ello una desmesurada y constante acumulación de saldos a favor de la demandante- y [ii] la imposibilidad de sustraerse a los alcances de dichos regímenes -cuya aplicación, en razón de lo expuesto, provocaría a la actora un ilegítimo menoscabo patrimonial en desmedro de los derechos constitucionales que como contribuyente le asisten- (v. escrito a fs. 19/31 -en particular, caps. ?II.? y ?VI.-). 2. El a quo se pronunció a fs. 163/169 sobre la pretensión actora. 2.1. Apuntó, ante todo, que el estado de incertidumbre alegado por la demandante giraría en torno a la aplicabilidad del esquema de recaudación impositiva delineado a través de las Resoluciones Normativas N° 111/08, N° 119/08, N° 008/09 y N° 64/10 de A.R.B.A., cuya razonabilidad y legitimidad se intentaría poner en crisis a la luz de los principios que rigen la tributación y garantías constitucionales referidas al derecho de propiedad. 2.2. No obstante ello -remarcó- la actora no habría cuestionado, ?...en sí, la facultad de la Administración de instituir [los mencionados] regímenes de retención o percepción...?, ni la eventual posibilidad de que, en un determinado período,

las sumas recaudadas a través de ellos superasen el monto del impuesto efectivamente devengado. Por el contrario -señaló el magistrado- las críticas al sistema se basarían en que -de un lado- este último fenómeno se habría transformado en regla y -de otro que, frente a ello, la contribuyente no encontraría un mecanismo reglamentario eficaz para detener o revertir aquella situación lesiva de su derecho de propiedad originada por la aplicación de regímenes de recaudación anticipada en forma reñida con la razonabilidad y, por ello, también en pugna con la Carta Magna (arts. 28 y 33)...?. Así -advirtió el sentenciante- el cuestionamiento constitucional se dirigiría únicamente hacia aquellas normas reglamentarias que impedirían a la actora sustraerse a los mentados sistemas recaudatorios -y evitar con ello las excesivas detracciones efectuadas por el Fisco en cada período-. 2.3. Apuntado ello, señaló que sería la Resolución Normativa N° 64/10 la norma que actualmente regularía la esencia del conflicto instalado en la especie, pues prevé las condiciones requeridas para la reducción total o parcial de las alícuotas de recaudación (cfr. Art. 1 inc. a?), fijando para ello estándares mínimos relativos a la cuantía que los saldos en exceso que se generen, conforme las pautas a tal fin establecidas en el art. 2°, inc. 3...?. 2.4. Asimismo destacó que, pese a la demora de más de cinco años en el trámite del presente litigio y al hecho de que durante ese lapso el saldo de Impuesto sobre los Ingresos Brutos acumulado en favor de la actora y denunciado por ella en demanda habría experimentado sucesivas variaciones, [i] -de un lado- el último informe contable acompañado por ella con anterioridad a la contestación de demanda formulada por el Fisco provincial (cfr. presentación de fs. 106/114 y certificación adjunta a fs. 102/103) daría cuenta de que al cierre del período 03-2014 Rocma S.R.L. contaba nuevamente con saldo impositivo a favor y [ii] -de otro lado-, si bien el Administración habría alegado en su referido responde -de fecha 14-09-2014 [v. fs. 146/156] que aquellas sumas a favor de la contribuyente habrían desaparecido como consecuencia de reducción de alícuotas de retención y percepción, en momento alguno se produjo prueba en sustento de tal afirmación relativa a situaciones ulteriores...?. De tal manera -explicó el sentenciante- cabría considerar, a falta de prueba en contrario..., que a la fecha de sentencia la cuenta tributaria de la actora seguiría presentando saldo a favor de esta última. 