

REGISTRO: 52

AUTOS: "BILICK & GERTEL S.A.C.Y A C/ FISCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES S/ MEDIDA CAUTELAR AUTÓNOMA O ANTICIPADA".-

EXPTE: 4586.-

Trenque Lauquen, 11 de noviembre de 2009.-

AUTOS Y VISTOS

Los autos "Bilick & Gertel Sociedad Anónima, Comercial y Agropecuaria s/ Medida Cautelar Autónoma o Anticipada", expediente N° 4.586.-

RESULTA

1.- Jorge Alberto Bilick, en carácter de presidente de la parte actora, solicitó medida cautelar autónoma a fin de lograr la exclusión del régimen de retención y percepción sobre el impuesto a los ingresos brutos --ver fs. 37/46 y 109/114--.-

Manifiesta que su principal actividad es la venta de cigarrillos al por mayor, la cual posee un régimen especial de liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos --cuya base imponible es la diferencia de ventas menos compras--.-

Alega que el 4.4.09 ARBA incluyó a la firma Bilick & Gertel S.A.C. y A como sujeto pasivo de retención y percepción, distorsionando el tributo e implicando un excesivo saldo a su favor irre recuperable.-

Aduce que ARBA viene percibiendo el tributo sobre el total de las facturas de compras, provocando un pago indebido y cambiando la base y hecho imponible y los sujetos pasivos.-

Sostiene que el 20.7.09 solicitó la exclusión del régimen de retención y percepción del impuesto a los ingresos brutos, obteniendo

una respuesta negativa por no cumplir con los requisitos del art. 46 de la RN 14/2009.-

Argumenta que el rechazo señalado afectan su derecho de defensa por no incluir el acto administrativo los motivos o causas por la cual se le deniega la exclusión.-

Sin perjuicio de ello, en su presentación original --luego adecuada-- sostiene la inconstitucionalidad de los actos administrativos vía web del 28.7.09 y del art. 46 RN 14/09 --que modifica el art. 1 de la resolución 119/08-- por resultar violatorios de los principios constitucionales de razonabilidad, legalidad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, propiedad y debida fundamentación del acto.-

Asimismo, informa que a causa de los regímenes de retenciones y percepciones, tuvo en el mes de agosto de 2009 un saldo a su favor de \$ 88.011,08, que ocasiona graves problemas de funcionamiento --ver presentación original en donde sostiene que se encuentra en juego la continuidad de la empresa--.-

Acompañó: a) escritura nro. 137 del 30.7.92; b) copia de las RN 119/08 y 14/09 de ARBA; c) copia de página web "Las retenciones testimoniales de ARBA"; d) copias de certificación de saldos realizadas por el contador Juan Martín Albizu del 23.7.09 y 7.9.09; e) actas de manifestaciones realizadas por los trabajadores de la sociedad, con certificación de firmas, del 7.9.09; f) nota del 20.7.09 dirigida a ARBA solicitando la exclusión al régimen de retención y percepción; g) formulario R 349-S de solicitud de exclusión al régimen de retención - percepción de Bilick & Gerstel S.A.C. y A.; h) anexo de saldos; i) comunicación de ARBA rechazando la solicitud de exclusión --ver fs.4/34--.-

Asimismo, el 22.9.09 adjuntó: a) facturación del mes de agosto 2009 en 47 fs.; b) informe de estado de dominio del automotor

patente XCW808 de propiedad de la actora; y c) informe contable efectuado por el contador Juan Martin Albizu que establece un saldo a su favor de \$88.011,08 al mes de agosto de 2009 --ver documental agregada a fs. 48/108--.-

Ofreció como contracautela el saldo a su favor de \$88.011,08 y una camioneta marca Chevrolet XCW-808 de su propiedad --ver fs. 97/98 y 112--.-

2.- El 23.9.09 se ordenó librar oficio a ARBA a fin que informe los antecedentes y fundamentos referidos a la medida cautelar peticionada --ver fs. 115--. El 30.9.09 se diligenció --ver fs. 123--.-

El 5.10.09 la actora adjuntó DJ del mes de septiembre de 2009, donde consta un saldo a su favor de \$113.816,76 --ver fs. 124/126--.-

El 14.10.09 se requirió a la actora las DDJJ de los años 2008 -anticipo y anual-- y 2009 --anticipos-- y se libró oficio a ARBA a fin que informe los importes determinados del impuesto, las retenciones y percepciones practicadas, y los saldos a favor originados --ver fs. 130--.-

