

Repetición De Impuestos Retenciones Enriquecimiento Sin Causa Intereses

JURISPRUDENCIA

Repetición de impuestos. Retenciones. Enriquecimiento sin causa.

Intereses Se hace lugar a la demanda de repetición interpuesta contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, con motivo de la pretensión de la actora de obtener el reintegro de la totalidad del saldo a favor del contribuyente originado en retenciones SIRCRES, al concluirse que se encontraba configurado un enriquecimiento sin causa a favor de la demandada, en virtud de las retenciones practicadas sobre las cuentas bancarias de la sociedad actora en concepto de ISIB. En consecuencia, debía reintegrar las sumas de dinero indebidamente retenidas.

Y VISTOS: estos autos para dictar sentencia, de cuyas constancias, RESULTA: 1. Que Matías Mariano A. Campos, en su carácter de apoderado de Relevamientos Digitales S.A. promueve acción de amparo contra la Dirección General de Rentas del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires con el fin de que se la condene a reintegro de la totalidad del saldo a favor del contribuyente originado en retenciones SIRCRES, con más sus intereses y las costas del juicio? (v. fs. 1). Relata que su mandante es una empresa dedicada a prestar servicios exclusivamente a favor de distintas aseguradoras del mercado y está alcanzada por una alícuota del 3% en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB). Comenta que en virtud de que las aseguradoras son agentes de retención del ISIB, fue pasible desde el inicio de sus actividades y hasta el mes de junio de 2016 de una retención a cuenta del mencionado impuesto del 3% de la facturación bruta. Agrega que las retenciones fueron practicadas por los clientes de su mandante en su carácter de agentes de retención y se efectuaron sobre cada factura emitida por su parte. Explica que al ingresar en el padrón de alto riesgo fiscal vio incrementado su porcentaje de retención frente a cada facturación, al 4% o 5%, lo que le generó un importante saldo a favor que nunca pudo ser descontado en liquidaciones futuras, sino a partir de julio de 2016. Detalla que el saldo a favor que surge de su última declaración jurada es de sesenta y siete mil ciento setenta y tres pesos con sesenta y un centavos (\$67.173,61). No obstante ello, destaca que ese saldo corresponde a retenciones no bancarias practicadas por los clientes de su representada sobre la facturación y no es objeto de reclamo en la presente demanda. Afirma que Relevamientos Digitales S.A. fue incorporada al SIRCRES a partir de diciembre de 2009. De esta manera -continúa- ocurrió que los importes brutos de sus cobranzas (que previamente habían sufrido retenciones de [ISIB]) fueron alcanzados por el SIRCRES, generando una doble imposición y con el agravante que el sistema no discrimina facturación propiamente dicha de IVA, lo que motivó que además de sufrir un 5% de retenciones sobre una actividad gravada al 3% y que ya había sido pasible de retenciones, las nuevas retenciones bancarias alcancen el IVA agregado a cada pago? (v. fs. 2). Describe que en septiembre de 2016 el saldo a favor generado exclusivamente por este tipo de retenciones bancarias ascendía a la suma de trescientos cuatro mil ochocientos treinta y tres pesos con trece centavos (\$304.833,13). Expresa que inició un reclamo SIRCRES que tramitó por el expediente electrónico 33882422-MGEYA-DGR-2015, que no podía ser visualizado digital ni presencialmente. En virtud de ello -continúa- interpuso una carta documento y ante su falta de respuesta inició un amparo por mora que tramitó ante el Juzgado N° 21 del fuero, caratulado "Relevamientos Digitales SA c/ GCBA - AGIP s/ amparo por mora", expte. A153797/2016-0. Refiere que en el marco de dicha causa la demandada emitió un informe en el que accedió al reembolso de los importes retenidos hasta julio de 2016, por lo que se declaró abstracta la cuestión. Manifiesta que el 5 de octubre de 2016 la demandada procedió a reembolsar la suma de ochenta y siete mil sesenta y cuatro pesos con veintiocho centavos (\$87.064,28), por lo que el saldo a favor de su mandante por retenciones SIRCRES -que constituye el monto reclamado en autos- asciende a doscientos diecisiete mil setecientos sesenta y ocho pesos con ochenta y cinco centavos (\$217.768,85). Plantea la inconstitucionalidad de la tasa de interés fijada por la resolución 4151-SHyF2003, en tanto le genera "un perjuicio concreto, grave e ilegítimo, confiscatorio y desigual, además de ser arbitrariamente irrazonable" (v. fs. 9). Por último, aboga a favor de la procedencia de la vía intentada, ofrece prueba, funda en derecho y solicita que, oportunamente, se haga lugar a la demanda con costas. 2. Que a fs. 46/47 se ordenó a la accionante readecuar la acción como vía ordinaria de repetición, en los términos del art. 269 y ss. CCayT. Ello fue cumplimentado por la actora mediante la presentación que luce agregada a fs. 57/65. Seguidamente se tuvo por habilitada la instancia judicial y se corrió traslado de la demanda al GCBA (v. fs. 74), quien lo contestó a través del escrito obrante a fs. 79/93. Luego de las negativas de rigor, sostiene que la resolución recaída en las actuaciones administrativas mediante la que se reconoce un saldo a favor de su contraria equivalente a la suma de ochenta y siete mil sesenta y siete pesos con trece centavos (\$87.067,13) se encuentra firme y deviene irrevisable en esta sede. Expresa -en otro orden- que fue la propia actora quien declaró en primer lugar dicha suma como saldo a favor para el período 7/2016, por lo que mal puede volver contra sus propios actos y cuestionar la legitimidad de la mentada decisión. Agrega que el monto devuelto ha sido determinado -además- por la actividad fiscalizadora del organismo. Afirma que si bien existe una diferencia entre el monto devuelto y el declarado por el contribuyente, ésta es insignificante y no

