

En la ciudad de Mar del Plata, a los **25 días del mes de junio del año dos mil trece**, reunida la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en dicha ciudad, en **Acuerdo Ordinario**, para pronunciar sentencia en la causa **C-2354-MP2 "IOGHA JOSE HECTOR e IOGHA OMAR ALBERTO c. A.R.B.A. s. PRETENSIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA"**, con arreglo al sorteo de ley cuyo orden de votación resulta: señores Jueces doctores **Sardo, Riccitelli y Mora**, y considerando los siguientes:

ANTECEDENTES

I. El titular del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 2 del Departamento Judicial Mar del Plata dictó sentencia, rechazando la pretensión declarativa de certeza promovida en estos autos por José Héctor Iogha y Omar Alberto Iogha contra la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.), e imponiendo las costas del proceso en el orden causado. Asimismo, reguló -por auto dictado por separado- los honorarios correspondientes al letrado patrocinante de los actores, Dr. Emilio Sarmiento, en la suma de tres mil ochocientos setenta y cinco pesos (\$ 3.875,00) [v. fs. 154/163 y 164].

II. Declarada por esta Cámara la admisibilidad formal del recurso de apelación deducido contra dicha sentencia por los actores a fs. 168/174 -replicado por la parte demandada a fs. 177/180- [cfr. Res. de fs. 184], y puestos los autos al Acuerdo para dictar Sentencia [v. fs. 184 vta., punto **"2."**] -proveído que se encuentra firme-, corresponde plantear la siguiente:

CUESTION

¿Es fundado el recurso?

A la cuestión planteada, la señora Juez doctora Sardo dijo:

I.1. Cabe recordar que la presente acción fue promovida por José Héctor Iogha y Omar Alberto Iogha contra la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.) a fin de obtener un pronunciamiento jurisdiccional que “... *despeje el estado de incertidumbre generado ante la acumulación progresiva de saldo a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, motivo de los múltiples regímenes de retención y percepción que instituyó la Agencia de Recaudación Provincial aplicados a la firma...*”, solicitando que, en tal sentido, se declare la inconstitucionalidad de la Resolución Normativa N° 64/2010 -en cuanto en su art. 1° condicionaría la exclusión de los mentados regímenes al cumplimiento de requisitos que, a su entender, serían absurdos e irracionales- y, a la vez, se “... *limiten los mecanismos de retención y percepción...*” para que la sociedad de hecho que ellos integran deje de acumular saldos impositivos a su favor [v. fs. 59, punto “I. Objeto”].

En ese orden, los accionantes alegaron que se encontrarían en un estado de incertidumbre en torno a la “aplicabilidad y exigibilidad” a su respecto de la mentada Resolución Normativa 64/2010, en la medida en que el ente recaudador les aplicaría retenciones y percepciones de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por importes que superarían el tributo efectivamente devengado en los respectivos períodos, provocándoles una constante acumulación de saldos a su favor; y si bien la normativa en cuestión establecería mecanismos a través de los cuales los contribuyentes podrían solicitar la exclusión de dichos regímenes de recaudación anticipada, subordinaría el otorgamiento de tal beneficio a la acreditación de que la diferencia entre el impuesto declarado y las deducciones correspondientes a las últimas tres declaraciones juradas que se encuentren vencidas al mes anterior a la fecha en que aquél es solicitado, supere en dos veces al promedio del

impuesto declarado en ese mismo lapso, recaudo que los actores no llegarían a cumplir y que -a su juicio- sería irracional y arbitrario y llevaría a que la Administración mantenga “cautivas” sumas de dinero del contribuyente en forma ilegítima y en desmedro de su derecho de propiedad.

2. El **a quo** dio inicio a la fundamentación del fallo señalando que el estado de incertidumbre denunciado por la parte actora se suscitaría a partir de la confrontación del esquema normativo que instituye y regula el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y los mecanismos de retención y percepción de dicha gabela, con la Constitución Nacional.

En ese orden, refirió al procedimiento que la propia Autoridad habría fijado, a través de la Resolución Normativa 64/2010, a fin de que “... *todos aquellos contribuyentes que estuvieran soportando en demasía...*” retenciones y percepciones pudieran: [i] solicitar a la Administración la “reducción total o parcial” o la atenuación de las alícuotas correspondientes, cuando se diera la situación contemplada por el art. 1°; [ii] requerir, frente a una eventual denegatoria de dicha solicitud, la fiscalización de la situación del contribuyente (art. 9°) o, [iii] cuando aún así la Administración mantuviese su negativa, impugnar el acto denegatorio a través de la vía recursiva contemplada en el art. 130 del Código Fiscal (t.o. 2004), sin que ello impida al contribuyente instar nuevas solicitudes (art. 11°).