2.5. Señaló entonces que el escenario propio del sub lite resultaría esencialmente idéntico a aquél frente al cual esta Alzada, al pronunciarse en la causa C-2354-MP2 Iogha? (sent. del 25-VI-2013), invalidó -por estimar irrazonables- los preceptos de la mentada Resolución Normativa N° 64/10 referidos a las condiciones bajo las cuales los contribuyentes podrían obtener la exclusión de los regímenes de retención y percepción de Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Teniendo en vista entonces el paralelismo que presenta la presente causa con lo allí acaecido...? -en referencia al mentado precedente de este tribunal-, el magistrado entendió que el cuestionamiento constitucional planteado por la parte actora debería ser acogido en relación a los requisitos impuestos por los arts. 1 inc. a? y 2 inc. 3° de la citada Resolución N° 64/10 de A.R.B.A. 3. A fs. 176vta./181., luego de una breve reseña de los antecedentes del caso, el Fisco expone su crítica hacia dicho pronunciamiento. 3.1. Postula, en primer lugar, la inexistencia de un estado de incertidumbre o perplejidad que habilite la promoción del presente juicio, toda vez que -en su visión- la firma actora conocería la normativa que disciplina su relación jurídica con el Fisco y los recaudos que, de conformidad con ella, deben acreditarse para obtener la reducción de las alícuotas de retención y percepción...? (v. fs. 176vta./177, ap. a? y fs. 178vta., ap. c?). Aduce, en ese sentido y con pretendido apoyo en citas jurisprudenciales, que mal pudo el Juez de grado equiparar la situación de incertidumbre exigida...? como recaudo de procedencia para este tipo de acciones a aquella en que se encontraría cualquier contribuyente frente a una norma que le resulta aplicable y a la cual tacha de irrazonable y contraria a la Constitución...? (v. fs. 177vta./178, ap. b?). Cuestiona entonces que, en el marco de una pretensión declarativa de certeza, se haya hecho lugar a un reclamo encaminado a obtener la invalidación constitucional de una norma cuyos alcances son conocidos por el demandante (v. fs. 178vta., penúltimo párrafo). Sumado a ello, arguye que también se equivoca la sentencia en cuanto afirma que frente a la falta de prueba de [su] parte en contrario resultan válidos los informes contables acompañados por la firma actora...? referidos a la existencia de saldos a su favor, pues tal forma de razonar implicaría -en la visión de la quejosa- una inversión de la carga probatoria (v. fs. 177vta., párr. 2° y sgte.). 3.2. Plantea asimismo la apelante, que conforme lo normado por el art. 322 del C.P.C.C., se impondría como recaudo de procedencia...? la acción declarativa de certeza la inexistencia de otro medio legal...? para poner fin a la situación de incertidumbre invocada, haciendo referencia a los diversos senderos procesales con que -en su visión- habría contado la actora de autos a fin de encauzar la específica pretensión aquí ventilada (v. fs. 179, cap. 2?). 3.3. Finalmente, plantea la Razonabilidad de la RN N° 64/10? (v. fs. 179vta., cap. 3?). Bajo dicho rótulo reitera, en líneas generales, su tesis ya expuesta al contestar demanda en punto a que el esquema delineado por la mentada Resolución Normativa N° 64/10 en manera alguna luciría irrazonable o violatorio de derechos constitucionales de la actora. Así, hace referencia a los mecanismos que la Autoridad Fiscal -en ejercicio de la habilitación que a tal efecto le habría conferido el legislador- pondría a disposición del contribuyente, mediante la citada reglamentación, para solicitar la exclusión de los regímenes de percepción y retención impositiva o -en su caso- la reducción de las alícuotas pertinentes (v. fs. 180, párr. 3° y sgtes.). Destaca -en fin- que tal esquema, lejos de resultar irrazonable, tendría por fin evitar acrecentar los saldos a favor que podrían generarse..., compatibilizando el correcto funcionamiento de los regímenes de

