

Titulo del trabajo: **El “riesgo fiscal” como pauta de recaudación**

Publicado en La Ley

Autor: Mariano Abel Ezeyza.

Abogado (UBA). Especialista en Derecho Tributario (U. Austral).

Correo de contacto: ezeyza@deryasoc.com.ar

1.- Introducción

Las crecientes necesidades de recursos para afrontar los gastos inherentes a las competencias, funciones y servicios que fueron asumiendo las provincias –y, a su vez, los municipios- como producto del proceso de descentralización que ha operado en las últimas décadas -sin las correspondientes transferencias de recursos-¹, ha generado que los fiscos locales recurran a nuevos y diversos mecanismos tendientes a solucionar su problema de financiamiento o de insuficiencia de recursos².

El análisis exhaustivo de la referida problemática excede ampliamente el objeto de este trabajo, por lo que nos enfocaremos en los regímenes de recaudación en la fuente para contribuyentes del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos³ que se basan en criterios de “riesgo fiscal” como pauta de recaudación.

Estos regímenes motivan este comentario porque en los últimos años –pese a los perjuicios implican para los contribuyentes- han tendido a generalizarse en varias provincias⁴, ya que disminuyen significativamente los costos de control, administración y recaudación de los fiscos locales y, a su vez, incrementan la recaudación mediante el cobro anticipado de sumas de dinero a cuenta tributos.

Concretamente, sin pretender abarcar la totalidad de los referidos regímenes de recaudación en base a indicios o parámetros que consideran de “riesgo fiscal”, el presente estudio se centrará en el análisis de la normativa que establece un régimen de Riesgo Fiscal de aplicación para los contribuyentes del IIBB en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁵ y, a partir de dicho análisis, intentaremos arribar a algunas conclusiones que entendemos resultan plenamente aplicables a los regímenes de

¹La Constitución Nacional establece –a partir de la reforma del año 1994- en el art. 75 inc. 2º, párr. 5º, que “(...) no habrá transferencia de competencias, servicios o funciones, sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en su caso (...)”.

²Para ampliar la problemática señalada resulta sumamente ilustrativo el siguiente trabajo: URRESTI, Esteban J. –coordinador- Derecho tributario provincial y municipal, segunda parte, “Breves comentarios sobre dos aspectos controvertidos de la tributación municipal: las llamadas tasas por servicios indirectos y los derechos de publicidad y propaganda”, Ed. Ad Hoc, Buenos Aires, 2007, págs. 127 a 132.

³en adelante, IIBB.

⁴Ejemplos de estos regímenes –solo por nombrar algunos- son la Resolución General ARBA N° 129/2008 –y sus modificatorias RG 39/2014 y RG 37/2015- mediante la cual el fisco de la provincia de Buenos Aires establece un calificador de riesgo mediante el cual se medirá el perfil individual de los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos. En el mismo sentido avanzó la provincia de Mendoza mediante el dictado de la Resolución General ATM N° 23/13 -actualizada por las Resoluciones Generales ATM N° 60/14 y 82/14-. Por su parte, la provincia de Santa Fé procedió al dictado de la Resolución General API N° 11/2014 estableciendo el grado de riesgo que representan determinadas conductas para dicha hacienda local. La Dirección General de Rentas de La Pampa siguió esa línea mediante la Resolución General N° 23/2015, así como también lo hizo la DGR de la provincia de Salta con el dictado de la Resolución General 08/2010 –modificada por la RG N° 13/2016-. Para finalizar con estos ejemplos, la provincia de Corrientes estableció un sistema de calificación fiscal por medio de la Resolución DGR N° 120/2013 que, al igual que en las demás resoluciones mencionadas, se sindicaron como riesgosas ciertas conductas de los contribuyentes.

⁵en adelante, CABA.

recaudación en la fuente con similares características instaurados por otras jurisdicciones⁶.

Así, observaremos la Resolución N° 918/AGIP/2013, mediante la cual la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos⁷ establece el Padrón de Riesgo Fiscal, procedimiento de inclusión y exclusión, las causales y las consecuencias de quedar incluido en el mismo.

La utilización de un sistema de retenciones bancarias en la fuente (SIRCRESB⁸) aplicable sobre los importes acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras como pago a cuenta del IIBB y sobre la base de indicios o criterios de riesgo fiscal lleva ya algunos años en la CABA⁹, por lo que se repasarán algunos conflictos que se han suscitado en torno a la aplicación del mismo a casos concretos y las soluciones que han encontrado los contribuyentes afectados en los Tribunales del fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA¹⁰.

Entendemos relevante señalar que la utilización de los denominados parámetros o indicios de riesgo fiscal enunciados por la reglamentación local que se analizará en este comentario pueden generar serios reparos de índole constitucional y críticas por la implementación de un sistema de recaudación fiscalmente eficiente pero que se aleja del valor justicia y la pauta de moralidad que debe informar a todos los actos de gobierno.

Concretamente, nos referiremos a casos en los que se le retienen al contribuyente sumas que no se encuentran gravadas por el IIBB (por ej. cuando el contribuyente no ejerce actividad en la jurisdicción de la CABA o cuando se tratan de sumas no alcanzadas por el impuesto –por ej. aportes de capital que realizan los socios a una sociedad o indemnizaciones, entre otros casos-) o cuando el monto que se le retiene es siempre superior al que le correspondería tributar por la actividad que realiza en dicha jurisdicción.

Abordaremos el análisis desde la óptica del hecho imponible¹¹ para intentar vislumbrar si los indicios o parámetros de riesgo fiscal elegidos por el Ente recaudador local son idóneos para captar las manifestaciones de capacidad contributiva¹² que pretendió gravar el Legislador al establecer el IIBB en la jurisdicción de la CABA, ello, por las graves consecuencias patrimoniales que puede llegar a generar su aplicación al caso concreto.

A continuación, con el norte en el principio de legalidad, intentaremos determinar si el régimen de riesgo fiscal se ajusta a lo dispuesto por la Constitución de la CABA,

⁶Algunas de las conclusiones vertidas en este trabajo han sido expuestas por el autor en la ponencia titulada *“Recaudación en base a criterios de riesgo fiscal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”*, presentada en las II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal, realizadas en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales los días 2 y 3 de julio de 2015.

⁷en adelante, AGIP.

⁸ El SIRCRESB es un Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias para posibilitar el cumplimiento de los regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aplicable sobre los importes que sean acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras.

⁹ En efecto, la Resolución N° 918/AGIP/2013, aquí analizada, derogó sus antecesoras Resoluciones Nros. 924/AGIP/2012, 398/AGIP/2013, 565/AGIP/2013 y 696/AGIP/2013.

¹⁰ en adelante, CAyT.

¹¹ Cuando hacemos referencia al hecho imponible, nos referimos al supuesto de hecho de naturaleza económica escogido por el Legislador para dar nacimiento a la obligación tributaria.

¹² Enseña Tarsitano que *“(…) la capacidad contributiva es la condición idónea de una persona para ser llamada a sostener el gasto público por poseer una riqueza objetiva, que el legislador transforma en categoría imponible por la ponderación discrecional de un conjunto de factores políticos, sociales o económicos.(…)”*. Conf. TARSITANO, Alberto, “La jurisprudencia tributaria de la corte suprema de justicia de la nación –a 150 años de su primer sentencia-“ directores CASAS José O. y FREYTES Roberto O., AAEF, Errepar, Buenos Aires, 2013, pág. 190.

especialmente a lo dispuesto en su artículo 51, y si las sumas retenidas en exceso pueden ser consideradas un tributo.

Tampoco pasará por alto nuestro comentario el procedimiento para la inclusión y exclusión que prevé la resolución comentada, ya que la misma puede colocar a los contribuyentes en un estado de indefensión al permitir la inclusión de oficio por parte de AGIP sin mediar un acto administrativo previo¹³ y por carecer de un mecanismo que permita excluir y/o devolver en forma automática o al menos rápida los montos retenidos a aquellos sujetos que no deberían ser pasibles de retención bancaria o a quienes se les efectuó retenciones y/o percepciones en exceso.

Adicionalmente, en cuanto a la posibilidad de que los sujetos sean incluidos de oficio como contribuyentes de riesgo fiscal, analizaremos si dicha inclusión de oficio sin un acto administrativo previo o la posibilidad de efectuar un descargo defensivo puede ser considerada una vía de hecho o, incluso, una sanción encubierta.