A partir de allí, remarcó el **a quo** que los actores se habrían limitado a plantear la inconstitucionalidad de la regulación de dicho mecanismo, aunque prescindiendo de utilizarlo a fin de obtener por tal medio, “... *en última instancia, una expresa voluntad del órgano recaudador que, a la postre, pudiera ser legítimamente impugnada...*” en sede administrativa o por vía judicial.

Sostuvo entonces que “... *la inactividad del contribuyente en tal sentido...*” impediría tener por configurado aquel estado

de incertidumbre que ahora pretendería alegar a partir del “... *potencial agravio...*” que podría generarle una eventual denegatoria por parte de la Administración y “... *bajo la premisa de una actitud reticente del ARBA...*” que en modo alguno cabría presumir.

En ese mismo sentido, indicó que, por fuera de la ausencia de “... *un estado de incertidumbre que en la especie merezca ser dilucidado...*” -circunstancia que bastaría para desestimar la pretensión intentada-, los actores contarían con “otro medio legal” útil para elucidar la existencia, modalidad o alcance de la relación jurídica -configurado, en el caso, por aquel procedimiento contemplado en la Resolución 64/2010-, lo que también determinaría la improcedencia de la pretensión.

3. Al fundar su recurso, los apelantes alegan que el magistrado habría pasado por alto dos circunstancias frente a las cuales mal podría haber considerado que su parte intentó “... *configurar el estado de incertidumbre a partir de un potencial agravio...*”: **a)** la primera de ellas, que de la certificación contable acompañada al escrito inicial, surgiría que su parte no llenaba los requisitos establecidos por A.R.B.A. para obtener la exclusión del régimen de retenciones y percepciones (v. fs. 169 **in fine**), de modo que no le cabría reproche alguno por no haber transitado el sendero administrativo delineado por la Resolución 64/2010 [cfr. fs. 171 vta., párr. 2°]; **b)** la segunda, que la propia agencia recaudadora “... *a través de su página web, imposibilitaba al contribuyente solicitar la exclusión...*” [v. fs. 169 vta., párr. 1°], adunando a ello que de la prueba documental anejada a la demanda surgiría que su parte solicitó la exclusión de los regímenes de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tanto bajo la vigencia de la normativa anterior a la Resolución 64/2010 -petición que habría sido rechazada “... *vía página web...*”-,

como en los términos de esta última reglamentación - impidiéndosele en este último caso ingresar la solicitud- [v. fs. 169 vta., **in fine** y fs. 58].

Afirman, en tal contexto, que el **a quo** debió dictar sentencia “... *sobre el fondo del asunto...*”, indicando si la normativa en cuestión dictada por A.R.B.A. resulta legítima o no, a través de su confrontación con el texto constitucional.

Finalmente, fundan su posición adversa a la validez de los preceptos impugnados citando jurisprudencia que estiman atinente al caso.

4. A fs. 177/179 la accionada replica los referidos argumentos blandidos por su contraparte -reiterando, en tal sentido, lo ya planteado en su escrito de defensa de fs. 95/105 en torno a la inexistencia de un estado de incertidumbre que justifique la procedencia de la acción intentada- y solicita el rechazo del recurso intentado.

II. Adelantando desde ahora que -en mi visión- el recurso intentado merece prosperar, he de demostrar la sinrazón del fallo en crisis en cuanto postula la improcedencia de la acción.

1. No olvido que esta Alzada, siguiendo el sendero trazado la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, ha sostenido en reiteradas oportunidades que - tal como lo afirmara el Juez de grado- la pretensión de sentencia meramente declarativa tiene por finalidad primordial obtener un pronunciamiento judicial que ponga fin a un estado de incertidumbre sobre la existencia, modalidades o alcances de una relación jurídica, en aquellos casos en los que esa falta de certeza pueda producir un perjuicio o lesión actual al actor, de modo que la presencia de una duda acerca de alguno de esos extremos constituye un requisito **sine qua non** para la procedencia de este cauce procesal (v. causa **C-3114-BB1 “Rodríguez”**, sent. del 31-V-2012 y sus citas).