recaudación en los que se encuentra presente el interés público [...] con los derechos de los particulares...? (v. fs. 180vta., párr. 2° y 3°). Apunta, finalmente, que el pronunciamiento emitido por esta Alzada en la citada causa C-2354-MP2 ?Iogha? ?...no se encuentra firme por haber sido recurrida por esta Fiscalía de Estado...? ante la Suprema Corte de Justicia provincial (v. fs. 181, párr. 2°). II. El recurso no prospera. 1. Daré respuesta, en primer lugar, a los agravios reseñados en el punto ?I.3.1? precedente. Ciertamente es que, siguiendo el sendero trazado la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, este Tribunal ha sostenido en reiteradas oportunidades que la pretensión de sentencia meramente declarativa tiene por finalidad primordial obtener un pronunciamiento judicial que ponga fin a un estado de incertidumbre sobre la existencia, modalidades o alcances de una relación jurídica, en aquellos casos en los que esa falta de certeza pueda producir un perjuicio o lesión actual al actor, de modo que la presencia de una duda acerca de alguno de esos extremos constituye un requisito sine qua non para la procedencia de este cauce procesal (v. causa C-3114-BB1 ?Rodríguez?, sent. del 31-V-2012 y sus citas). Disiento con el quejoso, empero, en cuanto postula la improcedencia de la vía intentada por no configurarse en el caso sub examine tal estado de incertidumbre. 2.1.1. En ese orden, es conveniente apuntar desde ahora que constituye un hecho a esta altura incontrovertido la existencia de una relación jurídica de naturaleza tributaria entre la firma actora y el Fisco provincial, en cuyo marco aquélla aparece como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (v. ?Constancia de Inscripción? a fs. 10) alcanzada por los regímenes de retención y percepción de dicha gabela que prevé el Código Fiscal y que han sido reglados por la Disposición Normativa Serie ?B? N° 01/2004 y sus modificatorias (cfr. información acompañada por A.R.B.A. a fs. 70 y sgtes.). 2.1.2. Por otra parte, tampoco encuentro motivos para apartarme de la posición asumida por el inferior en cuanto consideró acreditada aquella ?...situación que fuera denunciada por la actora en su escrito de inicio...? relativa a que al tiempo de promoverse la presente acción, [i] -de un lado- por la aplicación a Rocma S.R.L. de los mentados mecanismos de recaudación anticipada de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ésta habría ingresado al Fisco montos superiores al impuesto efectivamente devengado en cada período, generándose un importante saldo a su favor, y [ii] -de otro lado- pese a tal situación, la firma demandante no habría logrado obtener la exclusión de los mencionados regímenes recaudatorios en los términos de la Resolución Normativa N° 64/10, por lo que -consecuentemente- continuaría ingresando sumas al Fisco en concepto de retenciones y percepciones a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, impidiéndole ello consumir en la mayor medida posible el saldo ya devengado su saldo a favor mediante imputación al pago de la mencionada gabela. En tal orden de ideas cabe señalar que, en principio, las Declaraciones Juradas acompañadas por la accionante a fs. 11/16 darían cuenta de que, entre los períodos mensuales 05 y 10 del año 2010, el saldo a favor de Impuesto sobre los Ingresos Brutos con que Rocma S.R.L. contaba al comienzo de dicho segmento temporal (v.gr. \$ 93.565,00) se vio incrementado en más de cuarenta mil pesos como consecuencia de haber soportado durante los referidos meses retenciones y percepciones por un total que superaría el impuesto devengado en el mismo lapso. Luego, sin perjuicio de la negativa genérica de la apoderada de la Fiscalía de Estado en punto a ?...la autenticidad de toda prueba documental acompañada que no haya emanado de [su] representada...? y a ?...la cuantía de los importes supuestamente retenidos por ARBA...? (v. contestación de demanda, fs. 155vta. -párr 3° y 4°-), bien puede advertirse a partir del resumen acompañado por la propia Agencia de Recaudación provincial a fs. 86/87 -juntamente con su informe de fecha 05-08-2013 agregado a fs. 88/91- que, además de coincidir las sumas allí consignadas como ?impuesto determinado? por los períodos 05 a 10 de 2010 con aquéllas incorporadas a las respectivas Declaraciones Juradas de fs. 11/16, el total ingresado al Fisco por la empresa demandante desde el mes 01-2010 y hasta el cierre del período 02-2011 -último anterior a la promoción de la demanda de autos- superaría en más de un sesenta por ciento (60%) el monto del impuesto total declarado en todo ese mismo lapso. Y si bien no paso por alto -en relación a lo expuesto- que la Administración también hizo referencia tanto en el mentado informe de fs. 88/91 como -más tarde- en su contestación de demanda de fecha 12-09-2014 (v. fs. 146/156) a la supuesta evolución de aquel saldo a favor detentado por la actora, tales alegaciones quedaron ceñidas a la afirmación de que a partir del mes de septiembre de 2010 se habría aplicado a la mentada firma una ?reducción de alícuotas? de retención y percepción aplicada a partir de allí y que, a raíz de ello, el impuesto determinado para los períodos 01-2011 a 07-2012 -inclusive- habría llegado a superar en más de trece mil pesos al total de los importes retenidos y percibidos computables a cuenta de los correspondientes anticipos mensuales, no advierto que ello modifique -en lo que aquí interesa- la situación alegada por la actora. Es que, [i] por un lado, un detenido análisis de la referida documental adjunta al informe de A.R.B.A. permite concluir que, al margen de aquella circunstancia alegada por su parte, tanto a la fecha de demanda como a la de emisión del mentado informe de fs. 88/91 o al tiempo de presentar la accionada su defensa, Rocma S.R.L. continuaba -en fin- sujeta a los mentados regímenes de recaudación anticipada pese a contar con un voluminoso saldo acumulado que -consecuentemente- se vería privada de imputar al pago de los sucesivos anticipos en una mayor medida (v. planillas de fs. 86/87); y [ii] en similar sentido, cabe apuntar también que la propia Autoridad demandada viene reconociendo en su informe -por otro lado- que a partir del 31/08/2012 se habría decidido ?...un aumento de las alícuotas señaladas...? con sustento en que, ?...independientemente del saldo a favor que la empresa declaraba tener acumulado, las recaudaciones que se le efectuaban...?