constituye lesividad suficiente. Respecto de los intereses, explica que la tasa de interés debe ser fijada por la Secretaría de Hacienda y Finanzas y el régimen vigente es el reglado por la resolución 4151SHyF-2003. Esgrime -en este punto- que la actora se ha limitado a plantear la inconstitucionalidad en forma genérica, sin explicar en forma concreta cuál o cuáles derechos entiende que le fueron cercenados? (v. fs. 89 vta.). Por último, cita doctrina y jurisprudencia que considera aplicables al caso, ofrece prueba, se opone a la pericial contable ofrecida por su contraria, hace reserva de acudir ante el Tribunal Superior de Justicia y plantea el caso federal.

3. Que a fs. 101/103 se resolvió rechazar las oposiciones efectuadas por la parte actora y el GCBA respecto de la prueba informativa y pericial contable ofrecidas por el GCBA y Relevamientos Digitales SA, respectivamente y se convocó la audiencia prevista en el artículo 288 del CCAyT, de la que da cuenta el acta obrante a fs. 107, en la que se proveyeron las pruebas ofrecidas por ambas partes. A fs. 274 y 280 luce la certificación respecto del vencimiento del período de prueba y de su producción, por lo que a fs. 280 se declaró clausurada la etapa probatoria y se pusieron los autos para alegar. A fs. 286/287 y 289/292 lucen agregados los alegatos de las partes actora y demandada, respectivamente. A fs. 293 se ordenó correr vista al Ministerio Público Fiscal a fin de que se expidiera sobre la inconstitucionalidad planteada, lo que efectuó a fs. 295/298. Finalmente, a fs. 299 se llamaron los autos para dictar sentencia, providencia que al encontrarse firme deja a los presentes en estado de resolver.

Y CONSIDERANDO:

4. Que ante todo cabe recordar que los jueces no están obligados a pronunciarse sobre todos los argumentos esgrimidos por las partes, ni a hacer referencia a la totalidad de la prueba producida, sino que basta que valoren las que estiman conducentes para la correcta composición del litigio (cfme. artículo 310 del CCAyT; CSJN, Fallos: 272:225, 276:132, 287:230, entre otros; Fenochietto, Carlos Eduardo, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Buenos Aires, Astrea, 1999, p. 584).