Ahora bien, he de disentir con el sentenciante **a quo** en cuanto postula -en fin- la improcedencia de la vía intentada por no configurarse en el caso un “... *actual estado de incertidumbre...*”.

a. En ese orden, conviene relevar una serie de circunstancias que hacen al contexto fáctico propio del **sub lite**:

[i] No media controversia en torno a la existencia de una relación jurídica de naturaleza tributaria entre la firma actora -sociedad de hecho “Iogha José Héctor e Iogha Omar Alberto”, contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos [cfr. constancia de inscripción a fs. 20]- y la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

[ii] Tampoco hay duda respecto de que, en el marco de dicha relación, la mencionada firma se encuentra alcanzada por los regímenes de retención y percepción de Impuesto sobre los Ingresos Brutos que prevé el Código Fiscal y que han sido reglados por la Disposición Normativa Serie “B” N° 01/2004 y sus modificatorias [v. informe de A.R.B.A. a fs. 82/83].

[iii] Finalmente, cabe tener por acreditado que a partir de la aplicación a la firma actora de los mentados regímenes de recaudación anticipada de Impuesto sobre los Ingresos Brutos durante sucesivos períodos fiscales, ésta habría ingresado al Fisco sumas que excederían el tributo efectivamente devengado, generándose en consecuencia un saldo a su favor que a la fecha de interposición de la demanda -esto es, el 10 de octubre de 2010 [cfr. cargo de Receptoría a fs. 71 vta.]- representaría una suma cercana a los treinta mil pesos (\$ 30.000,00), circunstancia que, además de surgir de la documental anejada al escrito de demanda -v. certificación contable de fs. 7/18, aviso de deuda expedido por A.R.B.A. a través de su página web [fs. 21/33] y copias de Declaraciones Juradas [fs. 34/45]-, no ha sido puntualmente controvertida por la demandada, limitándose ésta

a referir -en su contestación de demanda de fecha 11-10-2011 [v. fs. 133/144]- a las supuestas variaciones que a partir de mayo de 2010 presentarían los saldos generados en favor de la firma actora [v. fs. 143 vta., **in fine**].

En ese contexto, adquiere particular relevancia el informe agregado por la propia accionada a fs. 82/92, del cual surge que en el período 03-2009 se habría generado un saldo a favor de la firma integrada por los Sres. Iogha que ascendería a la suma de dos mil treinta y seis pesos con 10/100 (\$ 2.036,10) y que dicho saldo, lejos de consumirse a lo largo de los períodos subsiguientes, habría alcanzado en el período 08-2010 la cifra de veintinueve mil cuatrocientos noventa y ocho pesos con 40/100 (\$ 29.498,40), todo ello en razón de que, durante algunos períodos, la suma total de retenciones y percepciones excedería el tributo efectivamente declarado por la contribuyente, mientras que en otros, aún cuando las sumas anticipadas hubieran sido inferiores al tributo declarado, la diferencia a pagar no llegaría a consumir el saldo a favor acumulado [v. cuadro a fs. 90/91].

b. De los términos del escrito postulatorio surge que - en ese contexto- los actores pretenderían, por un lado, obtener la exclusión frente a los mentados regímenes recaudatorios hasta tanto -de esa manera- el saldo a favor acumulado por su parte sea totalmente consumido a través de su imputación al pago de la totalidad del impuesto devengado durante sucesivos períodos y, por otro lado, la adopción de alguna medida que, limitando la aplicación a su respecto de los mecanismos de retención y percepción consagrados por la normativa fiscal, evite la acumulación en el futuro de nuevos saldos a su favor [v. fs. 59, cap. "I"].

Ha quedado claro -asimismo- que, a partir de la entrada en vigencia de la Resolución Normativa 64/2010 -dictada con fecha 30-08-2010-, A.R.B.A. únicamente accedería a excluir a la contribuyente de los referidos regímenes de retención y

percepción en la medida en que ésta lo solicitase en los términos de dicha resolución y diera cumplimiento a los recaudos allí establecidos al efecto -particularmente, el relativo a la cuantía de los saldos a favor previsto en el art. 1 inc. "a"-, sendero que -según lo señalara la demandada en su defensa-, no habría sido seguido por los actores [v. fs. 134 vta., párr. 2° y sgtes.; fs. 142, punto "c" y sgtes.].

c. Los demandantes, si bien alegan que habrían intentado iniciar el trámite de exclusión a través de la página web de A.R.B.A. en los términos de la citada Resolución 64/2010 y que el sistema informático se lo habría impedido [cfr. constancia de fs. 58], aducen también que, a todo evento, no se encontrarían habilitados para obtener una eventual resolución favorable de A.R.B.A., pues no se verificaría en su caso el recaudo exigido por el art. 1° inc. "a" de la mencionada reglamentación para la "reducción total de alícuotas": que la *"... sumatoria de la diferencia entre los importes retenidos y/o percibidos y el impuesto declarado por el contribuyente, en los tres meses vencidos al mes anterior de la solicitud, supere en dos veces al promedio mensual del impuesto declarado en dicho período..."*.