mediante retención o percepción anticipada resultaban en algunos casos inferiores al impuesto determinado. 2.2. Encontrándome entonces frente a un escenario semejante a aquél ante el cual esta Alzada, al pronunciarse en la citada causa C-2354-MP2 ?Iogha?, desestimó argumentos de similar tenor al de los agravios bajo análisis, puedo concluir que -al igual que en dicho precedente- es justamente en el contexto supra descrito donde se vislumbra aquel estado de incertidumbre postulado por la accionante y cuya superación pretende alcanzar a través de la presente acción, en tanto el propósito de su demanda no ha sido otro que obtener un pronunciamiento que -a la luz del principio de razonabilidad consagrado por la Constitución Nacional- dirima en forma definitiva si -tal como lo pretendería la accionada- la contribuyente debe mantenerse sometida a regímenes de retención y percepción de Impuesto sobre los Ingresos Brutos mientras no se configuren a su respecto los extremos fácticos requeridos por la Resolución Normativa 64/10 para obtener la exclusión de dichos sistemas, o si -como lo sostiene la actora- tales requisitos resultan arbitrarios e irrazonables, asistiéndole derecho a su parte a ser excluida -en resguardo de su derecho constitucional de propiedad [argto. art. 17 Const. Nac.]- de los mentados mecanismos de recaudación anticipada aun cuando el saldo impositivo acumulado a su favor no se ajuste a los parámetros fijados por el citado reglamento. Tal es la duda -suscitada en torno a los alcances de la relación jurídica tributaria que vincula a las partes- cuya elucidación pretende la accionante y a partir de la cual, dada la incidencia que respecto de su situación patrimonial tendría la adopción de una u otra posición, estimo suficientemente patentizada la lesión actual que sobre el derecho de propiedad de la contribuyente proyectaría esa falta de certeza. 2.3. Advertido ello, cabe recordar también que el digesto procesal contencioso administrativo ha definido a la pretensión declarativa de certeza en términos autónomos, como aquella que tiene por finalidad inmediata obtener una ?...declaración de certeza sobre una determinada relación o situación jurídica regida por el derecho administrativo...? (cfr. art. 12 inc. 4° C.P.C.A.; doct. S.C.B.A. causa B. 70.005 ?Colegio de Ingenieros de la Provincia de Buenos Aires?, res. del 18-II-2009), de manera que, además del innegable componente iuspublicista que la caracteriza -consecuencia lógica de la naturaleza de la materia controvertible en el proceso administrativo [arg. art. 1 inc. 2°, 4, 12 inc. 4° y cccls. C.P.C.A.]-, aparece perfilada en nuestro régimen como una vía procesal de carácter independiente y principal, que iguala a las demás en rango y posibilidades de utilización. A partir de tal conceptualización se hace patente la amplitud que ha ofrecido el legislador a quien desee valerse de este sendero para canalizar la tutela de sus derechos en el marco del proceso contencioso administrativo (cfr. doct. esta Cámara causa C-2240-MP2 ?Mengio S.R.L.?, sent. del 19-IV-2016 -y sus citas-). Llegado entonces a este punto y a la luz de tales lineamientos, he de propiciar también la desestimación de aquellas manifestaciones de la apelante