5. Que la presente demanda tiene como objeto la pretensión de la actora de obtener el reintegro de la totalidad del saldo a favor del contribuyente originado en retenciones SIRCRES. Ello establecido y a fin de adentrarse en el estudio de la acción de repetición intentada, es dable destacar que el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires prevé la solicitud de repetición ante su sede frente a la existencia de un pago que el contribuyente considere indebido y sin causa (cfme. art. 58 del Código Fiscal T.O. 2010 y concordantes posteriores). Por su parte, en lo que atañe a la acción judicial de repetición, debe señalarse que ya desde antaño la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha ido delineando sus recaudos propios, necesarios para su procedencia. Específicamente en lo que refiere a la repetición de tributos, el Máximo Tribunal ha atenuado paulatinamente la postura originariamente adoptada en los autos *SA Mellor Goodwin CIyF* (Fallos 287:79), donde encontraba su fundamento legal en el enriquecimiento sin causa contemplado en el Código Civil -y en los presupuestos de dicho instituto, y otros elaborados jurisprudencialmente, los correspondientes a la acción de repetición-, para abrir paso a una concepción autónoma, diferente a la del derecho privado, basada en el principio general del derecho según el cual *¿nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro?* y en las garantías constitucionales que alcanzan a la protección del contribuyente frente a posibles desvíos de la ley o en su aplicación, tal como lo expuso en los autos *Petroquímica Argentina (PASA)* (Fallos 297:500). Allí, la CSJN sostuvo que *¿[e]l poder tributario de que goza el Estado tiene limitaciones, no sólo para crear las fuentes de renta sino también para aplicar la ley fiscal. Cuando en uno u otro caso excede de aquéllas, el patrimonio del contribuyente puede verse ilegítimamente disminuido por una prestación pecuniaria -espontánea o compulsiva- carente de causa. Para estos supuestos, precisamente, la ley acuerda la acción de repetición de pago, mediante la cual el contribuyente pone en movimiento el control jurisdiccional tendiente a establecer la legalidad o constitucionalidad del tributo?; acción que, de privarse o restringirse su ejercicio, implicaría una abierta violación a la Constitución.* Dicha doctrina fue posteriormente sostenida hasta el presente, como ser en los autos *Eca Cines SRL v. Instituto Nacional de Cinematografía* (Fallos 306:1548), y más recientemente en *Nobleza Piccardo SAIC c/EN (DGI)* (CSJN, sentencia del 5 de octubre de 2004), donde el Dr. Zaffaroni en su voto expresó que *¿resulta indudable que la acción de repetición de impuestos -institución propia del derecho tributario- encuentra su fundamento y origen en el principio de que ¿nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro', regla ética de proyección patrimonial que no sólo alcanza a los particulares sino también al Estado. Tal principio, que fuera asimismo receptado por el derecho civil -art. 784 del Código Civil- reafirma la relación que guarda el orden jurídico respecto del orden moral [Fallos 306:1401, disidencia del juez Fayt]?* De este modo, la acción de repetición tributaria ya no recibió tratamiento como un supuesto particular del instituto civil de enriquecimiento sin causa, ni la jurisprudencia continuó exigiendo el empobrecimiento del solvens como requisito esencial para el ejercicio de esa acción. Sin embargo, sí se requiere que el pago indebido haya derivado en un perjuicio personal del accionante, esto es, que se demuestre la existencia concreta de un gravamen específico en el peticionante, de un interés legítimo. En esta inteligencia, debe decirse que la procedencia de la acción de repetición se encuentra sujeta a la configuración de dos recaudos: 1) la existencia de un pago; y 2) que tal pago haya sido indebido o sin causa. Asimismo, resulta menester demostrar la existencia de un perjuicio personal en la parte actora que la legitime a reclamar por el gravamen padecido.