Por fuera de que tal alegación no ha sido puntualmente controvertida por el Fisco, cabe destacar que de los datos brindados por este último a fs. 91/92 surge claramente que tal extremo fáctico consagrado en la norma bajo análisis no se verificaría respecto de los accionantes a la fecha en que éstos interpusieron la demanda de autos, en tanto: [i] mientras que el Impuesto total declarado por la contribuyente para los períodos 06, 07 y 08 de 2010 ascendería a la suma de pesos ocho mil trescientos cuarenta y cuatro pesos con 50/100 (\$ 8.344,50), [ii] durante dichos períodos habría sufrido retenciones y percepciones por un valor total de ocho mil cuarenta pesos con 19/100 (\$ 8.040,19), [iii] de modo que,

aún cuando en alguno de los períodos el total de retenciones y percepciones aplicadas a los actores hubiera superado al impuesto devengado [v.gr. 06-2010] y cuando al final del lapso trimestral previsto por la normativa en cuestión el saldo acumulado a su favor alcanzara la suma de \$ 29.498,40, no se habría generado en ese específico segmento temporal una diferencia que, cuanto menos, duplicase el promedio del impuesto devengado.

d. Se advierte entonces que no se configuraría respecto de los actores el recaudo al cual el art. 1° de la Resolución Normativa 64/2010 condiciona la procedencia de la “reducción total de alícuotas”, constituyendo tal circunstancia, desde la posición asumida por la Autoridad recaudadora, un obstáculo para el otorgamiento de la exclusión pretendida.

Y es precisamente allí donde se vislumbra aquel estado de incertidumbre postulado por los accionantes y cuya superación pretenden alcanzar a través de la presente acción, en tanto el propósito de esta última no ha sido otro que obtener un pronunciamiento que -a la luz del principio de razonabilidad consagrado por la Constitución Nacional- dirima en forma definitiva si -tal como lo afirma la demandada- la contribuyente debe mantenerse sometida a regímenes de retención y percepción de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por no configurarse a su respecto aquellos extremos fácticos requeridos por la Resolución Normativa 64/2010, o si -como lo sostienen los actores- tales requisitos resultan arbitrarios e irrazonables, asistiéndole derecho a su parte a ser excluidos -en resguardo de su derecho constitucional de propiedad de la contribuyente (argto. art. 17 Const. Nac.)- de los mentados mecanismos de recaudación anticipada aun cuando el saldo impositivo acumulado a su favor no se ajuste a los parámetros fijados por la citada reglamentación.

Tal es la duda -suscitada en torno a los alcances de la relación jurídica tributaria que vincula a las partes- cuya

elucidación pretenden los accionantes y partir de la cual, dada la incidencia que sobre su situación patrimonial tendría la adopción de una u otra posición, estimo suficientemente patentizada la lesión actual que sobre el derecho de propiedad de aquéllos proyectaría esa falta de certeza.

2. Advertido ello, cabe recordar también que el digesto procesal contencioso administrativo ha definido a la pretensión declarativa de certeza en términos autónomos, como aquella que tiene por finalidad inmediata obtener una “... *declaración de certeza sobre una determinada relación o situación jurídica regida por el derecho administrativo...*” (cfr. art. 12 inc. 4° C.P.C.A.; doct. S.C.B.A. causa B. 70.005 “Colegio de Ingenieros de la Provincia de Buenos Aires”, res. del 18-II-2009), de manera que, además del innegable componente iuspublicista que la caracteriza – consecuencia lógica de la naturaleza de la materia controvertible en el proceso administrativo (arg. art. 1 inc. 2°, 4, 12 inc. 4° y ccds. C.P.C.A.)-, aparece perfilada en nuestro régimen como una vía procesal de carácter independiente y principal, que iguala a las demás en rango y posibilidades de utilización.

A partir de tal conceptualización, que difiere diametralmente de aquel contorno residual o subsidiario con que la acción declarativa ha sido delineada en el art. 322 del C.P.C.C. (argto. doct. C.S.J.N. Fallos 305:1715), se hace patente la amplitud que ha ofrecido el legislador a quien desee valerse de este sendero para canalizar la tutela de sus derechos en el marco del proceso contencioso administrativo (cfr. doct. esta Cámara causa **G-1111-D01 “Calmejane”**, sent. de 23-VI-2009), convenciéndome ello de la sinrazón del fallo en crisis en cuanto allí, con sustento en el citado precepto del rito civil y comercial, se pretende apuntalar la improcedencia de la acción intentada a partir de la

existencia de “otros medios legales” aptos para superar la situación de incertidumbre planteada por los demandantes.