en torno a que, conforme lo normado por el art. 322 del C.P.C.C., la procedencia de la acción declarativa de certeza estaría condicionada a la inexistencia de ?...otro medio legal idóneo...? para poner fin a la situación de incertidumbre invocada (v. supra, punto ?I.3.2.?), por cuanto en el digesto contencioso administrativo no se cuenta con otra vía ritual que abarque una intervención jurisdiccional frente a la cuestión sometida a decisión en la especie, en las especiales circunstancias sobre las que se configura el conflicto y con los alcances de condena que se pretenden. 2.4. Finalmente, lucen carentes de toda trascendencia -a los fines del análisis aquí abordado- tanto la cuestión referida a la cuantía del saldo de Impuesto sobre los Ingresos Brutos detentado por Rocma S.R.L. al cierre del período 03-2014 como -consecuentemente- los agravios dirigidos a poner en crisis el valor probatorio de la información contable referida a tal aspecto (v. supra, punto ?I.3.1.? -párr. 3°-; cfr. fs. 177vta, párr. 2° y 3°) pues, a fin de cuentas, en ningún momento alegó la accionada ante la instancia de grado -más allá de las insinuadas contingencias vinculadas a la evolución del referido saldo como pretendida consecuencia de una ?reducción de alícuotas? aplicada hasta el mes de agosto de 2012 [v. supra, punto ?II.2.1.2.?- una mutación en alguno de aquellos aspectos sustanciales de la relación jurídica tributaria que la vinculara a la firma actora y determinantes -conforme lo expuse- de aquel estado de incertidumbre que justificara la promoción de la acción aquí ventilada. 3. Tras descartar los planteos examinados en el punto precedente, debo decir que -a mi juicio- tampoco merecen estima los agravios referenciados en el punto ?I.3.3.? precedente. Observo, ante todo, que lo expuesto en dicho capítulo del memorial no traduce más que un conjunto de afirmaciones dogmáticas que, en fin, tan solo ponen de manifiesto la absoluta apatía del quejoso frente al reproche que, a la luz de los parámetros de razonabilidad emergentes de los arts. 28 y 33 de la Carta Magna y exigibles respecto de todo acto emanado de las autoridades constituidas (argto. art. 1° Const. Nacional), esta Alzada efectuara en la citada causa C-2354-MP2 ?Iogha? hacia aquellos recaudos a los cuales la Resolución Normativa N° 64/10 de A.R.B.A. condiciona la ?reducción total de alícuotas de percepción y/o retención? cuando su aplicación conlleva para el contribuyente situaciones de acumulación de saldos por pago en exceso como la que se verificaría en el sub examine. Vale destacar que dicho precedente, sin perjuicio de no haber adquirido firmeza por cuanto -tal como lo apunta la recurrente- el Máximo Tribunal provincial aún no se ha expedido sobre el recurso extraordinario oportunamente articulado en su contra por la Fiscalía de Estado, refleja el criterio de este Tribunal en la materia sub discussio -recientemente reafirmado, para más, en los autos C-2240-MP2 ?Mengio S.R.L.? [citada] y C-5089-MP1 ?Marcone?, [sent. del 18-VIII-2016], entre otros-. 3.1. Me permito entonces recordar que, al pronunciarse en los citados autos, esta Cámara acogió la impugnación constitucional basada en la irrazonabilidad de los preceptos de la mencionada