Al desarrollar estos puntos, no podemos dejar de recordar las palabras de Vicente O. Díaz en cuanto refería que *“(...) la Constitución Nacional tiene un valor específico, no es una norma cualquiera; Constitución que es portadora de determinados valores materiales a favor del ciudadano.*

*Dichos valores no son simple retórica; no son simples principios “programáticos” sin valor normativo de aplicación, por el contrario (...) son justamente la base entera del ordenamiento que debe prestar a éste su sentido propio, la que ha de presidir, por tanto, toda su interpretación y aplicación”.*¹⁴

Finalmente, con esta guía, señalaremos cuales son las vías procesales que entendemos idóneas para que los contribuyentes que entiendan afectados sus derechos en un caso concreto puedan hacer valer la supremacía de la Constitución Nacional y Local.

2.- Descripción de la resolución 918/AGIP/2013

Con el objetivo de caracterizar como “fiscalmente riesgosas” ciertas conductas de los contribuyentes, y ordenar la normativa previa relacionada con esa cuestión, se sanciona la resolución 918/AGIP/2013 (derogándose las Resoluciones 924/AGIP/2012, 398/AGIP/2013, 565/AGIP/2013 y 696/AGIP/2013), que precisa y unifica el alcance de dicho tratamiento.

La principal consecuencia de este régimen radica en que aquellos contribuyentes que se encuentren mencionados en el padrón de riesgo fiscal son incorporados a SIRCREB¹⁵ con la alícuota más alta vigente¹⁶.

Dispone el art. 2 de la resolución 918/AGIP/2013 que *“para la evaluación del Riesgo Fiscal de cada contribuyente los últimos tres (3) años calendarios, de los que se*

¹³ La inclusión en el padrón de riesgo no se realiza mediante el dictado de un acto administrativo que reúna los elementos que exige el artículo 7 de la Ley de procedimientos administrativos de la CABA (decreto-ley N° 1510/97).

¹⁴ DIAZ, Vicente O., *Limites jurídicos de las atribuciones de la inspección tributaria en su proceder*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2010.

¹⁵ El SIRCREB fue aprobado por Resolución General N° 104/04 de la Comisión Arbitral. La Ciudad Autónoma de Buenos Aires adhirió al Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias “SIRCREB” a través de las siguientes normas: Contribuyentes Convenio Multilateral: Resolución N° 816-MHGC-2007 (B.O. 2674), y sus modificatorias, cuya puesta en vigencia fue a partir del 1 de junio del 2007. Las Resoluciones modificatorias de la norma citada precedentemente y que actualizan las alícuotas vigentes son: 115/AGIP/2009 (B.O. 3126), 396/AGIP/2009 (B.O. 3204), 726/AGIP/2009 (B.O. 3330), 464/AGIP/2011 (B.O. 3732), 115/AGIP/2012 (B.O. 3862).

¹⁶ Conf. art. 4 resolución 918/AGIP/2013.

tendrán en cuenta el grado de cumplimiento de sus obligaciones tanto formales como materiales, de acuerdo a los registros obrantes en las bases de datos de la Dirección General de Rentas”.

Adicionalmente, el art. 3 de la resolución 918/AGIP/2013 establece cuales son los indicios o parámetros a tomar en cuenta para la determinación del Riesgo Fiscal de los contribuyentes y/o responsables, a saber:

1. El grado de cumplimiento en la presentación de las declaraciones juradas y/o anticipos mensuales.
2. El grado de cumplimiento en la presentación de las declaraciones juradas anuales.
3. El grado de cumplimiento en el pago de las declaraciones juradas y/o anticipos mensuales.
4. Acogimiento a planes de facilidades y su nivel de cumplimiento.
5. No localización del contribuyente en el domicilio fiscal declarado.
6. El grado de incumplimiento en los distintos deberes formales.
7. El grado de reiteración de cualquiera de los parámetros anteriores.
8. Cualquier otro parámetro representativo que permita establecer en forma más precisa el nivel de riesgo fiscal que representa cada contribuyente.

Estos parámetros indicados precedentemente son ampliados o desarrollados en el art. 6 de la misma resolución que, teniendo en cuenta los indicios del referido artículo tercero, especifica y define en qué casos se considerará a un contribuyente o responsable como de “riesgo fiscal”.

Por su parte, el art. 5 de la resolución 918-AGIP-2013, reza: *“La asignación del Riesgo Fiscal se realizará trimestralmente, debiendo los contribuyentes o responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que hayan regularizado su situación, aguardar hasta la finalización del mismo para ser recategorizados.”*

Conforme el referido artículo quinto, el padrón con el detalle de los contribuyentes calificados como de Riesgo Fiscal es actualizado trimestralmente y publicado en la página web de la AGIP (www.agip.gob.ar) para la consulta on-line por parte de los Agentes de Recaudación¹⁷.

Los contribuyentes o responsables categorizados como de Riesgo Fiscal pueden exponer su disconformidad a través del “Reclamo de disconformidad de alícuota de Riesgo Fiscal”, disponible en la página web de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos como reclamoriesgofiscal@agip.gov.ar¹⁸.

3.- Recaudación en base a criterios de riesgo fiscal

Entendemos que la finalidad principal de los regímenes de recaudación es, como su nombre bien lo indica, por un lado facilitar la recaudación a las Administraciones tributarias de los tributos a su cargo y, por el otro, asegurarse el cumplimiento de la obligación material de los contribuyentes mediante la percepción o retención en la fuente.

¹⁷ Conf. art. 14 resolución 918/AGIP/2013.

¹⁸ Conf. art. 16 resolución 918/AGIP/2013.

En efecto, como bien señala Fernández¹⁹, en los países desarrollados, el establecimiento de regímenes de retención en la fuente, al permitir un control más automatizado, suelen utilizarse con el fin de liberar para otras tareas personal capacitado y especializado. Esta circunstancia, permite engrosar los equipos destinados a la fiscalización de los grandes conglomerados económicos internacionales, que extienden su acción a todo el mundo y disponen de grandes medios técnicos para desarrollar una planificación fiscal a nivel internacional.

Ahora bien, la eficiencia en términos fiscales no puede ser medida solo en la cuantía de los ingresos que proporciona al erario público un determinado régimen de recaudación, sino que además debe velarse porque se recaude exclusivamente aquellos ingresos que se encuentran gravados por el tributo que se recauda.

Es por ello que se presentan una serie de inconvenientes cuando se utilizan presunciones o indicios para llegar a la cuantía que le corresponderá tributar a cada sujeto o, como sucede en la resolución 918-AGIP-2013 bajo estudio, para determinar el grado de “riesgo fiscal”.

Las técnicas presuntivas por su propia naturaleza, están siempre más o menos alejadas de la capacidad contributiva real de los sujetos y, esta distancia, siempre va a depender del grado de cercanía tenga el dato de la realidad captado por la norma como disparador de la consecuencia establecida en la misma, es decir, para arribar a la presunción.

Ahora bien, para saber si el presente régimen de recaudación cumple con su finalidad, esto es “facilitar y asegurar la recaudación del IIBB” debemos tener en cuenta dos cuestiones: por un lado si el importe retenido o percibido constituye un ingreso derivado de una actividad gravada por el IIBB en la CABA y, por el otro, si los indicios utilizados en la reglamentación tienen cercanía o se vinculan directamente con un mayor o menor grado de actividad ejercida en la jurisdicción. Es decir, en la medida que se utilicen indicios desconectados de toda manifestación económica real, el régimen recaudatorio no estará recaudando tributos sino que estará detrayendo porciones de patrimonio de los contribuyentes no alcanzadas por el impuesto y, en definitiva, no estará cumpliendo su finalidad.

4.- Indicios o presunciones de riesgo fiscal

Tal como lo enuncia su artículo primero, la resolución 918/AGIP/2013 establece el “riesgo fiscal” aplicable a los contribuyentes responsables del IIBB.

En efecto, el art. 3 de la referida resolución establece una serie de indicios que serán tenidos en cuenta para considerar a un contribuyente como de “riesgo fiscal” lo que traerá aparejado su inclusión en un padrón y una aplicación de la mayor alícuota de retención y/o percepción en SIRCREB sobre sus acreditaciones.

A continuación procederemos a analizar los indicios de riesgo que fiscal previstos en el art. 3 y ampliados en el art. 6 de la resolución estudiada, para intentar establecer si los mismos son aptos para determinar la consecuencia presumida por la norma y cumplir con la finalidad del régimen de recaudación.

Tratando de establecer una secuencia lógica que se desprende de la resolución, podría ser la siguiente: verificado el indicio (causal), implica un mayor riesgo (inclusión en el padrón), se aplica alícuota máxima en SIRCREB (consecuencia).

¹⁹ Fernández, Luis O., “Impuesto a la renta de las empresas. Regímenes simplificados y bases objetivas”, Anales de las XIII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Córdoba 2006.

Ahora bien, para completar la secuencia y saber si el régimen cumple con su finalidad, hay que además analizar si los indicios utilizados en la reglamentación tienen cercanía o se vinculan directamente con un mayor o menor grado de actividad ejercida por el contribuyente en la jurisdicción y gravada por el impuesto.