3. Con lo expuesto hasta aquí, quedan desvirtuados los fundamentos que sustentan el rechazo de la acción decidido en la instancia de grado, imponiéndose -en consecuencia- el dictado de un pronunciamiento que ponga fin a aquel estado de incertidumbre cuya superación persiguen los recurrentes.

III. Sentadas tales conclusiones, he de abocarme entonces a dilucidar la controversia suscitada entre las partes en torno a la posibilidad de que la contribuyente sea excluida de los alcances del sistema de retenciones y percepciones de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pese a no cumplir con todos los requisitos a los cuales la Resolución Normativa 64/2010 condiciona el otorgamiento de dicho beneficio.

En tal faena, frente a los términos de la impugnación constitucional efectuada por los actores, he de juzgar si la consagración de esos recaudos como condición para el otorgamiento de la “reducción total de alícuotas de percepción y/o retención”, se ajusta o no a los parámetros de razonabilidad emergentes de los arts. 28 y 33 de la Carta Magna y exigibles respecto de todo acto emanado de las autoridades constituidas (argto. art. 1° Const. Nacional).

Y, de dar respuesta negativa a dicho interrogante, he de propiciar la declaración de inconstitucionalidad -para el caso- de la normativa impugnada, ello, claro está, sin perder de vista que tal declaración -en tanto implicaría el ejercicio de la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia- debe ser considerada como **ultima ratio** del orden jurídico, a la que solo cabe acudir cuando no existe otro medio de salvaguardar un derecho o garantía amparado por la Constitución (conf. C.S.J.N. Fallos: 256:602; 322:842 y 919; 324:920, entre otros; doct. esta Cámara causa **C-1865-BB1 “Sindicato de Vendedores de**

Diarios y Revistas de Bahía Blanca", sent. del 23-VI-2010), aunque teniendo también presente que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sin dejar de reconocer aquel postulado, ha admitido el cuestionamiento constitucional de normas cuando éstas resultan irrazonables (Fallos 311:394).

1.a. Surge de la exposición de antecedentes de la Resolución Normativa 64/2010 que ésta tuvo por fin instrumentar un remedio *"... a la situación fiscal de aquellos contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que hayan generado saldos a favor a raíz de las detracciones sufridas por aplicación de los regímenes..."* de retención y percepción de dicha gabela, previendo para ello la posibilidad de solicitar tanto la *"... reducción total o parcial de las alícuotas de percepción y/o retención de cualquiera de los regímenes generales o especiales de recaudación, aún de los de retención sobre acreditaciones bancarias..."* (cfr. art. 1° inciso "a"), como la *"... atenuación de las alícuotas dispuestas para los regímenes generales de percepción o retención..."* (cfr. art. 1°, inc. "b").

En tal esquema normativo se advierte, por un lado, que sería el primero de dichos remedios -v.gr. "reducción total de alícuotas"- aquel a través del cual deberían los actores encauzar su pretensión de ser excluidos frente a todos los regímenes de retención y percepción aplicados por A.R.B.A. y, por otro lado, que para obtener tal reducción, el peticionante debería cumplir tanto con los requisitos formales que contempla el art. 2 en sus incisos 1° y 2° - esto es, encontrarse inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y haber presentado las declaraciones juradas de dicha gabela correspondientes a los doce (12) meses anteriores a la fecha en que se formule el pedido-, como con aquel que requiere de la existencia de un saldo impositivo a su favor que surja como resultado del análisis conjunto de las declaraciones juradas presentadas en los últimos *"... tres*

meses vencidos al mes anterior a la solicitud..." (cfr. art. 2 inc. 3°) y que supere en al menos dos veces el valor promedio del impuesto declarado en esos tres períodos (art. 1° inc. "a").

Observo -asimismo- que el art. 15 de la mentada Resolución dispone que la reducción de alícuotas se otorgará por un plazo máximo de seis (6) meses, prorrogable por igual lapso.

b. Los actores postulan, en fin, la irrazonabilidad y arbitrariedad de dicho esquema normativo alegando que, de acuerdo con sus previsiones, aun cuando posean un importante saldo impositivo a favor, deberían continuar soportando retenciones y percepciones por cuanto la composición y cuantía de ese saldo no se ajusta a lo allí requerido.