6. Que sentado ello, corresponde a continuación analizar si se dan los recaudos de procedencia de repetición intentada. En primer lugar, cabe tener presente que el GCBA alega que la presente vía no es

procedente, en tanto la actora tendría que haberse presentado en sede administrativa a los efectos de impugnar la decisión allí adoptada (v. fs. 81). Ahora bien, sin perjuicio de que la cuestión fue zanjada al momento de habilitarse la instancia judicial, deviene necesario repasar que de acuerdo con las constancias de autos la contribuyente interpuso un reclamo administrativo que tramitó a través del expediente electrónico 33882422-MGEYA-DGR-2015. Con relación a ello, el Jefe de Departamento de la DGR aclaró que "el contribuyente a través del reclamo WEB N° 26327, el 15-02-2015 solicitó exclusión del Padrón de Alto Riesgo Fiscal y Devolución de retenciones Sircreb, primero por el período 01 a 12/2004 y luego ampliando su solicitud a los períodos 02/2010 a 02/2015?". (v. informe 21486849-DGR-2016 obrante a fs. 46/48 del amparo por mora reservado en Secretaría). Al respecto, si bien no se trata de uno de los supuestos previstos en el art. 3° del CCAyT -que exige el agotamiento previo de la vía administrativa- la normativa fiscal ha establecido su obligatoriedad sin distinción de casos. No obstante ello, la jurisprudencia del fuero ha mitigado su exigencia al sostener que "el reclamo administrativo previo sólo es condición de admisibilidad de la acción de repetición cuando el pago del contribuyente hubiese sido claramente espontáneo" (Sala I CCAyT, "Del Valle SACI c/ GCBA s/ Repetición", Expte 12359/0, sentencia del 5 de agosto de 2005). Por el contrario, en los casos en que el pago fue a requerimiento esa exigencia no sería recaudo de admisibilidad de la acción. En otros casos, se ha expresado que en estos supuestos el reclamo previo debe analizarse en los términos del art. 5° del CCAyT (Cám. CAyT, Sala II in re "Unión Transitoria de Agentes SA?", sentencia del 5 de febrero de 2007). De este modo, si bien en el caso que nos ocupa resulta plausible concluir que el reclamo administrativo previo no reviste una condición indispensable para la admisibilidad de la acción, lo cierto es que aun si se interpretara lo contrario no quedarían dudas del agotamiento de la vía, pues el contribuyente ha cumplido con el recaudo establecido en el art. 72 del Código Fiscal (T.O. 2015) al interponer el reclamo administrativo previo. No debe soslayarse -asimismo- que, tal y como fuera expuesto por el Sr. Fiscal en su dictamen de fs. 71/73, la pretensión de la firma actora no ha sido resuelta expresamente por la Administración -más allá del informe 21486849-DGR-2016-, por lo que Relevamientos Digitales S.A. había quedado habilitada para interponer la demanda en cualquier momento (cfme. 2° párr. del art. 7° CCAyT). A mayor abundamiento, he de tener presente que "no puede subsumirse el caso en la normativa procesal que, en materia de impugnación de actos administrativos, establece el CCAyT, toda vez que el objeto de la acción de repetición es si, en términos sustanciales, existe o no causa que justifique el pago del tributo, esto es, la existencia o medida de la obligación" (Sala 1 de la Cámara de Apelaciones del fuero, en los autos caratulados "Yara Argentina SA c/ GCBA y otros s/ repetición", expte. 7928/2016-0). Así las cosas, no cabe más que rechazar la defensa opuesta por el GCBA en este punto.