A fin de facilitar la exposición, clasificaremos a los indicios según los mismos se encuentren vinculados al cumplimiento de obligaciones materiales o formales.

a) Indicios vinculados a obligaciones materiales:

En el art. 3, los incisos 3 y 4 hacen referencia al cumplimiento de la obligación material por excelencia. El primero de estos incisos establece como indicio la falta de pago de las declaraciones juradas presentadas y, el segundo, el incumplimiento de los planes de pago a los que se hubiere acogido un contribuyente.

Correlativamente, Art. 6, en sus incisos 2, 6 y 7 hacen referencia a las deudas que el contribuyente pudiere tener con el Fisco. Finalmente, el inciso 12 de este artículo establece como indicio el cómputo de importes improcedentes en la respectiva declaración jurada.

b) Indicios vinculados a obligaciones formales:

Los restantes indicios enumerados en los artículos 3 y 6 de la Resolución 918/AGIP/2013, hacen referencia a incumplimientos meramente formales como lo son la falta de presentación de declaraciones juradas o la no localización del contribuyente en el domicilio fiscal declarado, entre otras, pero se las puede incluir a todas en el inciso 6 del art. 3, en cuanto reza: *“el grado de incumplimiento en los distintos deberes formales”*.

Ahora bien, partiendo de la escueta enunciación de estos indicios cabe preguntarse: ¿en qué medida se vinculan los mismos con el hecho imponible del IIBB? ¿resulta idónea la utilización de el grado de cumplimiento de los deberes formales o materiales como indicio para determinar si la actividad se encuentra alcanzada por el tributo? ¿estos indicios relativos a obligaciones formales o materiales, son demostrativos de un mayor o menor ejercicio de una actividad dentro de una jurisdicción?

Como dijimos al inicio de este trabajo, abordaremos nuestro análisis desde la óptica del hecho imponible²⁰ para intentar vislumbrar si los indicios o parámetros de riesgo fiscal elegidos por el Ente recaudador local son idóneos para captar las manifestaciones de capacidad contributiva que pretendió gravar el Legislador al establecer el IIBB en la jurisdicción de la CABA, ello, por las graves consecuencias patrimoniales que puede llegar a generar su aplicación al caso concreto.

Es por ello que la CSJN²¹ al analizar el tema de la técnica de utilización de presunciones tiene dicho que *“la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, y es por ello, que “requieren un uso inteligente, concreto y racional”*.

Teniendo en cuenta lo expuesto hasta el momento, sin entrar en el análisis de la constitucionalidad del régimen establecido mediante una resolución, podemos afirmar

²⁰ Ello así, por cuanto, tal como lo señalara el maestro Jarach *“(…) por voluntad de la ley la obligación fiscal del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible.(…)”*. Conf. JARACH, Dino, “El hecho imponible”, tercera edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

²¹ CSJN, “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25.063 s/ proceso de conocimiento; 15/6/2010.

que los indicios escogidos para considerar el riesgo de un universo tan amplio de contribuyentes y la consecuente aplicación de la alícuota máxima en SIRCREB sobre las acreditaciones bancarias, no resultan idóneos para determinar un mayor o menor grado de actividad gravada dentro de una jurisdicción.

Entendemos que el mayor o menor grado de cumplimiento de los deberes puestos en cabeza de un contribuyente, ya sean materiales o formales, no reflejan una manifestación de capacidad contributiva que justifique el incremento de la carga tributaria que genera la presunción de “riesgo fiscal”.

En efecto, a lo sumo estas conductas pueden ser merecedoras de las sanciones previstas en el Código fiscal de la CABA, por ejemplo la multa por omisión de impuestos o por falta de presentación de declaraciones juradas, entre otras, pero para nada justifican un incremento en la carga tributaria que previamente le fue establecida por ley a un sujeto.

Así, afirmamos que estas presunciones resultan irrazonables por carecer de un grado de vinculación directo con el hecho imponible del IIBB, a saber: “el ejercicio efectivo de una actividad habitual y onerosa dentro de la CABA”.

Esta afirmación también puede ser extendida a la base imponible del tributo ya que estas presunciones relativas a deberes formales o materiales no se vinculan en forma directa ni son aptas para conocer cuáles son “los ingresos brutos derivados del ejercicio de una actividad gravada, devengados en un determinados periodo fiscal”.

Por otro lado, se ha dicho²² que *“la declaración discrecional de la categoría de contribuyente de “Alto Riesgo Fiscal”, a través de parámetros o indicios unilaterales del Fisco no susceptibles de contradicción se exhibe como irrazonable, tornándose en arbitraria, al irrogar consecuencias patrimoniales severas en cabeza de los contribuyentes afectados, las cuales en ciertos supuestos pueden llegar a tener carácter irreversible.”*

Como vemos, si bien se destacan los beneficios de la utilización de los regímenes de recaudación por facilitar la recaudación de los tributos tendientes al loable fin del sostenimiento de los gastos del Estado, entendemos que no resulta aconsejable la utilización de presunciones de “riesgo fiscal”, máxime cuando las mismas no poseen una razonable conexión con la materia gravada y/o el hecho imponible del tributo que se pretende recaudar y, adicionalmente, son aplicadas de modo generalizado e indiscriminado un amplio universo de contribuyentes que ejercen actividades muy disímiles las unas de las otras.

Finalmente cabe recordar que la CSJN²³ tiene dicho *“que no resulta admisible que a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública se recurra a instrumentos que quebranten el orden constitucional. Es que la mera conveniencia de un mecanismo para conseguir un objetivo de gobierno –por más loable que este sea- en forma alguna justifica la violación de las garantías y derechos consagrados en el texto constitucional.”*

5.- Aspectos constitucionales del régimen

5.1.- Principio de legalidad

²² SOLER, Osvaldo H. (coordinador), “Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires. Parte especial”, tomo II, La Ley, Buenos Aires, 2013, pág. 238 y siguientes.

²³ CSJN, “Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp SRL s/ ejecución fiscal”, del 15/6/2010.

Ahora bien, más allá de la razonabilidad que puedan tener la elección de los parámetros de riesgo establecidos por la Administración mediante la 918/AGIP/2013 y las críticas que pueda hacerse como técnica recaudatoria, el principal problema que presenta este sistema es la falta de un mecanismo de exclusión automático, o cuanto menos célere, que permita evitar que se le continúen efectuando detracciones patrimoniales a contribuyentes que no corresponde que tributen en dicha jurisdicción o, que si bien deben tributar IIBB, la cuantía de su obligación tributaria es mucho menor a la que en verdad le corresponde.

Recordemos en este punto que la resolución bajo análisis dispone en su artículo 4 que asignación del Riesgo Fiscal se realizará trimestralmente, debiendo los contribuyentes o responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que hayan regularizado su situación, aguardar hasta la finalización del mismo para ser recategorizados. Esto quiere decir nada más y nada menos que, incluso en caso de asistirle la razón al contribuyente, deberá seguir soportando retenciones y percepciones en la fuente hasta la finalización del trimestre que corresponda.

Como no podrá escapar al ojo del lector, la afectación al derecho de propiedad²⁴ resulta palmaria²⁵.

Entendemos que de esta forma la Administración estaría apropiando de sumas pertenecientes a los contribuyentes con el solo respaldo de una Resolución emanada por el Poder ejecutivo local y no de una ley en sentido material y formal, lo cual resulta inadmisibles en un Estado de derecho.

En este sentido se expresó Revilla²⁶ al afirmar categóricamente que *“no podrá existir delegación legislativa válida respecto de ninguno de los elementos estructurales de la hipótesis de incidencia tributaria, esto es, material, personal, espacial y temporal.”*

Así lo entendió la CSJN²⁷ al decir *“Que, por lo demás, no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo.”*

Sobre este tema cabe tener presente una sentencia de la CSJN²⁸ donde se declaró la inconstitucionalidad de determinados derechos de exportación establecidos por decreto por no respetar el principio de reserva de ley en materia tributaria, entiendo que la doctrina reseñada por la Corte resulta de aplicación al caso, por lo que me remito a su considerando 8 del voto de la mayoría, que con claridad reiteró que:

²⁴ No resulta ocioso recordar que el art. 12 inc. 5 de la Constitución de la CABA garantiza expresamente *“la inviolabilidad de la propiedad privada”*.

²⁵ En caso similar, donde se generaban excesivos saldos a favor, se afirmó que *“(…)El régimen de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos implementado por los Decretos 1150/90 y 2133/01 es inconstitucional, por resultar violatorio de los derechos de propiedad, principio de legalidad y de reserva de la ley en materia tributaria, ya que, según informa el perito contador, generó en el contribuyente —cuya actividad principal es la de estación de servicios— permanentemente saldos a su favor, los cuales, al resultar siempre superior al monto de las retenciones y percepciones en relación con el tributo en sí, no permiten que el saldo se vaya compensando hasta lograr agotarlo, ni tampoco tiene la posibilidad de obtener un certificado de no retención o de retención deducida.(…)”*. Juz. CAyT CABA N° 24 “Gasoleo S.A. c. GCBA s/ otras demandas contra la aut. Administrativa, 26/06/2015.