Resolución Normativa que condicionan el otorgamiento a los contribuyentes de la ?reducción total de alcúotas? en ella prevista a la existencia de un saldo impositivo a su favor que -en primer lugar- surja como resultado del análisis conjunto de las declaraciones juradas presentadas en los últimos ?...tres meses vencidos al mes anterior a la solicitud...? (cfr. art. 2 inc. ?3º?) y -a la vez- supere en al menos dos veces el valor promedio del impuesto declarado en esos tres períodos (cfr. art. 1 inc. ?a?).

3.1.1. Pudo verificarse en los referidos casos que, aun cuando los contribuyentes actores detentaban un importante saldo impositivo a su favor, deberían continuar soportando retenciones y percepciones en razón de que la composición y cuantía de ese saldo no se ajustaba a lo requerido por la reglamentación de marras. Esa situación llevaba -tal como los propios actores lo alegaran- a que el saldo acumulado como consecuencia de sumas retenidas o percibidas en exceso -sea cual fuere su proporción respecto del impuesto debido- se viera incrementado o, en su caso, persistiera durante un mayor tiempo al no poder ser imputado en una mayor medida a la cancelación de la gabela, como consecuencia de la aplicación de nuevas percepciones y retenciones imputables al pago del tributo devengado en cada período fiscal. Y, como contracara de tal cuadro, el Ente recaudador mantendría ?cautivas esas sumas de dinero que excederían ampliamente aquellas que efectivamente le eran debidas por el tributo en cuestión.

3.1.2. Señaló entonces este Tribunal que la razonabilidad bien podría definirse como aquel principio general de derecho que, encontrando su fundamento en los arts. 28 y 33 de la Constitución Nacional, constituye un límite al ejercicio del poder reglamentario de los derechos individuales que la Carta Magna confiere a las autoridades por ella instituidas (argto. S.C.B.A., causa I. 2110 ?Iriarte Madoz?, sent. del 06-X-2004) y que, tal como lo ha señalado el Címero Tribunal provincial, su control impondría verificar -además de los requisitos ineludibles de fin público, medio adecuado y ausencia de iniquidad manifiesta- la existencia de "circunstancias justificantes", es decir, que la restricción impuesta a los derechos ha de hallarse fundada en los hechos que le dan origen, procurando que las normas aplicables mantengan coherencia con las reglas constitucionales, de suerte que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido por la ley fundamental (doct. S.C.B.A., causa B. 52.762 ?Hernández?, sent. del 31-III-2004). Asimismo se recordó que, en similar sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que cabe calificar a una norma como irrazonable cuando los medios que arbitra no se adecuen a los fines cuya realización procura, o cuando consagre una manifiesta iniquidad (argto. doct. Fallos 310:2845; 311:394; 319:2151; 327:4495, entre otros).