Explican que, en tal situación, la aplicación de nuevas percepciones y retenciones imputables al pago del tributo devengado en cada período fiscal, haría que el saldo hasta entonces acumulado a su favor como consecuencia de sumas retenidas o percibidas en exceso -sea cual fuere su proporción respecto del impuesto debido- se vea incrementado o, en su caso, persista durante un mayor tiempo al no poder ser imputado en una mayor medida a la cancelación de la gabela.

Y ello, en el entendimiento de los actores, patentizaría una ilegítima violación a su derecho de propiedad por parte del Estado, en tanto éste mantendría "cautivas" sumas de dinero que excederían ampliamente aquellas que efectivamente son debidas por el tributo en cuestión.

2. Bien puede definirse a la razonabilidad como aquel principio general de derecho que, encontrando su fundamento en los arts. 28 y 33 de la Constitución Nacional, constituye un límite al ejercicio del poder reglamentario de los derechos individuales que la Carta Magna confiere a las autoridades por ella instituidas (argto. S.C.B.A., causa I.

2110 "Iriarte Madoz", sent. del 06-X-2004). Y, tal como lo ha señalado el Címero Tribunal provincial, su control implica verificar -además de los requisitos ineludibles de fin público, medio adecuado y ausencia de iniquidad manifiesta- la existencia de "circunstancias justificantes", es decir, que la restricción impuesta a los derechos ha de hallarse fundada en los hechos que le dan origen, procurando que las normas aplicables mantengan coherencia con las reglas constitucionales, de suerte que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido por la ley fundamental (doct. S.C.B.A., causa B. 52.762 "Hernández", sent. del 31-III-2004).

En similar sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que cabe calificar a una norma como irrazonable cuando los medios que arbitra no se adecuen a los fines cuya realización procura, o cuando consagre una manifiesta iniquidad (argto. doct. Fallos 310:2845; 311:394; 319:2151; 327:4495, entre otros).

3. A la luz de dichos lineamientos, juzgo desde ahora irrazonable lo dispuesto por la Resolución Normativa 64/2010 en cuanto condiciona la única posibilidad de que los contribuyentes que han acumulado saldo a favor por Impuesto sobre los Ingresos Brutos obtengan la exclusión de los regímenes de retención y percepción de dicha gabela, a la verificación de los referidos recaudos sobre la composición y cuantía de dicho saldo.

Y ello es así en la medida en que, frente a la concreta situación de la firma contribuyente, signada por la existencia -al tiempo de instar la presente acción [10 de octubre de 2010]- de un saldo a su favor de \$ 29.498,40 acumulado como consecuencia de haber soportado durante sucesivos períodos retenciones y percepciones por sumas que excedían el tributo declarado -conforme surgiría de los registros de la propia A.R.B.A. [v. informe de fs. 91/92]-,

obligar a aquélla a mantenerse sujeta a dichos regímenes recaudatorios hasta tanto pudiera verificarse a su respecto la situación contemplada por el art. 1 inc. "a" de la citada Resolución 64/2010, patentizaría un proceder que en manera alguna podría juzgarse proporcional a la finalidad perseguida por los referidos sistemas de percepción anticipada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

a. No debe perderse de vista que, tal como surge de lo normado por el art. 221 del Código Fiscal (t.o. 2011), las sumas ingresadas a través de los sistemas de retención y percepción no lo son sino a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos devengado al cierre de cada uno de los períodos mensuales en los cuales la contribuyente debe liquidar -mediante declaración jurada- y abonar los anticipos mensuales de dicha gabela a los que refiere el art. 209 del referido cuerpo normativo, quedando claro entonces que el sometimiento de ciertas categorías de contribuyentes a aquellos regímenes de ingreso anticipado no es más que una herramienta de la que el legislador ha dotado al Fisco a fin de asegurarle la efectiva recaudación del Impuesto.