3.- El 13.10.09 ARBA acompañó el informe requerido a fs. 115 --ver fs. 131/138--.-

Alega que el contribuyente se encuentra inscripto en el impuesto por las actividades de: i) venta al por mayor de cigarrillos y productos de tabaco, excepto cigarrillos --actividad principal-- ii) venta al por mayor de cerveza, y iii) servicios de transporte de mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna.-

Manifiesta que la actora se encuentra alcanzada por los regímenes generales de retención y percepción del impuesto a los ingresos brutos, por el régimen especial de percepción previsto para venta de cervezas y otras bebidas, y por el régimen de retenciones bancarias establecido en los arts. 462 a 477 DN "B" 01/04.-

Aduce que los importes que se retienen y/o perciben, revisten para el contribuyente el carácter de pagos a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos.-

Relata que la actora --al no cumplir con los recaudos del art. 2 RN 119/08-- realizó una presentación por escrito ante ARBA solicitando su exclusión de los regímenes de recaudación y que en autos no obra acreditado su rechazo.-

Asimismo, sostiene que ARBA no ha emitido acto alguno que rechace la solicitud de exclusión formulada y que el accionante debió instar el procedimiento administrativo, en lugar de ocurrir a la vía judicial.-

En relación a la exclusión del régimen de retenciones sobre acreditaciones bancarias, manifiesta que el contribuyente deberá formular su reclamo vía web de acuerdo a la RN 47/08.-

Expone que la medida cautelar peticionada resulta manifiestamente improcedente, atento que no se configuran ninguno de los presupuestos que habilitan a su dictado.-

4.- El 22.10.09 ARBA manifestó que la información requerida a fs. 130 era secreta en virtud de lo previsto en el art. 137 CF --ver fs. 145--.-

El 26.10.09 se requirió al actor que autorizara el levantamiento del secreto fiscal --ver fs. 146-- y el 28.10.09 prestó conformidad --ver fs. 186--.-

El 28.10.09 se libró oficio reiteratorio a ARBA --ver fs. 186--.-

El 27.10.09 el actor acompañó la documentación requerida a fs. 130 de la cual surge:

i) que presentó declaración jurada anual por el impuesto a los ingresos brutos del año 2008, en la cual se informa: a) que el saldo a favor del contribuyente por el año anterior --2007-- fue de \$46.648,70 --

ver fs. 147, 169 y 204--; b) el impuesto anual determinado fue de \$112.972,00; c) el total anual de retenciones y percepciones fue de \$145.189,00; y d) el saldo a favor del contribuyente asciende a \$78.865 -ver fs. 169--;

ii) por el período 1/2009, el impuesto determinado fue de \$12.968,90, el total de retenciones y percepciones fue de \$8.522,50, con un saldo a favor del contribuyente de \$74.419,01 --ver fs. 159 y 288--;

iii) por el período 2/2009, el impuesto determinado fue de \$10.753,40, el total de retenciones y percepciones fue de \$6.857,50, con un saldo a favor del contribuyente de \$70.523,10 --ver fs. 160 y 282--;

iv) por el período 3/2009, el impuesto determinado fue de \$9.976,10, el total de retenciones y percepciones fue de \$15,40, con un saldo a favor del contribuyente de \$60.562,51 --ver fs. 161 y 294--;

v) por el período 4/2009, el impuesto determinado fue de \$8.644,10, el total de retenciones y percepciones fue de \$6.489,30, con un saldo a favor del contribuyente de \$58.407,70 --ver fs. 162 y 296--;

vi) por el período 5/2009, el impuesto determinado fue de \$11.295,00, el total de retenciones y percepciones fue de \$6.695,10, con un saldo a favor del contribuyente de \$53.807,83 --ver fs. 163 y 298--;

vii) por el período 6/2009, el impuesto determinado fue de \$7.310,50, el total de retenciones y percepciones fue de \$20.530,10, con un saldo a favor del contribuyente de \$67.027,52 --ver fs. 164 y 303 --;

viii) por el período 7/2009, el impuesto determinado fue de \$6.203,10, el total de retenciones y percepciones fue de \$15.189,60, con un saldo a favor del contribuyente de \$76.014,00 --ver fs. 165 y 313--;

ix) por el período 8/2009, el impuesto determinado fue de \$6.202,50, el total de retenciones y percepciones fue de \$18.199,40, con un saldo a favor del contribuyente de \$88.011,08 --ver fs. 166 y 318--;

x) por el período 9/2009, el impuesto determinado fue de \$6.451,40, el total de retenciones y percepciones fue de \$32.257,10, con un saldo a favor del contribuyente de \$113.816,76 --ver fs. 167 y 324--.-