7. Que, toda vez que se encuentra comprometida en la causa la devolución de retenciones SIRCRES que habrían originado un saldo a favor del contribuyente, corresponde repasar el marco normativo del sistema. Preliminarmente, cabe recordar que el artículo 104, inciso 25 de la Constitución porteña establece, entre las atribuciones y facultades del Jefe de Gobierno, la de recaudar los impuestos, tasas y contribuciones y percibir los restantes recursos que integran el tesoro de la Ciudad. A su vez, el artículo 3°, inciso 19 del Código Fiscal (T.O. 2010 y concordantes posteriores) faculta a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos a implementar nuevos regímenes de percepción, retención, información y pagos a cuenta. Por otra parte, la resolución general 104/2004 de la Comisión Arbitral creada por el Convenio Multilateral aprueba el Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (SIRCRES), que consiste en un sistema de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se aplica a los importes acreditados en cuentas abiertas en entidades financieras. Luego, mediante resolución 816-MHGC-2007 -y sus modificatorias- la Ciudad de Buenos Aires se adhiere al régimen de recaudación unificado para los contribuyentes del Convenio Multilateral y establece un régimen de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos adecuado al SIRCRES para quienes revistan o asuman la calidad de contribuyentes de la Ciudad de Buenos Aires, comprendidos en las normas del Convenio Multilateral (artículos 1° y 2°). Dispone, asimismo, que la aplicación del régimen se hace efectiva en relación con las cuentas abiertas a nombre de uno o varios titulares, sean personas físicas o jurídicas, siempre que cualquiera de ellos o todos revistan o asuman el carácter de contribuyentes del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos comprendidos en las normas del Convenio Multilateral, y en tanto se encuentren incluidos en la nómina a la que hace referencia el artículo 6° (artículo 4°). Esta norma prescribe, por su parte, que son sujetos pasibles de la recaudación quienes revistan o asuman la calidad de contribuyentes de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por estar comprendidos en el régimen de Convenio Multilateral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de acuerdo con la nómina que es comunicada a los agentes de recaudación (artículo 6°). Por su parte, el artículo 7° establece que "[l]os agentes de recaudación designados, deberán recaudar el impuesto de los contribuyentes incluidos en la nómina mencionada en el párrafo anterior en la forma indicada en la presente y las normas que la complementen, hasta tanto aquellos no demuestren ante la Dirección General de Rentas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, estar comprendidos en alguno de los siguientes incisos: a) Sujetos exentos por la totalidad de las actividades que desarrollen. b) Sujetos gravados a alícuota cero por la totalidad de las actividades que desarrollen. c) Sujetos que realicen, exclusivamente, operaciones de exportación?". De acuerdo con el artículo 9°, la recaudación del impuesto debe practicarse al momento de acreditar el importe correspondiente, en base a las alícuotas

allí establecidas, y -según el artículo 10- ¿[l]os importes recaudados se computarán como pago a cuenta a partir del anticipo correspondiente al mes en que se produjo la recaudación?. A su turno, ¿[c]uando las recaudaciones sufridas originen saldos a favor del contribuyente, su imputación podrá ser trasladada a la liquidación de los anticipos siguientes, aun excediendo el respectivo período fiscal? (artículo 11). Seguidamente, la resolución 2355-DGR-2007 estableció un régimen de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos adecuado al SIRCRESB, para quienes revistan o asuman la calidad de contribuyentes de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comprendidos en la categoría Locales, excepto aquellos contribuyentes comprendidos en el Régimen Simplificado. Por su parte, la resolución 3807-DGR-2007 determinó el procedimiento para la administración, control, seguimiento del padrón, consultas y reclamos concernientes al SIRCRESB. Finalmente, la resolución 918-AGIP-2013 establece un mecanismo para evaluar el riesgo fiscal de cada contribuyente, con el fin de ¿propender a alcanzar el más alto grado de cumplimiento de las distintas obligaciones impuestas a los contribuyentes respecto de sus responsabilidades tributarias?. En ese marco, dispone los niveles de medición de riesgo fiscal que serán de aplicación para los contribuyentes responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