Y es en ese orden que, en virtud del principio de legalidad tributaria, le estaría vedado al ente recaudador provincial apropiarse definitiva o temporalmente de sumas que, captadas a través de dichos medios, excedieran el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que efectivamente se hubiera devengado en el período pertinente como consecuencia de la realización del hecho imponible y a partir de las pautas de cuantificación delineadas por el legislador al instituir aquel tributo (argto. art. 17 Const. Nacional y 11 Const. Provincial; argto. doct. S.C.B.A., causas B. 62.587 "Martindale Sur Country Club S.A.", sent. del 10-XI-2010; I. 2.321 "Itoiz", sent. del 29-II-2012; v. Villegas, Héctor, *"Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"*, Ed. Depalma -Buenos Aires-, 1992, págs. 192/193). De allí que,

cuando la suma total detraída por el Fisco en concepto de retenciones y percepciones supere el monto del anticipo liquidado -mediante declaración jurada- por el período correspondiente, esa diferencia se computará como un saldo a favor del contribuyente, el cual podrá ser compensado por éste con la *"... deuda emergente de nuevas declaraciones juradas..."* del mismo tributo (cfr. art. 103 del Código Fiscal -t.o. 2011-).

b. Observo luego que los actores no han cuestionado la validez constitucional del sistema de recaudación anticipada en sí, sino en la medida en que éste -en virtud de lo dispuesto por A.R.B.A. mediante la Resolución Normativa 64/2010- continúe siendo aplicado a la contribuyente que ya contaría con saldos a favor derivados de retenciones y percepciones practicadas en exceso.

Tal planteo resulta -a mi juicio- atendible.

No dejo de advertir que, en todo caso, **el saldo generado a favor de la contribuyente no representaría más que el resultado de la exacción por parte del Fisco provincial de sumas dinerarias en una medida superior a la de aquellas que legalmente se encontraría habilitado a detraerle.**

No obstante ello, conforme la mecánica descripta en el punto precedente, **mal podría juzgarse irrazonable el hecho de que en un período mensual se practiquen retenciones y percepciones impositivas por un importe que, a la postre, resulte superior al del impuesto liquidado por ese lapso:** tal situación no patentizaría más que una consecuencia de la aplicación del referido sistema, el cual apunta justamente a la recaudación anticipada de sumas de dinero que, en fin, se imputarán a la cancelación de un débito cuyo **quantum** no se determinará sino a través de la liquidación practicada al cierre del período.

Ahora bien, **por el contrario, sí estimo arbitraria e irrazonable la conducta de la Administración en cuanto, una**

vez constatada la existencia de aquel saldo tributario a favor de la contribuyente -derivado de la aplicación de retenciones y percepciones en exceso- continúa sometiendo a ésta a los mentados regímenes recaudatorios. Es que, a través de tal proceder, A.R.B.A. obligaría a la firma actora a ingresar nuevas sumas a cuenta de futuros anticipos, vedándole con ello, en fin, la posibilidad de compensar estos últimos en la mayor medida posible con aquel cuantioso saldo acumulado a su favor -el cual, consecuentemente, persistirá en poder de la Administración durante un mayor tiempo-.

c. En ese orden, ha quedado claro que A.R.B.A., a través de aquel requisito que emerge de los arts. 1° inc. "a" y 2° inc. "3" de su Resolución Normativa 64/2010, obligaría a mantenerse bajo los alcances de los regímenes de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a todo un universo de contribuyentes -que comprendería a los actores-, que aun contando con saldo a su favor, nunca llegarían a generar dicho saldo acreedor en la proporción indicada por los referidos preceptos para escapar del esquema allí fijado.

De tal manera, la imposición del mencionado requisito resultaría -tal como lo postularan los demandantes- arbitraria e irrazonable en la medida en que: [i] por un lado, llevaría a que los mecanismos de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se apliquen, respecto de ciertos contribuyentes -como ocurre con los aquí demandantes-, con alcances que exceden notoriamente aquella finalidad de recaudación anticipada para la cual fueron instituidos por el legislador, dando lugar -como se vio- a un injustificado menoscabo al derecho de propiedad de los contribuyentes, y [ii] por otro lado, poco contribuiría a la realización de aquel fin primordial en el que la propia Autoridad motivó el dictado de esa reglamentación, esto es, remediar la situación de los contribuyentes que cuentan con saldos acreedores y limitar la generación de estos últimos.

4. En virtud de lo expuesto en los capítulos precedentes, estimo que correspondería brindar certeza ante la situación planteada por los actores y, en consecuencia, declarar -para el presente caso- la inconstitucionalidad de los requisitos impuestos por los arts. 1° inc. "a" y 2° inc. "3" de la Resolución Normativa 64/2010 para la exclusión de los regímenes de retención y percepción de Impuesto sobre los Ingresos los Ingresos Brutos, como así también el derecho que le asiste a la contribuyente a ser excluida, frente a la sola existencia de saldos impositivos generados a su favor en relación a la mencionada gabela, de los alcances de todo sistema de retención o percepción de dicho impuesto, debiendo la Administración, en todo caso, arbitrar los medios para que dicha exclusión se haga efectiva a partir de cada oportunidad en que se verifiquen dichos saldos, manteniéndola hasta tanto éstos queden completamente extinguidos.