²⁶ REVILLA, Pablo, “Delegación legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: artículo 76 de la Constitución Nacional”, La Ley Online.

²⁷ CSJN, “Selcro S.A. c. Jefatura de Gabinete de Ministros decisión 55/00 (dec. 360/95 y 67/96) s/amparo ley 16.986”, del 21/10/2003.

²⁸ CSJN, Fallos, C. 486. XLIII, “Camaronera Patagónica S.A. c/Ministerio de Economía y otros s/amparo”, del 15/04/14.

“Nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4° como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Asimismo, este Tribunal ha expresado categóricamente que “los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas” (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. Fallos: 316:2329; 318: 1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros).

Ésta consolidada doctrina fue sostenida, sin grietas, aun en casos donde se cuestionó el establecimiento de un tributo, o su modificación o ampliación, mediante un decreto de necesidad y urgencia al afirmarse que la materia tributaria supone una limitación constitucional infranqueable para el Poder Ejecutivo, un valladar que no cede ni aún mediante decretos de la naturaleza señalada (Fallos: 318:1154; 319:3400 y 323:3770, entre otros). Tesitura que el constituyente de 1994 mantuvo, sin hesitaciones, al redactar el actual inc. 3° del art. 99 de nuestra Ley Fundamental.

La razón de ser de dicha limitación se funda en que la atribución de crear los tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno (Fallos: 182:411). Como ha dicho este Tribunal, “al tratar la creación, el manejo y la inversión del tesoro público, el constituyente confió al órgano más íntimo del país -según las palabras de Alberdi- la potestad de crear los recursos y votar los gastos públicos, en tanto que le confirió al Poder Ejecutivo la de recaudar y emplear aquellos recursos en los gastos designados”, agregando, también en conceptos del ilustre jurista citado que “ese modo de distribuir el poder rentístico fue tomado de Inglaterra y adoptado por Estados Unidos de América a fin de evitar que en la formación del tesoro sea `saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hollada la seguridad personal’ e impedir, además, que en la elección y cantidad de los gastos se dilapide la riqueza pública” (Fallos: 321:2683).

En la fecha más reciente, esta Corte ha señalado que “el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329: 1554).”

En el mismo sentido, cabe tener presente que el fallo de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata²⁹ se concluyó que “...es inconstitucional que un sujeto siga sufriendo retenciones y/o retenciones, si tiene saldo a favor...”

Cabe destacar que, en línea con esta doctrina, el Tribunal Superior de Justicia de la CABA trató un caso³⁰ ejemplar, en el que a través de la aplicación de un sistema de retención a cuenta se le efectuaban al contribuyente retenciones en la fuente por sumas muy superiores a las que debía tributar en concepto de IIBB en la CABA. Al respecto, el Tribunal Superior expresó que “el trato tributario ordenado para el

²⁹ CACA de Mar del Plata, “logha, José Héctor e logha, Omar Alberto c/ARBA s/pretensión declarativa de certeza”, del 25/6/13.

³⁰ TSJ CABA, “Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ Amparo (Art. 14 CCABA)” – Expte. N° 5884/08, sentencia del 12/11/2008.

contribuyente es ilegítimo, incluso constitucionalmente, por varios motivos: contraviene la base imponible fijada por ley y lo hace con fundamento en normas reglamentarias y actos administrativos que alteran la garantía que proporciona la Constitución (CCABA, 51, 1), el principio de legalidad” (voto del Dr. Maier).

También dijo el Tribunal en esa oportunidad que “...el establecimiento de cualquier “ante pago” desproporcionado y abusivo importaría la creación ex novo, en la excelencia 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 la 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 deuda inexistente, 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...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...”. “...La posibilidad repetición que contempla el Art. 63 del Código Fiscal (t.o. 2005), no habilita a que se pueda cobrar ilegalmente de más, al desentenderse la retención de la cuantía de la tarifa del Tributo establecida en la ley, con la excusa de que es posible repetir...menoscabando el derecho de usar y disponer de la propiedad...” (Voto del Dr. Casás).”

Por consiguiente, y a partir de las disposiciones del Código fiscal de la CABA³¹ y de la Constitución local (art. 51³²), le estaría vedado a la administración tributaria apropiarse definitiva o temporalmente de sumas que, captadas a través de regímenes de recaudación, excedieran el Impuesto sobre los ingresos brutos que efectivamente se hubiera devengado en el período pertinente, o que provengan de actividades realizadas fuera de la CABA.

Cabe recordar que lo expuesto constituye uno de los pilares básicos del derecho tributario: el principio de legalidad, consagrado en la Constitución Nacional, en las de todas las provincias, y también en la CABA. Así, la prerrogativa de crear tributos, según la Constitución Nacional y la Constitución de la CABA, le corresponde exclusivamente al legislador.

5.2.- Del derecho de defensa y el principio de igualdad

En otro orden de ideas, como también lo establece la resolución comentada, AGIP incorpora a los contribuyentes de oficio al padrón de alto riesgo fiscal, ello, sin darles la oportunidad de efectuar un descargo previo para expresar su disconformidad, en

³¹ art. 150 y concordantes de años posteriores del Código Fiscal de la CABA –texto ordenado año 2013-.

³² El art. 51 de la Constitución de la CABA, reza: “No hay tributo sin ley formal; es nula cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura. La ley debe precisar la medida de la obligación tributaria. El sistema tributario y las cargas públicas se basan en los principios de legalidad, irretroactividad, igualdad, no confiscatoriedad, equidad, generalidad, solidaridad, capacidad contributiva y certeza.”

franca violación al derecho de defensa consagrado en nuestra Constitución Nacional no solo en el art. 18 (y art. 13 de la Constitución de la CABA) sino también en los Tratados internacionales de derechos humanos incorporados a la misma a través de su art. 75, inc. 22 (entre otros, el art. 8 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos -en adelante CIDDDH-).

A lo anterior, hay que sumarle la arbitrariedad con la que el referido art. 5 de la resolución 918/AGIP/2013 dispone que *“la asignación del Riesgo Fiscal se realizará trimestralmente, debiendo los contribuyentes o responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que hayan regularizado su situación, aguardar hasta la finalización del mismo para ser recategorizados”*.

En efecto, la normativa bajo análisis aplicada al caso concreto resulta una vía de hecho³³, violatoria del derecho de defensa al prever la inclusión de oficio sin mediar un acto administrativo previo que reúna los elementos esenciales del art. 7 de la ley de procedimientos administrativos de la CABA³⁴, ni la posibilidad de discutir la calificación de riesgo que discrecionalmente pudiera efectuar el Fisco local.

Recordemos que, conforme lo dispone el art. 14 de la Resolución 918/AGIP/2013, el detalle de los contribuyentes calificados como de Riesgo Fiscal solo se publica en la página web de la AGIP (www.agip.gob.ar) para la consulta on-line por parte de los Agentes de Recaudación.

Específicamente, los recaudos consignados en los incisos a) a f) del artículo 7º de la Ley 1510/97 de la CABA no son cumplidos para la emisión de los actos publicados, lo que los vicia de nulidad por estricta aplicación del artículo 14, inciso b), de la citada ley, que fulmina de nulidad absoluta e insanable al acto que fuere emitido *“(…) mediando... falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o los derecho invocados; por violación de la ley aplicable; de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado”*.

De la lectura de ambos artículos se deduce que un acto administrativo que está llamado a producir efectos jurídicos individuales en forma inmediata, como lo sería la inclusión en un padrón de riesgo fiscal, debe ser realizado cumpliendo la totalidad de los requisitos exigidos por la ley.

³³ Al respecto, el Art. 9 de la ley 1510/97 de la CABA, reza: “Vías de hecho. La Administración se abstendrá: a. De comportamientos materiales que importen vías de hechos administrativas lesivas de un derecho o garantías constitucionales.(...)”.

³⁴ La ley N° 1510/97 de la CABA, en su Art. 7 establece: *“Requisitos esenciales del acto administrativo. Son requisitos esenciales del acto administrativo los siguientes:*

a. Competencia. Ser dictado por autoridad competente;

b. Causa. Deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable;

c. Objeto. El objeto debe ser cierto y física y jurídicamente posible; debe decidir todas las peticiones formuladas, pero puede involucrar otras no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos;

d. Procedimientos. Antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan otras normas especiales, considérase también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiera afectar derechos subjetivos e intereses legítimos.

e. Motivación. Deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo;

f. Finalidad. Habrá de cumplirse con la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes del órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa u objeto.