Asimismo adjuntó dictamen contable del contador Juan Martín Albizu, en el cual se informa la afectación que producen las sumas retenidas y percibidas --ver fs. 173/183--.-

5.- El 28.10.09 se ordenó el traslado a la demandada de la documentación obrante a fs. 147/184 y contestó el 6.11.09 --ver fs. 334/338--.-

El 30.10.09 ARBA contestó la información requerida a fs. 130 -ver fs. 192/ 331-- y el 6.11.09 el traslado de la documental.-

CONSIDERANDO

1.- Para la procedencia de la medida cautelar requerida se debe acreditar: i) la verosimilitud del derecho; ii) el peligro en la demora; iii) la falta de grave afectación al interés público; iv) contracautela suficiente; y v) la previa solicitud de suspensión de los efectos del acto en sede administrativa (cfme. arts. 22 al 25 CCA).-

Si bien por vía de principio, medidas como las requeridas no proceden respecto de actos administrativos o legislativos habida cuenta de la presunción de validez que ostentan, tal doctrina debe ceder cuando se los impugna sobre bases *prima facie* verosímiles (CSJN, Fallos 250:154; 251:336; 307:1702; 316:2855).-

Dentro del análisis que requiere la medida cautelar solicitada, deben apreciarse la concurrencia de las notas de apariencia de buen derecho que justifiquen su acogimiento. Ello, en el entendimiento que las medidas cautelares no exigen de los magistrados el examen de la certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino, sólo de su verosimilitud, de la comprobación que el derecho fuere verosímil (cfme.

Calamandrei, P., Introduzione allo Studio Sistemático dei Provvedimenti Cautelari, pág. 59 y ss; CSJN, Fallos 323:1716; 323:349; 306:2060).-

La circunstancia que deba aplicarse una particular estrictez en materia de medidas cautelares referidas a reclamos o cobros de impuestos, no impide por las particulares circunstancias del caso su procedencia (cfme. CSJN Fallos 330:5226).-

2.- El impuesto sobre los ingresos brutos grava el ejercicio habitual de actividades realizadas a título oneroso (art. 156 CF). Es un impuesto periódico de ejercicio fiscal anual (art. 182 CF), cuya base de imposición esta dada por los ingresos brutos devengados en el ejercicio de la actividad gravada (art. 161 CF).-

Quienes sean sujetos pasivos del impuesto se encontrarán alcanzados por los regímenes de percepción y retención (art. 319 DN Serie B 01/04), establecidos por ARBA en ejercicio de sus facultades delegadas (cfme. art. 177 CF, art. 319 y ss DN Serie B 01/04).-

Los montos de las percepciones y retenciones son pagos a cuenta de la obligación fiscal y pueden computarse para cancelar los anticipos del impuesto o la obligación fiscal anual. Cuando las percepciones o las retenciones, originen saldos a favor del contribuyente, dichos saldos pueden ser trasladados para cancelar otros períodos (cfme. arts. 328 y ss DN Serie B 01/04) o requerirse su devolución.-

Asimismo, puede solicitarse la exclusión del régimen de retenciones y percepciones, siempre que resulte acreditado que se generan saldos a su favor (cfme. sección siete, Cap. IV, Tít. V, del Libro Primero DN Serie B 01/04; RN 119/08).-

3.- Los pagos a cuenta --de la obligación tributaria principal-- son obligaciones fiscales de cumplimiento independiente y con individualidad distinta del impuesto final que se determine --cfme., CSJN,

Fallos 285:177; 302:504; 303:1496; 303:1500; 306:1970; 308:919; 316:3019; 318:646; 319:1245, entre otros, si bien referidos a anticipos impositivos su doctrina es aplicable a otros pagos anticipados de la obligación tributaria tales como las retenciones y percepciones--.-

Estos pagos se encuentran vinculados con la obligación principal --obligación fiscal propiamente dicha--. En definitiva, son solo obligación que adelantan el pago de la determinación del impuesto fijado en la ley, conforme los parámetros establecidos en ella.-