3.1.3. Con tales lineamientos presentes, se apuntó también que, tal como surge de lo normado por el art. 221 del Código Fiscal (t.o. 2011), las sumas ingresadas a través de los sistemas de retención y percepción no lo son sino a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos devengado al cierre de cada uno de los períodos mensuales en los cuales la contribuyente debe liquidar -mediante declaración jurada- y abonar los anticipos mensuales de dicha gabela -a los que refiere el art. 209 del mismo cuerpo normativo-, quedando claro entonces que el sometimiento de ciertas categorías de contribuyentes a aquellos regímenes de ingreso anticipado no es más que una herramienta de la que el legislador ha dotado al Fisco a fin de asegurarle la efectiva recaudación del Impuesto. En ese orden -se dijo-, por imperio del principio de legalidad tributaria le estaría vedado al ente recaudador provincial apropiarse definitiva o temporalmente de sumas que, captadas a través de dichos medios, excedieran el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que efectivamente se hubiera devengado en el período pertinente como consecuencia de la realización del hecho imponible y a partir de las pautas de cuantificación delineadas por el legislador al instituir aquel tributo (argto. art. 17 Const. Nacional y 11 Const. Provincial; argto. doct. S.C.B.A., causas B. 62.587 ?Martindale Sur Country Club S.A.?, sent. del 10-XI-2010; I. 2.321 ?Itoiz?, sent. del 29-II-2012; v. Villegas, Héctor, ?Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario?, Ed. Depalma -Buenos Aires-, 1992, págs. 192/193). De allí que, cuando la suma total detrída por el Fisco en concepto de retenciones y percepciones supere el monto del anticipo liquidado -mediante declaración jurada- por el período correspondiente, esa diferencia se computará como un saldo a favor del contribuyente, el cual podrá ser compensado por éste con la ?...deuda emergente de nuevas declaraciones juradas...? del mismo gravamen (cfr. art. 103 del Código Fiscal -t.o. 2011-), pues se trataría, en fin, del resultado de la exacción por parte del Fisco provincial de sumas dinerarias en una medida superior a la de aquéllas que legalmente se encontraría habilitado a detraer. Y si bien esto último no habilitaría per se a juzgar irrazonable el hecho de que en un período mensual se practiquen retenciones y percepciones impositivas por un importe que, a la postre, resulte superior al del impuesto liquidado por ese lapso, en tanto tal situación no patentaría más que una consecuencia de la aplicación del referido sistema encaminado -justamente- a la recaudación anticipada de sumas de dinero que finalmente se imputarán a la cancelación de un débito cuyo quantum no se determinará sino al cierre del período correspondiente, sí luciría manifiestamente arbitraria e irrazonable, en cambio, la conducta de la Administración en cuanto, una vez constatada la existencia de aquel saldo tributario a favor de la contribuyente -derivado de la aplicación de retenciones y percepciones en exceso- continúa, no obstante, sometiendo a ésta a los mentados regímenes recaudatorios, ya que a través de tal proceder A.R.B.A. estaría obligando a la firma actora a ingresar nuevas sumas a cuenta de futuros anticipos, vedándole con ello, en fin, la posibilidad de compensar estos últimos en la mayor medida posible con el saldo acumulado a su favor -el cual, consecuentemente, persistirá en poder de la Administración durante un mayor tiempo-.

3.1.4. Por tal sendero, concluyó este Tribunal que a través de aquel requisito que emerge de los arts. 1º inc. ?a? y 2º inc.

¿3? de su Resolución Normativa 64/2010, A.R.B.A. obligaría a mantenerse bajo los alcances de los regímenes de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a todo un universo de contribuyentes que, aun contando con saldo a su favor nunca llegarían a generar dicho saldo acreedor en la proporción indicada por los referidos preceptos para escapar del esquema allí fijado. La imposición de tales recaudos, por tanto, no podría juzgarse sino arbitraria e irrazonable en la medida en que [i] por un lado, llevaría a que los mecanismos de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se apliquen, respecto de ciertos contribuyentes, con alcances que exceden notoriamente aquella finalidad de recaudación anticipada para la cual fueron instituidos por el legislador, dando lugar -como se vio- a un injustificado menoscabo al derecho de propiedad de los contribuyentes, y [ii] por otro lado, poco contribuiría a la realización de uno de los fines primordiales en que la propia Autoridad motivó el dictado de esa reglamentación -conforme surgiría de su exposición de antecedentes-, cual sería remediar la situación de los contribuyentes que cuentan con saldos acreedores y limitar la generación de estos últimos.

3.2. Teniendo en vista entonces que -de un lado- en el sub lite no han mediado objeciones -por fuera de aquellos agravios que fueron ya descalificados en párrafos precedentes- hacia la equiparación que el a quo efectuara entre el contexto fáctico propio del caso bajo análisis y aquél frente al cual esta Cámara, en la citada causa C-2354-MP2 ?Iogha?, acogió la impugnación constitucional planteada por los actores no ya contra el sistema de recaudación anticipada en sí mismo, sino únicamente -al igual que como ocurriría en la especie- en cuanto éste continuaba siéndole aplicado pese a contar ya su parte con saldos a favor derivados de retenciones y percepciones practicadas en exceso, y en la medida en que -de otro lado- la doctrina sentada en el referido precedente de este Tribunal resta toda virtualidad a los agravios tratados en este punto -plasmados en el capítulo ?3.? del memorial en estudio-, el rechazo de estos últimos también se impone.