8. Que en este contexto es que corresponde analizar los restantes recaudos de procedencia de la acción de repetición, es decir la existencia de un pago previo y que tal pago haya sido indebido o sin causa. Para ello, he de analizar las actuaciones administrativas originadas en virtud del reclamo efectuado por Relevamientos Digitales S.A. en sede administrativa. De ellas se desprende que la firma actora se encontraba incluida en el padrón Alto Riesgo Fiscal por aplicación de la resolución 918-AGIP-2013, por lo que ingresó al sistema SIRCRESB con la alícuota más alta vigente. Luego, fue excluida por la jurisdicción 901-CABA en el período 03/2015 e incluida nuevamente por falta de presentación de la Declaración Jurada anual correspondiente al año 2014 (v. fs. 142/144 y 40/42 del amparo por mora reservado en Secretaría). A su vez, en el marco del amparo por mora que tramitara ante el Juzgado n° 21 del fuero, la Dirección General de Rentas emitió el informe 21486849-DGR-2016. Allí evaluó que la responsable no registraba deuda ni falta de presentación, como así tampoco multas ni anticipos para su cobro por vía judicial. Finalmente, concluyó que ¿el saldo a favor ISIB del contribuyente al período 07/2016 [era] de \$87.067,13? y que ¿dicho monto ser[ía] incluido en el Padrón de Devoluciones correspondiente al mes de Octubre de 2016? (v. fs. 46/48 del mentado expediente reservado en Secretaría). En tal sentido, la Subdirección General de la Dirección General de Rentas avaló la solicitud de reintegro de Relevamientos Digitales SA por el monto de ochenta y siete mil sesenta y cuatro pesos con veintiocho centavos (\$ 87.064,28; v. fs. 254/257). Al respecto, el GCBA alega que dicha suma fue declarada como saldo a favor por la propia contribuyente en su declaración jurada correspondiente al período 07/2016, por lo que su petición deviene improcedente al contradecir sus propios actos (v. fs. 83 vta.).

Ahora bien, sin perjuicio de que asiste razón a la demandada en cuanto a que la contribuyente consignó el referido importe en su declaración jurada (v. fs. 78), cabe advertir que allí no fueron incluidos los importes retenidos por SIRCRESB. En este punto, se advierte -tanto del reclamo administrativo previo como de la demanda- que la contribuyente no pudo descontar las sumas a favor derivadas de sus retenciones SIRCRESB, en tanto sus declaraciones juradas de ISIB arrojaban un saldo a favor. En efecto, en su pericia contable de fs. 139/148 el experto aclaró que ¿el saldo a favor acumulado que ha sido incluido en las DJ correspondientes a cada período y que no incluye los importes retenidos por SIRCRESB, surge de la columna ¿saldo acumulado por DJ? y que no corresponde al reclamo efectuado en estos autos?. Resulta importante destacar que de acuerdo con el mentado informe el saldo a favor de Relevamientos Digitales SA por dicho concepto a julio de 2016 era -efectivamente- de ochenta y siete mil sesenta y siete pesos con trece centavos (\$87.067,13; v. fs. 139/141 y 147 vta.).

Con relación al objeto de la demanda, corresponde tener por acreditado que en diferentes períodos las retenciones efectuadas a través del SIRCRESB han superado de forma significativa la obligación tributaria de la firma actora respecto del ISIB (v. fs. 188 vta. y 242 vta./243 vta.). En este sentido, el perito especificó que existe un saldo a favor de Relevamientos Digitales S.A. por retenciones SIRCRESB no tomadas por declaraciones juradas de doscientos dieciséis mil setecientos noventa y nueve pesos con setenta y dos centavos (\$216.799,72), el que fue detallado en la columna ¿Retenciones banco no tomadas SIRCRESB? (v. fs. 139/141 y 147 vta.). En este punto, no debe soslayarse que con particular referencia al régimen jurídico aplicable al SIRCRESB, el Máximo Tribunal local precisó que ¿[l]as reglas constitucionales [...] ponen un primer límite a las facultades del PE al tiempo de establecer un régimen de retención. La competencia para establecerlo no se puede desviar de la finalidad para la que fue concebida por el PL, con lo que no puede exceder el marco de la obligación tributaria creada por la ley. La facultad que tiene el PE es la de recaudar lo que la ley obliga a contribuir, no la de arrimar financiamiento al estado por otros medios, sometiendo a los contribuyentes a exacciones forzosas de dinero que no encuentran correlato en una obligación legal. Así como el PE no tiene competencia para crear un tributo, tampoco puede, por la vía de establecer un sistema de retención, recaudar importes que excedan a los que la ley obliga al contribuyente a pagar en concepto de tributos. Un sistema de recaudación que genera de modo habitual y acumulativo saldos a favor, más que un sistema de recaudación constituiría un subterfugio para evadir la regla constitucional de que no puede existir tributo sin ley. En suma, y tal como lo señala el profesor José O. Casás, con toda precisión, los sistemas de recaudación (vrg. las retenciones, percepciones, anticipos, pagos a