So pretexto de este adelantamiento, no puede exigirse importes que no guarden la debida relación y proporción con la obligación fiscal prevista en la ley y sus parámetros de liquidación (cfme., Giuliani Fonrouge, Navarrine, Procedimiento Tributario, 1995, pág. 188; CSJN Fallos 324:4226). Ya que de otra forma se estaría permitiendo mediante una delegación legislativa el cobro de un impuesto por fuera del estricto cumplimiento del principio de legalidad que rige en la materia (cfme., 4, 17, 52, 75, inc. 2, 76, 99 inc. 3, CN; 45 CP cfme., CSJN 155:290; 155:293, 182:412, 198:258, 211:930, 218:231; 184:542; 185:36; 186:521; 206:21; 214:269; 251:7). Es que "...el principio de reserva de la ley tributaria, de rango constitucional y propio del Estado de derecho, sólo admite que una ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria..." (CSJN, Fallos 294:152).

Los pagos a cuenta de un impuesto se encuentran sometidos a las mismas limitaciones que el derecho prevé para las obligaciones principales, e.g., principio de legalidad, razonabilidad, no confiscatoridad, capacidad contributiva, debida fundamentación y motivación del acto administrativo en caso de su determinación de oficio, notificación al contribuyente, etc.

Poco más puede agregarse al enjundioso voto del Dr. Casas, in re, "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ amparo", TSJBA, sent. del 12.11.08, --puntos 4, 5, 6, 7 y 8--, a cuyo texto remito por compartir íntegramente su postura, en donde al analizar un tema similar al presente con claridad meridiana se sostiene:

"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 de parte del Organismo Recaudador.

Toda prestación pública que se exija sistemáticamente por la Administración Fiscal, por encima del monto del tributo definido por el legislador que, en definitiva, se adeude, perdiendo su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero a partir de deudas inexistentes, importa alterar las bases éticas y jurídicas del derecho de recaudar, transfigurando, por medio de artilugios técnicos propios de alquimistas, la contribución común exigida por la ley a todos los ciudadanos para el levantamiento de las cargas públicas, en un verdadero despojo (v. en lo pertinente doctrina

desarrollada in re: “La Biznaga S.A.A.C.I.F. y M. v. Dirección General Impositiva” —Fallos: 310:714—, sentencia del 31 de marzo de 1987).

Es que, las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario. Así lo conceptualizo por cuanto la ley sólo autoriza a la Administración Tributaria a instituir ingresos a cuenta que, por un lado, aseguran una equitativa, regular y progresiva percepción de la renta pública en paralelo con su devengamiento y, por el otro, producen un efecto analgésico en el contribuyente, derivado del fraccionamiento de las obligaciones, o de que los ingresos, en el particular caso de las retenciones, se ven acompañados por la percepción por el obligado legal tributario de créditos propios de su giro, facilitando actitudes de mayor disposición y acatamiento de los sujetos pasivos frente al deber de contribuir...” (punto 4 del voto).

4.- De las constancias de la causa surge que: i) el actor se encuentra comprendido en los regímenes generales de retenciones y percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos, incluido el régimen de retenciones sobre los créditos bancarios --ver fs. 131/135, 147/183, 192/331--; y ii) los pagos a cuenta realizados por el contribuyente superan en su conjunto la obligación fiscal que en definitiva debe afrontar, originándose periódicamente elevados saldos a su favor --ver documentación obrante a fs. 147/183 y 192/331--.-

Así en el ejercicio fiscal 2008, el contribuyente sufrió retenciones y percepciones en demasía por \$ 32.217 a su obligación fiscal anual, pese a tener un saldo a su favor de \$ 46.648,7, lo que en

definitiva y para ese período fiscal importó un aumento de su saldo a favor de \$ 78.865 por pagos que a la luz de su declaración jurada anual resultaron indebidos.

La situación del contribuyente se agrava para el período fiscal 2009, y especialmente en los últimos meses, ya que de los nueve anticipos presentados surge un incremento del saldo a su favor (\$ 113.816,7) por retenciones y percepciones (pagos a cuenta) en demasía de su obligación fiscal. A título de ejemplo para el anticipo 7/09 la obligación fiscal fue de \$ 6.203,10 y el importe de los pagos por retenciones y percepciones de \$ 15.189,6; para el anticipo 8/09 el impuesto determinado de \$ 6.202,5 y el total de retenciones y percepciones de \$ 18.199,4; y para el período 9/09 el impuesto fue de \$ 6.451,4 y el importe de las sumas retenidas y percibidas de \$ 32.257,10.