Las medias que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad.

Los contratos que celebren los órganos y entidades alcanzadas por esta ley se regirán por sus propias normas especiales, sin perjuicio de la aplicación directa del presente título en cuanto fuese pertinente.”

En este punto, no puede dejar de tenerse presente el Planteo N° 14 formulado por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal (CGCECF) en el marco de la Mesa de Enlace AGIP-Entidades Profesionales (reunión de fecha 24/4/2011) en la cual se critica la resolución N° 220/AGIP/2008 (antecesora de la actual 918/AGIP/2013) y entre otras cosas se dijo:

“(..).La actuación de la AGIP se rige en principio por el Código Fiscal (CF) de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Adicionalmente, el art. 134 de aquél aclara que las normas y términos específicos contenidos en el mismo “tienen preeminencia” con respecto a la Ley de Procedimientos Administrativos (decreto-ley 1510/97). No obstante, al no existir ninguna regulación y/o limitación específica en el CF sobre los actos de la Administración tributaria, deberá aplicarse en forma supletoria la LPA. Así, la validez del acto administrativo dependerá del cumplimiento de ciertos requisitos o elementos esenciales consagrados en el art. 7 de la LPA. Si están presentes, será perfecto, válido y eficaz.

Se han detectado las siguientes particularidades cuando un sujeto es incluido en el padrón de alto riesgo fiscal: (a) no se emite y/o publica una resolución por escrito firmada en la que se comuniqué al administrado que ha sido incorporado a dicho padrón. (b) Si bien un sujeto podrá tomar conocimiento de su inclusión en el padrón, porque el mismo es dado a conocer en la página web de la AGIP (www.agip.gov.ar), ello no equivale a una notificación según lo normado en el Código Fiscal y en otras normas de aplicación supletoria. (c) No se deja constancia en el acto de calificación de riesgo de la fundamentación o motivación por el cual se ha incorporado a un sujeto al padrón. (d) No se emite dictamen jurídico previo a la inclusión de un sujeto en el padrón. (e) Se vulnera el derecho de defensa, dado que el contribuyente no tiene posibilidad de emitir descargo alguno en forma previa a que la administración decida su condición de “alto riesgo”.

Según lo expuesto anteriormente, la calificación de riesgo fiscal no cumple con los requisitos esenciales propios de un acto administrativo, resultando una vía de hecho.”

En otro orden de ideas, pero en la misma línea, mediante el mecanismo instaurado por la resolución bajo análisis –además de violarse el derecho de defensa- se viola el principio de igualdad ante la ley, conforme el cual debe darse el mismo trato a aquellos que estén en igualdad de condiciones (art. 16 de la Constitución Nacional). Ello, toda vez que -sin mediar una resolución o ley que así lo disponga-, al contribuyente que es incorporado al padrón de riesgo fiscal, se le aplica una alícuota distinta a la que por ley y por su actividad ejercida en la jurisdicción le correspondería.

Sobre el punto, resulta interesante traer a colación un caso donde un contribuyente que sufría retenciones sobre sus acreditaciones bancarias por importes mayores a la obligación tributaria que le correspondía tributar en la CABA afirmó, entre otras cosas, que el mecanismo implementado por la AGIP para categorizar a los contribuyentes en alto riesgo fiscal afecta el principio de igualdad tributaria, ya que implica una discriminación ilegítima, en su desmedro, porque hay un trato desigual entre los iguales al aplicársele una categoría y una alícuota diferente sin cumplir con los parámetros previstos en la resolución, por ser categorizado como de alto riesgo fiscal violándose, asimismo, su derecho de defensa al no permitírsele discutir tal calificación; la jueza interviniente reseñando la doctrina del TSJ en autos “Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia” resolvió declarar:

“(..).la inconstitucionalidad de las Resoluciones N° 3623/DGR/2009 y N° 744/AGIP/2011, y ordenar al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires que, en lo sucesivo, no le efectúe a la actora más retenciones hasta que haya aplicado, repetido

*o agotado la totalidad de los saldos a favor que eventualmente detente en el impuesto sobre los ingresos brutos*³⁵.

Como vemos, en estos casos, la afectación al derecho de defensa y el principio de igualdad tributaria resulta manifiesta.

6.- Las sumas retenidas o percibidas en exceso ¿son tributos?

En el ya citado caso donde al contribuyente se le generaban saldos a favor en IIBB de difícil absorción, el TSJ CABA los asimiló a verdaderos empréstitos forzosos³⁶.

En otro caso, como producto de la aplicación indiscriminada de estos regímenes de recaudación sobre conceptos no gravados, el Tribunal Superior de Justicia de la CABA tiene dicho que pretensión deliberada del fisco de generar pagos a cuenta por hechos imponible que están lejos de consumarse, con cabal conciencia de ello por parte de los funcionarios, podría encuadrar en el delito de exacciones ilegales, tipificado por el artículo 266 del Código Penal, en cuanto prescribe: *“Será reprimido con prisión de uno a cuatro años e inhabilitación especial de uno a cinco años, el funcionario público que, abusando de su cargo, solicitare, exigiere o hiciere pagar o entregar indebidamente, por sí o por interpuesta persona, una contribución, un derecho o una dádiva o cobrase mayores derechos que los que corresponden”*³⁷.

Concluyendo que *“no puede pasar desapercibido que las retenciones como pagos a cuenta no pueden estar llamadas a generar un abultado y permanente saldo a favor del contribuyente, con apropiación ilegal por parte del fisco del capital de trabajo de los sujetos pasivos”*³⁸.

Entendemos que la naturaleza de las sumas retenidas en exceso, sin perjuicio del *nomen iuris* que se le quiera dar al instituto, nunca puede ser tributaria. Ello es así porque será tributo solo lo que se retenga o perciba como pago a cuenta de una prestación coactiva previamente establecida por ley en función de una manifestación de capacidad contributiva.

En efecto, todo lo que sea detraído del patrimonio de un sujeto en exceso de la obligación tributaria que efectivamente le corresponda será una prestación ilegítima, por surgir de un resolución del Poder ejecutivo local, e inconstitucional, por ser contraria al principio de soberanía del pueblo y la forma republicana de gobierno (arts. 1 y 33 de la Constitución Nacional).

7.- La aplicación de la Resolución 918/AGIP/2013 ¿constituye una sanción encubierta?

Nos resulta claro que mediante la inclusión de oficio de un contribuyente sin permitirle efectuar un descargo previo para discutir la calificación de “riesgo fiscal”, ni mediar el dictado de un acto administrativo, se produce una afectación de su derecho de defensa y del principio de igualdad en materia tributaria.

³⁵ Juz. CAyT N° 1, “CALITRI FILOMENA LUCIA Y HORACIO ALFREDO NIETO SOC DE HECHO CONTRA GCBA SOBRE AMPARO (ART. 14 CCABA)”, Expte: EXP 38742/0.

³⁶ TSJ CABA, “Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Sociedad Anónima Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ Amparo (Art. 14 CCABA)” – Expte. N° 5884/08, sentencia del 12/11/2008.

³⁷ TSJ CABA, “Asociación Argentina de Compañías de Seguros (AACS) c/GCBA s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad”, sentencia del 27 de agosto de 2014, voto del Dr. Casás.

³⁸ En el mismo sentido se expidió cuando se aplicaron retenciones bancarias sobre importes excluidos del objeto del impuesto, como lo son los aportes de capital. TSJ CABA, “Minera IRL Patagonia SA c/GCBA s/amparo (art. 14 CCABA) s/recurso de inconstitucionalidad”, 12/12/2014.

Asimismo, nos resulta claro que la naturaleza de las sumas retenidas en exceso, sin perjuicio del *nomen iuris* que se le quiera dar al instituto, nunca puede ser tributaria.

Ahora bien, cabe preguntarse si ¿esta inclusión de oficio que prevé la Resolución 918/AGIP/2013 y la consecuente detracción patrimonial en exceso de la obligación tributaria que ello genera puede ser calificada como una sanción?

En efecto, los denominados parámetros de riesgo fiscal enumerados en los artículos 3 y 6 de la Resolución 918/AGIP/2013 no son más que la descripción de incumplimientos a obligaciones formales o materiales.

Así, observamos que la resolución prevé una serie de acciones o incumplimientos que constituyen el antecedente de la estructura típica sancionatoria.

Por lo tanto, si se produce alguna de las circunstancias descriptas en la resolución (incumplimiento de los deberes materiales o formales enunciados) se dispara el consecuente de la norma, que va a constituir una situación sumamente desventajosa para el contribuyente (inclusión en el padrón de oficio y, por ende, aplicación de las alícuotas más altas vigentes en SIRCREB).