cuenta, etc.) ?...no deben superar, en su conjunto la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente...??. A su vez, sostuvo que ?[l]a recaudación a que se refiere el art. 3 del CF y el art. 104 de la CCBA es la de una obligación nacida o cuyo nacimiento es previsible con un grado suficiente de certeza; no la de una cuyo nacimiento resulta una hipótesis puramente especulativa. Ello resulta de una interpretación del texto del art. 3, por cierto escueto, a la luz de la CCBA. La atribución se da para recaudar y recaudar es obtener por medios legítimos el cumplimiento de una obligación tributaria válidamente establecida por el PL. De ahí que, una vez determinada la obligación, la Administración tiene que arbitrar medios para que los saldos a favor del contribuyente, que sean el fruto no querido de los sistemas de recaudación, porque la finalidad no puede ser crear saldos no debidos, estén a disposición de su verdadero dueño, ya sea restituyéndolos o aplicándolos dentro de un período compatible con el orden constitucional. De otro modo, en lugar de instrumentar un sistema de recaudación habrá creado un sistema de empréstito forzoso o un tributo en oposición al principio de legalidad? (TSJ, in re ?Minera IRL Patagonia S.A. c/GCBA s/amparo (art. 14 CCABA) s/recurso de inconstitucionalidad concedido?, expte. 10311/13, sentencia del 12 de noviembre de 2014, del voto del Dr. Lozano). Por ello, no cabe más que concluir que se encuentra configurado un enriquecimiento sin causa a favor del GCBA en virtud de las retenciones practicadas sobre las cuentas bancarias de Relevamientos Digitales SA en concepto de ISIB. En consecuencia, la demandada deberá reintegrar las sumas de dinero indebidamente retenidas, cuyo saldo arroja la suma de doscientos dieciséis mil setecientos noventa y nueve pesos con setenta y dos centavos (\$216.799,72) -conforme se desprende de la pericia contable practicada a fs. 139/148 que no fue desvirtuada por prueba alguna- con más sus intereses. 9. Que, en cuanto a los intereses, la accionante plantea la inconstitucionalidad de la resolución 4151-SHyF-2003, en tanto establece el 0,5% mensual desde que se interponga el pertinente reclamo administrativo. Aduce en este sentido que ?en el mejor de los casos, la tasa es menos de la cuarta parte de la que se aplica para otros supuestos, lo que la vuelve inconstitucional por violatoria del principio de igualdad ante la ley consagrado por el art. 16 de la Constitución Nacional, en tanto castiga aquellas conductas que de modo injustificado otorguen un tratamiento distinto a situaciones que no deben distinguirse sin un fundamento válido? (v. fs. 8 vta.). Esgrime -asimismo- que se ve afectado el principio constitucional de la razonabilidad de las leyes, pues ?si el contribuyente omite por error el pago de un tributo, debe hacerlo luego con la tasa del 3% mensual. Pero si el fisco retiene por error dinero del contribuyente, lo devuelve al 0,5% mensual? (v. fs. 8 vta.). Así las cosas, resulta conveniente recordar que de acuerdo con el art. 73 del Código Fiscal (T.O. 2015) -vigente al momento de la interposición del reclamo en sede administrativa- ?[l]os importes por los que los contribuyentes o responsables soliciten reintegro o compensación de saldos a su favor y no estén comprendidos en el artículo 69 serán actualizados si así correspondiera, y devengarán el interés mensual que corresponda conforme a las prescripciones del artículo citado, a partir de la interposición del reclamo de repetición o compensación?. Por su parte, la resolución 4151-SHyF-2003 fija en 0,5% la tasa aplicable en los casos de repetición, reintegro o compensación de los saldos a favor de importes abonados por los contribuyentes (cfme. art. 1º). Dispone -a su vez- que ?[l]os intereses referidos en el artículo 1º se devengarán desde la fecha de interposición del reclamo de repetición o compensación, según corresponda, hasta la fecha de su efectiva devolución, reintegro o compensación? (art. 2º). En otro orden, las tasas de intereses resarcitorios y punitivos para las obligaciones tributarias en mora fueron fijadas por la resolución 202-MHGC-2014 en el 3% y 4% mensual, es decir, el 36% y 48% anual, respectivamente (cfme. arts. 1º y 2º). Ahora bien, sin perjuicio de la evidente desproporción entre las mentadas tasas y aquella fijada por la resolución 4151-SHyF-2003 para casos como el presente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido que no viola el principio de igualdad el reconocimiento al Estado -en ese caso Nacional- de la posibilidad de establecer tasas distintas para el caso de la repetición de impuestos y para la mora del contribuyente en el pago del tributo (CSJN, ?Arcana Orazio?, sentencia del 18 de marzo de 1986, Fallos 308:283). En el citado pronunciamiento, nuestro Máximo Tribunal sostuvo que la finalidad fundamental del régimen que legisla el incumplimiento de las obligaciones del contribuyente hacia el fisco -mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias- es enteramente ajeno al supuesto de repetición de tributos pagados indebidamente, caso en el cual no existe el propósito de constreñir al fisco a dar rápido cumplimiento a la restitución. Sin embargo, he de tener presente que ?las tasas de interés fijadas por vía reglamentaria para la repetición de tributos, más allá de que pudieran ser diferentes a las establecidas para las obligaciones en mora de los contribuyentes, no podrían, en ningún caso, producir un resultado confiscatorio, afectando el derecho de propiedad del repitente como consecuencia de no enjugar la depreciación de la moneda? (TSJ, ?Aranovich Fernando Carlos c/ GCBA s/ repetición [art. 457 CCAyT] s/ recurso de inconstitucionalidad concedido?, expte. 13911/2016, sentencia del 19 de septiembre de 2017, del voto en disidencia del Dr. José Osvaldo Casás). En este sentido, debe considerarse que las retenciones SIRCREB que originaron el saldo a favor del contribuyente aquí reclamado, datan de diciembre de 2010 en adelante. En este punto, es menester resaltar que de acuerdo con el último informe técnico publicado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC), el nivel general de Índice de Precios al Consumidor (IPC) representativo del total de hogares del país presentó en mayo de 2019 una variación del 3,1% con respecto al mes anterior. Asimismo, con relación a mayo de 2018 se registró una inflación interanual del 57,3% (v.