Por todo lo expuesto, considero *prima facie* y con el marco de apreciación requerido por una medida cautelar, que el sistema de retenciones y percepciones impuesto por ARBA obliga al actor a exceder con creces su obligación tributaria, aumentando mes a mes su saldo a favor por la realización de pagos anticipados (retenciones y percepciones) indebidos --afectando injustificadamente su derecho de propiedad--. Ello así, las normas invocadas por el fisco (art. 1 RN 119/08 y/o cualquier otras norma de carácter reglamentario), resultarían *prima facie* ilegítimas para denegar la exclusión a los regímenes de retenciones y percepción.-

5.- Debe tenerse en cuenta que los requisitos de verosimilitud en el derecho y peligro en la demora se encuentran de tal modo relacionados, que, a mayor verosimilitud del derecho cabe no ser tan exigente con la gravedad e inminencia en el daño --cfme., CNFed. Cont. Adm., Sala I, "El Expreso Ciudad de Posadas c/ Estado Nacional (Ministerio de Obras y Servicios Públicos)", 21.5.99, LL 1993-B-425;

CNFed. Cont. Adm., Sala II, "Continental Illinois National Bank and Trust Company of Chicago c/ Banco Central s/ nulidad", 9.4.92; CNFed. Cont. Adm., Sala III, "Gibaut Hnos. M.C.S.A. c/ Banco Central de la República Argentina", 18.8.82--.-

Sin perjuicio de ello, el peligro en la demora surge: i) que la actora se encuentra obligada a tener que ingresar en forma periódica pagos a cuentas --por retenciones y percepciones-- que exceden en demasía a su obligación fiscal, ii) que el permanente saldo a favor del actor tienden a incrementarse constantemente, afectando el capital de trabajo de la empresa, iii) que solo queda al contribuyente repetir las sumas retenidas en exceso, proceso que se torna ilegítimo --ver voto del Dr. Casas, in re, "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ amparo", TSJBA, sent. del 12.11.08, punto 8, a cuyo texto remito y doy por reproducido--; y iv) la inminente lesión al derecho de propiedad --art. 17 CN--.-

6.- Por la forma en que se dispone la medida cautelar, y atento el excesivo saldo a favor que posee el actor por el impuesto sobre los ingresos brutos -- a septiembre de 2009 \$113.816,70-- considero que la medida no causa una afectación al interés público, sino que tiende a preservar elementales principios constitucionales.-

El requisito de previa solicitud de suspensión de los efectos del acto en sede administrativa en las circunstancias del caso, significaría someter al contribuyente a un ritualismo estéril, y a un inútil dispendio de actividad de la administración --cfme. doc. CSJN "Zamarreño", Fallos 328:4277--.-

7.- Asimismo, nótese que no se configura prejuzgamiento cuando el sentenciante se halla en la necesidad de emitir opinión acerca de algún punto relacionado con la materia controvertida, lo que ocurre,

entre otros casos, al decidirse sobre la admisión o rechazo de una medida cautelar --cfme. CSJN Fallos 311:578; y "Municipalidad de San Luis c/ Provincia de San Luis s/ Acción Declarativa de Certeza", del 20.7.07, M. 747. XLIII--.-

"En ciertas ocasiones (...) existen fundamentos de hecho y de derecho que imponen al Tribunal expedirse provisionalmente sobre la índole de la petición formulada, sin que quepa desentenderse del tratamiento de tales alegaciones so color de incurrir en prejuzgamiento" -
-CSJN Fallos 320:1633; y "Municipalidad de San Luis c/ Provincia de San Luis s/ Acción Declarativa de Certeza", del 20.7.07, M. 747. XLIII--.-

En razón de todo lo expuesto, **RESUELVO**

1.- Ordenar a ARBA que excluya en forma inmediata a la actora de todos los regímenes de retenciones y percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos, hasta tanto quede firme en instancia administrativa o judicial el acto administrativo que se dicte en razón del pedido de exclusión de tales regímenes --que se admitió se encuentra pendiente de resolver, ver fs. 133 in fine-- , o hasta que se consuma el actual saldo a favor que declaré el contribuyente en su última declaración jurada anterior a la presente sentencia, lo que acontezca antes.-

2.- Costas por su orden (art. 51 CCA).-

3.- El actor deberá prestar caución juratoria por Secretaría, por las costas y perjuicios que pudiere ocasionar la medida ordenada.-

Regístrese. Notifíquese por Secretaría.-

Pablo C. Germain
Juez Contencioso Administrativo