Si bien la CSJN³⁹ tuvo oportunidad de tratar el tema de las sanciones encubiertas⁴⁰ no dando acogida favorable a los argumentos de los contribuyentes que plantaban la violación del principio de culpabilidad, entendemos que dicha jurisprudencia no resulta de aplicación a los casos de los contribuyentes incluidos en el Padrón de Riesgo Fiscal, ello es así porque la inclusión en dicho registro no es voluntaria y no implica un sometimiento voluntario por parte del contribuyente⁴¹, sino que se realiza de oficio por parte del Fisco, en forma coactiva y sin permitirle defenderse de modo previo alguno.

Por lo expuesto, afirmamos que el régimen de recaudación en base a criterios de riesgo fiscal establecido por la Resolución 918/AGIP/2013, no solo no cumple con una finalidad recaudatoria de debería tener porque los indicios que utiliza no se vinculan en forma directa con el hecho imponible del IIBB, sino porque en realidad prevé una sanción encubierta e inconstitucional por resultar violatoria de los principios de culpabilidad, máxima taxatividad legal, certeza y legalidad.

8.- Aspectos procesales

En este punto corresponde efectuar un somero análisis de algunas de las vías procesales previstas en la normativa vigente para determinar cuáles son las que entendemos más idóneas para que los contribuyentes que entiendan afectados sus derechos en un caso concreto puedan hacer valer la supremacía de la Constitución.

8.1.- La acción de repetición: desigualdad en la relación jurídico-tributaria

³⁹ CSJN, "Agro Corredora S.R.L. c/ A.F.I.P. -D.G.I. s/ amparo", 12/08/2008, y CSJN, "Cereales Acebal S.R.L. c/ A.F.I.P. -D.G.I. s/ amparo", 12/08/2008.

⁴⁰ Por ejemplo en casos en que se agravaba enormemente la carga tributaria de los contribuyentes que resultaban excluidos del registro fiscal de operadores de granos (RFOG) por ser considerados incursos en la causal de "inconducta fiscal" también de previsión reglamentaria y no legal.

⁴¹ Al respecto, cabe recordar que la CSJN en el caso "Video Club Dreams c. Instituto Nacional de Cinematografía", Fallos: 318:1154, del 6/6/95, expresó el alcance con que debe interpretarse la denominada doctrina de los actos propios en materia tributaria, al decir "(...) *que de las constancias de la causa no se desprende con nitidez que la actora haya efectuado actos de acatamiento voluntario a las facultades tributarias ejercidas por el Poder Ejecutivo. Así, ni la inscripción por parte de la actora en el registro (...) ni el único pago del impuesto que parece haber efectuado aquella, en las condiciones que expone a fs. 55, traducen una clara voluntad de someterse a las normas impugnadas en el sub lite. Por el contrario, dichos actos revelan –más bien- la intención de no quedar marginada del circuito de comercialización de videos.(...)*".

Conforme lo dispuesto por el art. 4 de la resolución 918/AGIP/2013, la inclusión como contribuyente de “alto riesgo fiscal” implica quedar incorporado al Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias (SIRCREB) con la alícuota más alta vigente. Esto, al caso concreto, puede generar saldos a favor de manera constante en IIBB y que se seguirán generando mientras se le sigan efectuando retenciones al contribuyente que en muchos casos, incluso deben tributar impuesto en esa jurisdicción, el crédito por impuesto a favor siempre será mayor que el impuesto que corresponda pagar.

Como bien señala la doctrina⁴² la generación de constantes saldos a favor por las retenciones se agregan las dificultades -o imposibilidad- de solicitar la exclusión del régimen, que obliga al contribuyente a iniciar reclamos de repetición. Y en el marco de tales reclamos la situación del contribuyente se agrava debido a la exigüidad de la tasa de interés en favor del contribuyente, lo cual lesiona el principio de igualdad de las partes en la relación jurídico-tributaria.

En efecto, la tasa de interés que se fija en favor del contribuyente (6% anual) resulta totalmente asimétrica respecto de la tasa de interés que se fija en favor de fisco (intereses resarcitorios: 36% anual, y punitivos: 48% anual).

Cabe tener presente que esta circunstancia ha sido convalidada por la jurisprudencia de la CSJN⁴³, quien se expidió a favor de su constitucionalidad a fin de evitar que los contribuyentes busquen financiarse evitando el pago de los tributos que les corresponden en tiempo, si tuvieran que afrontar frente al Fisco las mismas tasas de interés que ofrece el mercado.

También se señala que al demérito económico que se produce para el contribuyente como consecuencia de transitar el largo camino del reclamo de repetición y de la ulterior demanda judicial con el mismo objeto, si tal recorrido requiere de varios años se agrava por la pérdida de poder adquisitivo de la moneda como consecuencia de la inflación.

Por lo expuesto entendemos que la acción de repetición no constituye una vía idónea para evitar la afectación de los derechos constitucionales derivada de la aplicación de la Resolución 918/AGIP/2013 al caso concreto.

Incluso, ante el hipotético caso de que se entendiese que no hay lesión al patrimonio del contribuyente, bajo el argumento de que la ley le da derecho a repetir lo mal pagado –o lo retenido en exceso-. Cabe tener presente que, al respecto, se expresó la Dra. Liberatori en el fallo ya citado⁴⁴, al decir:

“(…)Estimo que tal razonamiento reposa en un error de concepto: el derecho a repetir lo mal pagado –que, por cierto, no es exclusivo del régimen tributario, sino propio del derecho común (Título XV, Capítulo VIII, Código Civil)- nace ante un error de hecho o de derecho (conf. Art. 784 CC) y procura evitar el enriquecimiento sin causa de quien ha percibido lo no debido, el Fisco, en este caso. “La acción de repetición de impuestos tiene su fundamento y origen en el principio jurídico-moral de que ‘nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otros’, regla ética de proyección patrimonial que no sólo alcanza a los particulares sino también al Estado. Tal principio, que fuera también receptado por el derecho civil -artículo 784 del Código Civil- reafirma la relación que guarda el orden jurídico respecto del orden moral” (CSJN, in re “Ford

⁴² Coronello, Silvina E, “Limite constitucional a la facultad de recaudar”, artículo publicado en *Ámbito Financiero*, 16/12/2014, www.ambito.com/suplementos/novedadesfiscales/ampliar.asp?id=3422

⁴³ CSJN, “Arcana, Orazio”, Fallos 308:283, 18/3/1986.

⁴⁴ Juz. CAyT N° 1, “CALITRI FILOMENA LUCIA Y HORACIO ALFREDO NIETO SOC DE HECHO CONTRA GCBA SOBRE AMPARO (ART. 14 CCABA)”, Expte: EXP 38742/0.

Motor Argentina S.A. c/ Administración Nacional de Aduana s/ Repetición de impuestos”, 25/6/1985). Es una solución excepcional a una circunstancia irregular, y por ello no puede ser utilizada como excusa para, conscientemente, recibir lo que no es debido, pues esta pretensión es antijurídica e inmoral. En otras palabras, el hecho de que el deudor tenga la posibilidad de reclamarme no me autoriza a cobrar mal. Desde ya es también un tremendo error considerar que no hay daño o que no se afecta el derecho de propiedad porque hay posibilidad de reparación. Adviértase que, con ese criterio, cualquier ilicitud quedaría convalidada, siempre que el autor sea solvente para afrontar la indemnización; incluso –por qué no- hasta un delito. Es obvio que ello sería un despropósito, desde donde se lo mire, sin necesidad de recordar, además, que nunca se obtiene una reparación integral del daño sufrido.”

Al respecto se destaca que el mentado principio resultaría indemne en el caso que se fijen iguales intereses para ambas partes de la relación jurídico-tributaria, como se había propuesto en el Modelo de Código Tributario para América Latina⁴⁵.

8.2.- La acción de amparo

La acción de amparo tiene sustento constitucional a partir de la reforma del año 1994 en la que se establece en el art. 43 una “(...)acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo, contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares, que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidos por esta Constitución, un tratado o una ley. En el caso, el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva.(...)”

Si bien la acción de amparo resulta tentadora por su trámite sumarísimo, hay una serie de obstáculos por los cuales no recomendamos encausar los planteos a través de la acción de amparo, ellos son los siguientes: la demostración de la inexistencia de otras vías más idóneas; la probabilidad de que el objeto de la demanda coincida con el objeto de la medida cautelar que se deberá solicitar; y las limitaciones derivadas de la carencia de una etapa de amplio debate y prueba.