https://www.indec.gob.ar/uploads/informesdeprensa/ipc_06_19A3FC1FDEEC.pdf) De esta manera, no caben dudas de que se configuraría un resultado confiscatorio para el contribuyente en caso de aplicarse la tasa prevista en la resolución 4151-SHyF-2003.

Ello así, pues tal y como señalara el Dr. Casás en la sentencia precedentemente citada, ¿más allá de que se discontinuaron temporalmente, durante el primer cuatrimestre del año 2016, las series estadísticas del índice de precios al consumidor nivel general proporcionadas por el Sistema Estadístico Nacional, cuyo órgano rector es el Instituto Nacional de Estadística y Censos, por los severos cuestionamientos recibidos por la metodología utilizada -lo cual dio lugar a la declaración en estado de emergencia administrativa de dichos Sistema e Instituto hasta el 31 de diciembre de 2016, por decreto N° 55/2016, del 7 de enero de ese año-; lo cierto es, a modo de ejemplo, que el Gobierno Central y sus autoridades en lo económico entendieron que la inflación anual medida por el índice de precios al consumidor había sido en dicho año del 36%, mientras que según el 'Índice Congreso' se elevaba al 40,3%. De todos modos, es de público y notorio que en el lapso de 7 años, contado desde el pago por el contribuyente de un tributo ilegítimo hasta el momento del dictado de esta sentencia, la variación de precios superó en todos los años un porcentaje de dos dígitos, lo que denota que el repitente, de restituírsele el capital con más el 6% de interés anual, experimentaría un grave menoscabo en su derecho de propiedad en términos sustantivos, lo que configuraría un despojo confiscatorio. Es que una visión limitada, circunscripta a la pura nominalidad de los importes -acrecentados con un 6% anual de intereses moratorios-, conduciría a que, además de privarse al contribuyente de la utilización del capital del que era legítimo titular por un prolongado período de tiempo, se le generaran, al momento de la devolución, consecuencias indiscutiblemente confiscatorias, con el alcance y significado que al término 'confiscación' ha brindado la Corte Suprema de Justicia de la Nación durante más de un siglo en materia tributaria a partir del conocido e inaugural pronunciamiento recaído in re: 'Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria; sobre inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la provincia de Buenos Aires' -Fallos: 115:111-, sentencia del 16 de diciembre de 1911, concepto que el Alto Tribunal ha proyectado a otras ramas jurídicas como el Derecho del Trabajo, a fin de no convalidar despojos, cuando lo que estaba en juego era la indemnización en materia de despido incausado, minorada por un precepto limitante de su cuantía contenido en la Ley de Contrato de Trabajo que, en el caso, declaró inconstitucional. Ello ocurrió en la causa: 'Carlos Alberto Vizzoti v. AMSA S.A.' -Fallos: 327:3677-, sentencia del 14 de septiembre de 2002?. Este criterio fue respaldado posteriormente por el Dr. Luis Francisco Lozano, quien en un caso análogo al presente sostuvo que '[d]ado el contexto inflacionario de nuestro país, de público conocimiento, la jueza pudo entender que la tasa de interés fijada en la resolución n° 4151/SHYF/03 (6% anual) resultaba insuficiente para compensar la depreciación monetaria'. Expresó -asimismo- que si bien en el precedente 'GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Algaze, David Oscar c/GCBA s/ repetición (art. 457 CCAyT)?, expte. n° 8316/11 había exigido una mayor fundamentación en la decisión que desconocía la aplicación de la resolución 4151SHYF-03, la aceleración de la depreciación de nuestro signo monetario en el lapso que separaba a ambas sentencias conducía a pensar que lo que antes requería mayor fundamentación, en ese entonces resultaba evidente (TSJ, 'Buono, Jorge Rafael c/GCBA s/ acción meramente declarativa [art. 277 CCAyT] s/ recurso de inconstitucionalidad concedido?, expte. 14972/18, sentencia del 20 de septiembre de 2018, del voto en disidencia del Dr. Luis Francisco Lozano). En virtud de las consideraciones expuestas, no cabe más que declarar la inconstitucionalidad del art. 1° de la resolución 4151-SHyF-2003, en cuanto fija en 0,5% la tasa aplicable en los casos de repetición reintegro o compensación de los saldos a favor de importes abonados por los contribuyentes. En consecuencia, estimo conducente que se apliquen a las sumas adeudadas el promedio que resulte de las sumas líquidas que se obtengan de (i) la tasa activa cartera general (préstamos) nominal anual vencida a 30 días del Banco de la Nación Argentina y de (ii) la tasa pasiva promedio que publica el BCRA (v. Cámara del fuero, autos 'Eiben, Francisco c/ GCBA s/ empleo público?, EXP 30370/0, del 31 de mayo de 2013). Resta aclarar que, toda vez que lo que se declara inconstitucional en el presente es la tasa, y no así el modo previsto para su cómputo, la solución contemplada debe ser integrada con la normativa fiscal vigente. Así, los intereses se devengarán a partir de la fecha de interposición del reclamo efectuado por la actora en sede administrativa -el 9 de febrero de 2015 (v. fs. 144 vta.)-, de conformidad con lo establecido en el artículo 73 del Código Fiscal (T.O. 2015), en cuanto dispone que '[l]os importes por los que los contribuyentes o responsables soliciten reintegro o compensación de saldos a su favor y no estén comprendidos en el artículo 69 serán actualizados si así correspondiera, y devengarán el interés mensual que corresponda conforme a las prescripciones del artículo citado, a partir de la interposición del reclamo de repetición o compensación?'. 10. Que, en cuanto a las costas, no se advierten fundadas razones para apartarse del principio objetivo de la derrota, por lo que deberán ser soportadas en su totalidad por la parte demandada, en su carácter de vencida (art. 62 CCAyT). En mérito a todo lo expuesto RESUELVO: I. hacer lugar a la DEMANDA DE REPETICIÓN interpuesta por Relevamientos Digitales S.A. y condenar al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires a reintegrar la suma de pesos doscientos dieciséis mil setecientos noventa y nueve con setenta y dos centavos (\$216.799,72), con más intereses, de conformidad con lo expresado en el considerando 8°. II. DECLARAR la inconstitucionalidad del art. 1° de la resolución 4151-SHyF-2003 y establecer que los intereses se liquiden de acuerdo con los términos expuestos en el considerando 9°.

III. IMPONER las costas del proceso a la parte demandada, en su carácter de vencida (art. 62 CCyT). IV. DIFERIR la regulación de los honorarios de los profesionales intervinientes para su oportunidad. Regístrese, notifíquese a las partes por Secretaría y a la Sra. Fiscal en su público despacho y, oportunamente, archívese. GUILLERMO MARTIN SCHEIBLER
JUEZ JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 13
Co rrelaciones Salta Refrescos S.A. c/AFIP- DGI s/repetición - Cám. Fed. Salta - Sala I - 31/08/2016
040104E