III. Por lo expuesto, propongo al Acuerdo desestimar el recurso de apelación deducido a fs. 175/181 contra la sentencia de fs. 163/169, sin perjuicio de dejar aclarado, en cuanto a los alcances con que se reconoce a la firma actora el derecho a ser excluida de los regímenes de retención o percepción de Impuesto sobre los Ingresos Brutos frente a la sola existencia de saldos impositivos generados a su favor en relación dicho tributo -y al margen de los recaudos que imponen los artículos 1 inc. ?a? y 2 inc. ?3°? de la Resolución normativa N° 64/10, tal como fuera decidido por el a quo-, que dicha exclusión deberá ser materializada por la Administración solamente cuando se verifique la existencia o generación de los referidos saldos y mantenerse en su vigencia hasta tanto éstos se extingan completamente -solución que se impone en atención a los específicos contornos con que fuera articulada en autos la pretensión actora y a los alcances con que, en el citado precedente C-2354-MP2 ?Iogha?, esta Alzada acogió el reclamo de similar tenor allí ventilado-. A tenor de lo expuesto en el punto ?IV.? del relato de ?ANTECEDENTES? estimo que correspondería declarar la extemporaneidad de la contestación de agravios de fs. 186/190 (cfr. arts. 12 inc. 4° del C.P.C.A., 322, 496 y ccs. del C.P.C.C. y doctrina citada) y, en la medida en que ello determina la ausencia de contradicción ante esta instancia, las costas de Alzada deberían imponerse en el orden causado (cfr. art. 51 inciso 1° -2da. Parte- del C.P.C.A., texto según ley 14.437).

Voto a la cuestión planteada por la negativa. El señor Juez doctor Mora, con igual alcance y por idénticos fundamentos a los brindados por el señor Juez doctor Riccitelli, también vota la cuestión planteada por la negativa. De conformidad con los votos precedentes, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, dicta la siguiente: **SENTENCIA**

1. Desestimar el recurso de apelación deducido a fs. 175/181 contra la sentencia de fs. 163/169, sin perjuicio de dejar aclarado, en cuanto a los alcances con que se reconoce a la firma actora el derecho a ser excluida de los regímenes de retención o percepción de Impuesto sobre los Ingresos Brutos frente a la sola existencia de saldos impositivos generados a su favor en relación dicho tributo -y al margen de los recaudos que imponen los artículos 1 inc. ?a? y 2 inc. ?3°? de la Resolución normativa N° 64/10, tal como fuera decidido por el a quo-, que dicha exclusión deberá ser materializada por la Administración solamente cuando se verifique la existencia o generación de los referidos saldos y mantenerse en su vigencia hasta tanto éstos se extingan completamente.

2. Declarar extemporánea la contestación de agravios formulada a fs. 186/190 por la parte actora a fs. 186/190 [cfr. arts. 12 inc. 4° del C.P.C.A., 322, 496 y ccs. del C.P.C.C. y doctrina citada] y, en tanto ello determina la ausencia de contradicción en esta segunda instancia, imponer las costas de Alzada en el orden causado [cfr. art. 51 inciso 1° -2da. Parte- del C.P.C.A., texto según ley 14.347].

3. Resultando inoficiosa la actuación desplegada en segunda instancia por el letrado apoderado por la parte actora -Dr. Marcos Jaureguiberry- no corresponde regular honorario alguno por trabajos de Alzada a dicho profesional, como tampoco a la representante de la Fiscalía de Estado -Dra. Karina Elcoaz- en atención al orden en que se imponen la costas y a los normado por el art. 18 del decreto ley 7.543. Regístrese, notifíquese y oportunamente por Secretaría devuélvanse las actuaciones al Juzgado de origen.

013561E