Veremos que algunos de ellos han sido dejados de lado por la jurisprudencia que ha dado cabida favorable a acciones de amparo planteadas en relación a estos temas y otros han sido superados por la moderna legislación procesal local, no obstante ello, entendemos que algunos de ellos subsisten.

a) Inexistencia de otro medio judicial más idóneo:

En cuanto a la primera de las limitaciones, la sala 1° de la Cámara en lo Contencioso Administrativo y Tributario, al analizar la existencia de otras vías, destacó que “en consecuencia, la existencia de vías administrativas no resulta óbice para la procedencia de la acción, puesto que el texto constitucional es claro en restringir su admisibilidad solo cuando se verifica la existencia de remedios de naturaleza “jurisdiccional” que resultan más adecuados para tutelar los derechos comprometidos⁴⁶.”

⁴⁵ Modelo de Código Tributario para América Latina (1967). El Art. 61, reza: “El pago efectuado fuera de término hace surgir, sin necesidad de actuación alguna de la administración tributaria, la obligación de pagar juntamente con el tributo un interés equivalente al corriente en plaza para el descuento bancario de los documentos comerciales, el que se liquidará hasta la extinción de la obligación. (...) Anualmente el Poder Ejecutivo, previo asesoramiento de la banca oficial, fijará el tipo de interés que registrará en el año siguiente.” Por su parte, el Art. 62, dispone: “El artículo anterior es también aplicable a las deudas del fisco resultantes del cobro indebido de tributos. En tal caso, los intereses se liquidarán a partir de los días de la reclamación del contribuyente o, en su caso, de la notificación de la demanda.”

⁴⁶ CCAyT CBA, Sala 1°, “Quiroga, Estela J. c/ GCBA – Secretaría de Hacienda y Finanzas – Dirección de Medicina del Trabajo s/ amparo”, expte. 3906, del 6/4/02.

Sobre este punto, no se puede pasar por alto que el artículo 16 de la resolución 918-AGIP-2013 dispone que *“los contribuyentes o responsables categorizados como de Riesgo Fiscal pueden exponer su disconformidad a través del “Reclamo por disconformidad de alícuota de Riesgo Fiscal”, que se encontrará disponible en la página web de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos como reclamoriesgofiscal@agip.gov.ar.”*

Nos resulta claro que la vía prevista por el artículo indicado no resulta idónea para tutelar los derechos de un contribuyente que fue incluido en el Padrón de Riesgo Fiscal, no solo porque no permite efectuar un descargo para discutir la calificación de riesgo con anterioridad a ser incluido en el padrón sino, también, porque incluso para el supuesto de que la AGIP acepte que se incluyó erróneamente al contribuyente en el padrón de riesgo fiscal, el sujeto afectado por la inclusión en el mismo deberá aguardar hasta la finalización del trimestre para ser recategorizado (art. 5 de la resolución 918-AGIP-2013). Esto implica que deberá seguir soportando retenciones bancarias injustificadamente, con la consecuente ilegítima afectación a su derecho de propiedad (art. 12 inc. 5 y art. 51 de la Constitución de la CABA).

En cuanto a la posibilidad de repetir las sumas retenidas, con precisión, se dijo que: *“(...)no soluciona nada, porque el saldo a favor se produce en forma permanente, y se seguirá produciendo mientras esté vigente el sistema que se ataca. O sea que, si este régimen no se modifica, la actora estará obligada a repetir in aeternum. Es curioso como, según la óptica oficial, un mecanismo de excepción, pensado para reparar errores, se convierte así en una práctica habitual. Esto no puede ser admitido, ni en derecho ni en justicia.”⁴⁷*

En el mismo fallo⁴⁸, al analizar la posibilidad de compensar, se afirmó: *“(...)Tampoco es útil la compensación de deudas prevista en el Art. 55 CF (t.o. 2010), por exactamente las mismas razones; de hecho, el Código Fiscal (t.o. 2010) trata a los dos institutos (repetición y compensación) en el Art. 58. Es que en estos casos se generan “saldos acreedores que los contribuyentes nunca podrán compensar con futuras obligaciones”, por la constante acumulación que se produce. Está claro que éstas no son las vías adecuadas para resolver el problema.”*

b) Que el objeto de la medida cautelar no coincida con la pretensión de fondo:

Se recomienda que junto al planteo de inconstitucionalidad en función de los argumentos desarrollados en este trabajo, se solicite una medida cautelar tendiente a que se excluya al contribuyente del padrón de riesgo fiscal y/o se le sigan efectuando retenciones bancarias a cuenta del IIBB en esa jurisdicción.

Sobre este punto, cabe recordar que es jurisprudencia conocida de la CSJN⁴⁹ que si de la medida cautelar a dictarse se desprendieran los mismos efectos que produciría el pronunciamiento definitivo, haciendo superfluo el dictado de la sentencia de fondo, la pretensión cautelar debe juzgarse inaceptable.

Ahora bien, el artículo 177 del CCAyT pareciera despejar ese posible obstáculo al admitir expresamente que el objeto de la medida cautelar coincida con la pretensión de fondo.

No obstante lo anterior, la sala I de la CACAyT de la CABA⁵⁰ interpretando esta disposición tiene dicho que si bien la norma admite el dictado de medidas cautelares con contenido positivo, aunque lo peticionado coincida con el objeto sustancial de la

⁴⁷ Juz. CAyT N° 1, “CALITRI FILOMENA LUCIA Y HORACIO ALFREDO NIETO SOC DE HECHO CONTRA GCBA SOBRE AMPARO (ART. 14 CCABA)”, Expte: EXP 38742/0.

⁴⁸ Juz. CAyT N° 1, “CALITRI FILOMENA LUCIA Y HORACIO ALFREDO NIETO SOC DE HECHO CONTRA GCBA SOBRE AMPARO (ART. 14 CCABA)”, Expte: EXP 38742/0.

⁴⁹ CSJN, “Provincia de Santiago del Estero c/ Nación Argentina y otros.”, Fallos 307:1804, 1987.

⁵⁰ CACAyT CABA, sala I, “BRD SACIFI c/ GCBA s/ medida cautelar”, 22/05/2006.

acción promovida, en tales supuestos los recaudos que hacen a su admisibilidad deben ser analizados con mayor prudencia, habida cuenta de que podrían configurar un anticipo de jurisdicción anterior al dictado del fallo final.

c) Limitaciones derivadas de la carencia de una etapa de amplio debate y prueba:

En cuanto a este punto, cabe destacar que la acción de amparo procede solo frente a supuestos de ilegalidad o arbitrariedad manifiesta. Así, en el marco de un proceso, un acto generalmente puede decir que reviste ilegalidad o arbitrariedad “manifiesta” cuando no se requiere ahondar en la producción de pruebas para demostrar los extremos que se alegan en la demanda.

Así lo entendió las CSJN⁵¹ cuando se planteó la inconstitucionalidad de la norma reglamentaria que permitía excluir a ciertos contribuyentes del Registro Fiscal de Operadores de Granos.

Entendemos que, por lo general, este tipo de planteos suelen requerir al menos de la producción de una prueba pericial contable a fin de acreditar la cuantía del perjuicio y el monto de las retenciones sufridas en exceso, por ende, nos inclinamos por encausar el reclamos mediante el proceso de conocimiento que se analizará a continuación.

8.3.- Acción declarativa de certeza:

⁵¹ CSJN, “Agro Corredora S.R.L. c/ A.F.I.P. -D.G.I. s/ amparo”, 12/08/2008, y CSJN, “Cereales Acebal S.R.L. c/ A.F.I.P. -D.G.I. s/ amparo”, 12/08/2008.

Conforme el criterio establecido en diversos pronunciamientos de la Alzada del fuero⁵² CAyT CABA, la pretensión declarativa articulada por vía de la acción bajo análisis se encuentra fuera de las previsiones contenidas en el artículo 3 del CCAyT respecto del modo de producir el agotamiento de la instancia administrativa como requisito previo a la promoción de la demanda judicial.

Por su parte, el artículo 277 del CCAyT establece como recaudos para la procedencia de la acción declarativa un estado de falta de certeza sobre el alcance, modalidad o extensión de una relación jurídica que en forma actual o inminente pueda ocasionarle un perjuicio concreto. Asimismo, se requiere la inexistencia de otras vías legales que puedan poner fin a la situación en la que se encuentra el accionante.

Sobre el punto, al igual que en la acción de amparo, la existencia de otras vías no obstaculiza la procedencia de la acción declarativa, si estas vías son menos aptas para la tutela inmediata que debe reparar.

Se trata de un juicio de tipo ordinario con amplia etapa de debate y donde no existen limitaciones en materia de prueba.

En cuanto al otro de los requisitos de procedencia de esta acción, señala la doctrina⁵³ que *“si bien nada obsta a que en el marco de la acción meramente declarativa del art. 277 CCAyT, se plantee la inconstitucionalidad de una norma, el control de constitucionalidad que se realice no será de carácter abstracto (como en el caso del que ejerce el Trib. Sup. Just. a través de la acción prevista en el art. 113, inc. 2, CCBA), sino que se realizará en el marco de un caso, a fin de despejar una situación de incertidumbre sobre una relación jurídica determinada.”*

Por todo lo expuesto entendemos que el contribuyente que vea afectado sus derechos por estar incluido en el Padrón de Riesgo Fiscal, podrá solicitar al juez competente mediante una acción declarativa de certeza (art. 277 CCAyT) que haga cesar el estado de incertidumbre que pesa sobre la relación jurídica existente él mismo y la AGIP, toda vez que por la aplicación de un sistema de retenciones bancarias a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se le efectúan retenciones en la fuente por sumas que no corresponde que tribute en dicha jurisdicción, o incluso en el caso de que le corresponda tributar IIBB en la CABA, las sumas que se le retienen son mucho mayores a las que eventualmente debería tributar en la jurisdicción.

En efecto, podrá plantear que por aplicación de la Resolución N° 918-AGIP-2013, la AGIP lo califica como contribuyente de “riesgo fiscal” (en franca violación a su derecho de defensa, al no permitirle previamente discutir tal calificación) y, por tal motivo, lo incorpora al SIRCREB con la alícuota más alta vigente. Esto le genera saldos a favor de manera constante en IIBB (y que se seguirán generando mientras siga vigente este sistema) que incluso para el caso de que llegase a considerarse que debe tributar impuesto en esa jurisdicción, el crédito por impuesto a favor siempre será mayor que el impuesto que corresponda pagar, lo que probará con un informe técnico contable.

Deberá alegar asimismo que la referida conducta de la Administración le genera gran incertidumbre respecto de su relación jurídica con el indicado Fisco local toda vez que mediante una resolución (y no mediante una ley en sentido material y formal) se vulnera de manera directa e inmediata derechos, garantías y principios consagrados

⁵²Conf. CCAyT CABA, Sala I, “Torres, Jorge c/ Instituto de Vivienda de la CABA s/ acción meramente declarativa”, 11/06/09; y Sala II, “Abbas, Horacio y otros c/ GCBA y otros s/ acción meramente declarativa”, 3/12/09.

⁵³BALBIN, Carlos F. (director), “Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Comentado y anotado”, tomo II, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2012, pág. 888.

tanto en la Constitución Nacional como en la local, tales como el de legalidad, propiedad, capacidad contributiva, certeza, razonabilidad e igualdad, entre otros, en tanto la tributación mediante el referido sistema de retenciones bancarias le ocasiona un perjuicio actual y que se seguirá perpetuando mientras se siga aplicando este sistema; o sea, la falta de certeza sobre la juridicidad o antijuridicidad de dicha relación jurídica le ocasiona (daño actual) y es capaz de seguir ocasionándole graves perjuicios patrimoniales.

Como la acción declarativa no tiene pretensión de condena se deberá solicitar, junto con la demanda principal, una medida cautelar de no innovar para que se ordene a la AGIP y a las entidades bancarias con las que opera el contribuyente, que se abstengan de efectuarle retenciones mediante SIRCREB a cuenta de IIBB en la jurisdicción de la CABA hasta que se resuelva el fondo de la cuestión⁵⁴.

Finalmente, entendemos que si un contribuyente al caso concreto obtiene una sentencia mediante la acción aquí analizada que declare la inconstitucionalidad de la resolución analizada y, consecuentemente, declare que lo que se le retuvo ilegítimamente no es un “tributo” sino una prestación ilegítima; podrá luego iniciar una acción por daños y perjuicios contra el fisco local correspondiente solicitando que se le restituya el dinero retenido con más los intereses correspondientes a las tasas vigentes en el mercado y no, a la exigua tasa de interés prevista para la acción de repetición.

9.- Conclusiones:

En base a lo expuesto a lo largo del presente estudio, podemos arribar a las siguientes conclusiones aplicables a los regímenes de recaudación basados en criterios de “riesgo fiscal”:

- La eficiencia en términos fiscales no puede ser medida solo en la cuantía de los ingresos que proporciona al erario público un determinado régimen de recaudación, sino que además debe velarse porque se recaude exclusivamente aquellos ingresos que se encuentran gravados por el tributo que se recauda.
- El mayor o menor grado de cumplimiento de los deberes puestos en cabeza de un contribuyente, ya sean materiales o formales, no reflejan una manifestación de capacidad contributiva que justifique el incremento de la carga tributaria que genera la presunción de “riesgo fiscal”. En efecto, a lo sumo dichas conductas o incumplimientos pueden ser merecedoras de las sanciones previstas en los respectivos Códigos fiscales, por ejemplo la multa por omisión de impuestos o por falta de presentación de declaraciones juradas, entre otras, pero para nada justifican un incremento en la carga tributaria que previamente le fue establecida por ley a un sujeto.
- La utilización de estas conductas (incumplimientos a deberes formales o materiales) como presunciones o indicios de riesgo fiscal resultan irrazonables por carecer de un grado de vinculación directa con el hecho imponible y/o la base imponible del IIBB.

⁵⁴CACAyT CABA, Sala I, “CITRICOLA RENOVAL S.R.L. C GCBA SOBRE INCIDENTE DE APELACIÓN”, Expte. N° C7425-2014/1”, 18/02/2015. Este precedente resulta interesante porque la Cámara confirma la medida cautelar otorgada por el juez de primera instancia que había sido concedida bajo caución juratoria, ello, teniendo en cuenta que se había acreditado mediante un informe de auditoría contable las retenciones sufridas en exceso.

- Si bien se destacan los beneficios de la utilización de los regímenes de recaudación por facilitar la recaudación de los tributos tendientes al loable fin del sostenimiento de los gastos del Estado, no resulta aconsejable la utilización de presunciones de “riesgo fiscal”, máxime cuando las mismas no poseen una razonable conexión con la materia gravada y/o el hecho imponible del tributo que se pretende recaudar y, adicionalmente, son aplicadas de modo generalizado e indiscriminado un amplio universo de contribuyentes que ejercen actividades muy disímiles las unas de las otras.
- En nuestro ordenamiento jurídico prerrogativa de crear tributos le corresponde exclusivamente al Poder Legislativo y, por aplicación del principio de legalidad consagrado en la Constitución Nacional, se encuentra vedado a las Administraciones tributarias (Poder Ejecutivo) apropiarse definitiva o temporalmente de sumas que, captadas a través de regímenes de recaudación, excedieran el Impuesto sobre los ingresos brutos que efectivamente se hubiera devengado en el período pertinente, o que provengan de actividades onerosas realizadas fuera de la jurisdicción correspondiente. Esta postura es compartida por la doctrina y jurisprudencia mayoritaria.
- La normativa bajo análisis aplicada al caso concreto resulta una vía de hecho, violatoria del derecho de defensa al prever la inclusión de oficio sin mediar un acto administrativo previo que reúna los elementos esenciales con los que deben contar los actos administrativos (competencia, causa, objeto, formas esenciales, motivación y finalidad), ni la posibilidad de discutir la calificación de riesgo que discrecionalmente pudiera efectuar el Fisco local. Asimismo, un acto administrativo que está llamado a producir efectos jurídicos individuales en forma inmediata, como lo sería la inclusión en un padrón de riesgo fiscal, debe ser realizado cumpliendo la totalidad de los requisitos exigidos por la ley.
- Mediante el mecanismo instaurado por la resolución bajo análisis se viola el principio constitucional de igualdad ante la ley, toda vez que -sin mediar una resolución o ley que así lo disponga-, al contribuyente que es incorporado al padrón de riesgo fiscal, se le aplica una alícuota distinta a la que por ley y por su actividad ejercida en la jurisdicción le correspondería.
- La naturaleza de la sumas retenidas en exceso, sin perjuicio del *nomen iuris* que se le quiera dar al instituto, nunca puede ser tributaria y, todo lo que sea detráido del patrimonio de un sujeto en exceso de la obligación tributaria que efectivamente le corresponda, será una prestación ilegítima -por surgir de una resolución del Poder ejecutivo local- e inconstitucional -por ser contraria al principio de soberanía del pueblo y la forma republicana de gobierno (arts. 1 y 33 de la Constitución Nacional)-.
- Los regímenes imponen el “riesgo fiscal” como pauta de recaudación, establecidos por resoluciones similares a la aquí analizada, instauran verdaderas sanciones encubiertas e inconstitucionales por resultar violatorias de los principios de culpabilidad, máxima taxatividad legal, certeza y legalidad.
- La acción declarativa de certeza constituye una vía idónea para obtener el resguardo de los derechos de un contribuyente que resulten lesionados en un caso concreto. Esta acción deberá complementarse con una medida cautelar de no innovar para evitar que le sigan practicando retenciones hasta obtener una sentencia de fondo.