IV. Como corolario de lo expuesto, he de proponer al Acuerdo acoger el recurso intentado a fs. 168/174, revocando la sentencia apelada de fs. 154/164 en cuanto rechaza la pretensión declarativa de certeza promovida a fs. 59/71 y, en consecuencia, hacer lugar a la demanda, declarando la inconstitucionalidad de los requisitos previstos por los arts. 1° inc. "a" y 2° inc. "3" de la Resolución Normativa 64/2010 y el derecho que le asiste a la sociedad de hecho Iogha José Héctor e Iogha Omar Alberto (CUIT 30-54927717-5) a ser excluida, frente a la sola existencia de saldos impositivos generados a su favor en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de los alcances de todo sistema de retención o percepción de dicho tributo, debiendo la Administración, en todo caso, arbitrar los medios para que tal exclusión se haga efectiva a partir de cada oportunidad en que se verifique la generación de los referidos saldos y mantenga su vigencia hasta tanto éstos se extingan completamente.

En atención a la solución propiciada y por imperio del art. 274 del C.P.C.C., las costas devengadas en ambas instancias deberían imponerse a la demandada vencida (cfr. art. 51 inc. 1° -primera parte- del C.P.C.A., texto según ley 14.437).

Asimismo, corresponde readecuar la regulación de honorarios practicada en la instancia de grado -a fs. 164- por las labores cumplidas por el Dr. Emilio Sarmiento -letrado patrocinante de la parte actora-, fijando dicha retribución en la suma de cuatro mil setecientos pesos (\$ 4.700,00) con más el adicional en concepto de aportes previsionales (arts. 10, 14, 15, 16, 44 párr. 2°, 22 y 28 del decreto ley 8.904/77; arts. 12 inc. "a" y 16 de la ley 6.716).

Con el alcance indicado, voto a la cuestión planteada por la **afirmativa**.

Los **señores Jueces doctores Riccitelli y Mora**, con igual alcance y por idénticos fundamentos a los expuestos por la señora Juez doctora Sardo, votan a la cuestión planteada también por la **afirmativa**.

De conformidad a los votos precedentes, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, dicta la siguiente:

SENTENCIA

1. Acoger el recurso intentado a fs. 168/174, revocando la sentencia apelada de fs. 154/164 en cuanto rechaza la pretensión declarativa de certeza promovida a fs. 59/71 y, en consecuencia, hacer lugar a la demanda, declarando -en la especie- la inconstitucionalidad de los requisitos previstos por los arts. 1° inc. "a" y 2° inc. "3" de la Resolución Normativa 64/2010 y el derecho que le asiste a la sociedad de hecho Iogha José Héctor e Iogha Omar Alberto (CUIT 30-54927717-5) a ser excluida, frente a la sola existencia de saldos impositivos generados a su favor en relación al

Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de los alcances de todo sistema de retención o percepción de dicho tributo, debiendo la Administración, en todo caso, arbitrar los medios para que tal exclusión se haga efectiva a partir de cada oportunidad en que se verifique la generación de dichos saldos y mantenga su vigencia hasta tanto éstos se extingan completamente.

2. Readecuar la regulación de honorarios practicada en la instancia de grado por las labores cumplidas por el Dr. Emilio Sarmiento -letrado patrocinante de la parte actora-, fijando dicha retribución en la suma de cuatro mil setecientos pesos (\$ 4.700,00) con más adicional en concepto de aportes previsionales (arts. 10, 14, 15, 16, 44 párr. 2º, 22 y 28 del decreto ley 8.904/77; arts. 12 inc. "a" y 16 de la ley 6.716).

3. Por las labores profesionales cumplidas ante esta Alzada, estése a la regulación de honorarios que por separado se practica.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvanse las actuaciones al Juzgado de origen por Secretaría. Fdo: Dres. Adriana M. Sardo - Elio Horacio Riccitelli - Roberto Daniel Mora - María Gabriela Ruffa, Secretaria.

ROBERTO DANIEL MORA
JUEZ
EXCMA. CÁMARA DE APELACIÓN
EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
PRESIDENTE

ELIO HORACIO RICCITELLI
JUEZ
EXCMA. CÁMARA DE APELACIÓN
EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

ADRIANA M. SARDO
JUEZ
EXCMA. CÁMARA DE APELACIÓN
EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

MARIA GABRIELA RUFFA
SECRETARIA
EXCMA. CÁMARA DE APELACIÓN
EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO