Colegio de Abogados de Departamento Judicial de Dolores.
Belgrano Nº 160 - 7100 Dolores (Bs. As)- Tel-Fax: (02245) 441592 / 441990 / 446343
Pagina web: www.colabdol.com.ar - E mail: colabdol@speedy.com.ar

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

CIRCULAR Nº 1586/09

Dolores, 02 de junio de 2009.-

REF: " MODELO DE ACCION DE AMPARO CONTRA LA AGENCIA PROVINCIAL DE RECAUDACION ELABORADO POR EL ASESOR TRIBUTARIO DEL COLEGIO DE ABOGADOS DE LA PROVINCIA, PARA SU USO POR LOS ABOGADOS QUE SE CONSIDEREN AFECTADOS ".-

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

SUMARIO:
ACTOR: Perez, Juan.
DEMANDADO: Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.
MATERIA: Amparo.
MONTO: Indeterminado.
DOCUMENTACIÓN ACOMPAÑADA: Copia autenticada del ejemplar Nro. 26.034 del Boletín Oficial (parte pertinente). Copia de los instructivos sobre las metodologías utilizadas para calcular los anticipos mensuales (4).

PROMUEVE ACCIÓN DE AMPARO.

Sr. JUEZ:
JUAN PEREZ, D.N.I. 99.9999.999, abogado, Tomo XX Folio 99 del CALP, por mi propio derecho, monotributista (CUIT: 99-99999999-9), constituyendo domicilio procesal en **Calle Xxxxxxxxxxx Nº 999 de Xxxxxxx**, a V.S. respetuosamente me presento y digo:

I.- OBJETO:

Que en legal tiempo y forma, vengo por el presente a promover formal **demanda de amparo contra la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires**, en los términos de la ley provincial 13.928 y el art. 20 inc. 2 de la Constitución Provincial, **ante la manifiesta arbitrariedad e ilegalidad de la Resolución Normativa Nº 111/2008, dictada por dicha agencia con fecha 28 de noviembre de 2008, y publicada en el Boletín Oficial con fecha 9 de diciembre de 2008 (B.O. N 26.034),** por cuanto introduce modificaciones relativas al sistema de liquidación y pago de los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a partir del 1 de noviembre de 2008.

En general, es jurisprudencia reiterada que aún frente a la no consumación de los recursos ordinarios, si la decisión, en el área pertinente, pudiera ser tardía y productora de daños irreparables, queda abierta la acción de amparo (CNCiv, Sala C, 5.11.87, *in re*: "Alvarez Rosalía y. Municipalidad de Buenos Aires", *LL*, 1989-A-297; etc.). En el mismo sentido se ha dicho: "*La exclusión de esta vía porque existan otros medios, no puede fundarse en una apreciación meramente ritual, toda vez que la institución tiene por objeto una efectiva protección del derecho más que una ordenación o resguardo de la competencia*" (Fallos 299:350, 305:307, 307.444; Cám. Nacional Admin. Fed. Sala I, 20/12/88).

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Calificada doctrina sostiene que luego de la reforma de 1994 la vía aquí escogida ha dejado de ser excepcional y de interpretación restrictiva, dado que *"...juega como alternativa principal y no subsidiaria"* (MORELLO, Augusto; Diario JA, 28/12/94, en igual sentido Rivas, LL, 1994-1330; Palacios, LL, 1995-D-1242; Carattini, LL, 1995-A-874; Quiroga Lavie, LL, 1996-E-1057, etc).
Asimismo, mediante el presente se solicita el dictado de una medida cautelar, tendiente a suspender la aplicación de la normativa impugnada, por cuanto dispone la liquidación administrativa de los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y en consecuencia, se mantenga la vigencia de las Disposiciones Normativas Serie "B" Nº 17/2006 y 78/2006, como medio cumplimiento de las obligaciones impositivas, a través del sistema de confección, presentación y pago mediante declaraciones juradas realizadas por los contribuyentes.
Por último, se solicita expresamente que se tenga por debidamente introducida la cuestión federal desarrollada en el punto VIII, y se pondere y resuelva la misma, de acuerdo a la doctrina legal de la CSJN.

II.- LEGITIMACIÓN:

II. A.- Legitimación Activa:

Que de acuerdo a las liquidaciones administrativas correspondientes a los anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos, que se acompañan al presente, este profesional resulta ser contribuyente directo del mentado tributo, estando comprendido en las previsiones de la R.N. 111/2008, régimen que se reputa de ilegal y arbitrario, y que al regular las

relaciones tributarias entre la Agencia de Recaudación de la provincia, y este contribuyente, causa un perjuicio de insusceptible reparación ulterior.
Por lo tanto, y siendo este letrado parte de la relación jurídica sustancial que origina el presente conflicto, solicito sea reconocida la legitimación activa para promover la esta acción de amparo.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

II. B.- Legitimación Pasiva:
La Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires reviste la calidad de sujeto legitimado pasivo de la presente pretensión, en tanto es el organismo que ha dictado –en uso de sus atribuciones- la Resolución Normativa N 111/2008, cuya anulación se persigue en este proceso.
Para mayor abundamiento, vale recordar que la ARBA, fue creada por la ley 13.766 (publicada el 17/12/2007, B.O. 25.802), como entidad autárquica de derecho público (art. 1). Asimismo, el art. 4 de la citada ley, dispone que es atribución de la Agencia:

"a) Dictar normas generales obligatorias para los responsables y terceros en las materias que las leyes la autorizan a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración."

De acuerdo a lo expuesto, la presente acción se dirige a la anulación de un reglamento de carácter general, dictado por la **AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**, lo que la erige en sujeto legitimado pasivo del proceso.

III. PRESUPUESTOS DE LA ACCIÓN:

UNREGISTERED

En el caso, se encuentran cumplidos los requisitos de admisibilidad de la acción de amparo, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 20 de la Constitución Provincial y la Ley 13.928.

Created by Unregistered Version

III. A. Acto arbitrario:
Nos encontramos ante una acto -en el caso, el acto administrativo de alcance general R.N. 111/2008, y las respectivas liquidaciones administrativas de los anticipos- arbitrario e inconstitucional del Estado Provincial que configura una ilegítima requisición de fondos bajo el ropaje de un anticipo tributario, afectando de ese modo el derecho constitucional de propiedad y de reserva de ley en materia tributaria, en mi calidad de abogado contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos (art. 14, 17 y 19 de la Constitución Nacional).

III.B.- Autoridad pública fundamentalmente responsable:
El acto impugnado proviene de una entidad autárquica dependiente, en última instancia, del Estado provincial, tal lo que se detalló en el punto II.B desarrollado *supra*.

III. C.- Lesión a garantías y derechos constitucionales:
El accionar demostrado por la ARBA, en el dictado y aplicación de la R.N. 111/08, se encuentra en pugna con numerosos principios constitucionales, los que, en honor a la brevedad, se desarrollan in extenso en el cuerpo del presente, y en particular, en el punto VIII *infra*.

III. D.- Competencia para entender en el caso:
La nueva formulación del amparo plasmada por la reforma constitucional de 1994 despeja toda duda al respecto, ya que señala enfáticamente que *"El amparo procederá ante cualquier juez"* (art. 20 inc. 2, *idem*, art. 3 ley 13.928), fórmula que no ha cobijado ninguna exclusión, lo que conlleva a una interpretación de la voluntad del constituyente en la dirección propuesta en el presente acápite. También ha sido la solución de la Corte en los casos "Vázquez", Ac. 73.808; "D'Biassi", causa B-59.181, y "Riusech", causa B 59.168.
La Corte Suprema de Justicia Nacional también sostiene dicha doctrina a partir del nuevo art. 43 de la C.N. (ver "Empresa Distribuidora del Sur S.A.", CSJN, 22/05/1997). En sentido concordante se expresa la totalidad de la doctrina (Morello-Vallefín, en *El Amparo. Régimen Procesal*, Ed. Platense; Bidart Campos, Germán, en *Régimen Legal del Amparo*; Sagües, Néstor P., en *Ley de Amparo*).

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

III. E.- Omisión no jurisdiccional:
El accionar remiso, continuo, permanente, que causa agravio y lesión a las garantías constitucionales de esta partes resulta una típica acción positiva del Estado, por lo que la acción de amparo resulta procedente en el sentido expresado por el articulo 20 inc. 2 de la Constitución Provincial.

III. F.- Plazo para interponer la acción:
Atento a lo normado por el art. 6 *in fine* de la ley 13.928, la presente acción se deduce dentro del plazo legal de 30 días, a partir de la toma de conocimiento de la liquidación administrativa del anticipo del impuesto sobre los ingresos brutos, cuya copia se adjunta al presente.

III. G.- Improcedencia de remedios ordinarios:
Tratándose de una cuestión de violación de derechos y garantías constitucionales que afectan a este letrado en su calidad de contribuyente, y ante la cual, no existe un procedimiento reglado de reclamación contra las liquidaciones emitidas por el Fisco, la acción o remedio adjetivo procedente lo constituye la acción de amparo. Ello es así por la necesidad de contar con un remedio rápido, ágil y eficiente en la restauración de las garantías conculcadas, la magnitud y naturaleza de la lesión inferida.

VI.- ANTECEDENTES:

Como se lo adelantó, la ARBA, en ejercicio de sus atribuciones, procedió al dictado de la R.N. Nº 111/2008, por la cual introdujo profundas modificaciones en el régimen de liquidación e ingreso de los anticipos correspondientes al impuesto sobre los ingresos brutos (sistema denominado comúnmente como Arbanet). En el presente punto, se desarrollará sucintamente una relación de los hechos que llevaron al dictado de la citada norma –cuya anulación se persigue-, y a la actual situación del régimen instaurado.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Vale recordar que con la entrada en vigencia de la ley 13.850 (de reforma tributaria), se modificó el art. 182 del Código Fiscal, ratificándose legalmente que el impuesto sobre los ingresos brutos reviste el carácter de anual –en cuanto a su periodicidad-, y que **se ingresará mediante anticipos mensuales liquidados por la Autoridad de Aplicación**.

Asimismo, se dejó establecida la salvedad respecto de que la Autoridad de Aplicación podrá disponer, de manera general, o para determinado grupo o categoría de contribuyentes o responsables, la liquidación del impuesto e ingreso de los anticipos sobre la base de declaraciones juradas.

En el mismo sentido, fue reformado el art. 183 del mismo cuerpo legal, estableciéndose que:

> *"Los anticipos a que se refiere el Artículo anterior, se liquidarán -excepto contribuyentes del Convenio Multilateral- de acuerdo con las normas que dicte al efecto la Autoridad de Aplicación, debiendo ingresarse el anticipo dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de aquellos. Asimismo, dicha Autoridad establecerá la forma y plazos de inscripción de los contribuyentes y demás responsables.*
>
> *Juntamente con el pago del último anticipo del año, deberá presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período…"*

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

En cumplimiento de dicha prerrogativa, es que la ARBA dicta la normativa impugnada, estableciendo un sistema de liquidación administrativa de los anticipos del gravamen, como así también una "pre-liquidación" del impuesto definitivo de carácter anual.

Es así que la ARBA dispuso que todos aquellos contribuyentes directos del impuesto sobre los Ingresos Brutos, que en el año calendario inmediato anterior, no hubieran superado el tope de ingresos brutos operativos por $ 450.000, deberán ingresar los anticipos del gravamen, de acuerdo a la liquidación que confeccionará la Administración con una periodicidad mensual. Esto, se contrapone con el anterior sistema, en donde el propio sujeto pasivo realizaba su declaración jurada, exteriorizando la materia imponible, e ingresando el anticipo de forma bimestral –siempre y cuando el contribuyente no sobrepasara un tope de ingresos que fijaba la Administración, en cuyo caso la obligación adquiría el carácter de mensual-.

Resulta primordial destacar que de acuerdo al régimen anterior, los diversos aspectos del hecho imponible, principalmente, la base de cálculo, eran exteriorizados por el contribuyente, que es quien tiene a disposición la contabilidad y demás comprobantes que permiten efectuar la liquidación de manera correcta y adecuada. Ahora, al ser el anticipo liquidado por el Fisco, se ha cambiado la metodología de cálculo, toda vez que el tributo se determina de acuerdo a los datos que posee la Administración. Así, el art. 5 de la R.N. 111/2008, establece que:

> *"A los efectos de la liquidación de los anticipos mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que deberán ingresar los contribuyentes de conformidad a la presente,* ***la Agencia de Recaudación tomará en consideración la información vinculada al contribuyente, las declaraciones juradas presentadas, la información proporcionada por los agentes de recaudación y demás datos obtenidos a través de otros organismos públicos o privados****"* (el resaltado me pertenece).

Vale destacar, que este sistema de pagos de anticipos a cuenta del impuesto definitivo, sigue coexistiendo con los numerosos regímenes de recaudación, que también constituyen pagos a cuenta de la obligación tributaria. La propia normativa establece que la Autoridad de Aplicación considerará las retenciones, percepciones y demás pagos a cuenta sufridos (art. 6). Pero, por otro lado, le prohíbe a los contribuyentes que estén alcanzados por el sistema ARBANet, solicitar la exclusión de los regímenes de recaudación, aun cuando por las excesivas recaudaciones sufridas (art. 17), se le generen constantes saldos a favor, los que solo podrá recuperar, promoviendo el respectivo juicio de repetición (art. 15), una vez que sea presentada la declaración jurada anual del período en cuestión.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

En resumen, se ha pasado de un sistema en donde el propio sujeto pasivo exterioriza en que medida se ha producido el hecho imponible, que corresponde al anticipo del período de que se trate, hacia un sistema en donde el gravamen es liquidado completamente por la Administración, con datos que se desconocen y son de imposible contralor, no teniendo el contribuyente otra opción que aceptar y pagar la liquidación propuesta, so pena de iniciarse contra él un juicio de apremio (conf. 1er. párr. del art. 50 del Cód. Fiscal, reformado por la ley 13.850).

VII.- FUNDAMENTOS:

A continuación, se expondrán las distintas circunstancias fácticas y jurídicas, como así también de detallarán los puntos de impugnación y de ilegalidad que se atribuye a la normativa atacada, solicitando en consecuencia, que dichos fundamentos sean acogidos por V.S., y se declare la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la Resolución Normativa Nº 111/2008 dictada por la ARBA.

VII. A.- Liquidación de los anticipos sobre base presunta. Violación de la Ley de Coparticipación Federal:

Como se lo adelantó *supra*, el nuevo sistema de liquidación de anticipos a instancias de la Administración, se basa en un sistema de cálculo sobre **base presunta**. Así, textualmente dispone el art. 5 de la R.N. 111/2008 que:

> ***"(…) la Agencia de Recaudación tomará en consideración la información vinculada al contribuyente, las declaraciones juradas presentadas, la información proporcionada por los agentes de***

recaudación y demás datos obtenidos a través de otros organismos públicos o privados".
Esto se traduce en un anticipo liquidado en base a indicios, presunciones, índices, estimaciones, etc., de la posible actividad del contribuyente en un período de tiempo –que, como se verá más adelante, ni siquiera coincide con la del anticipo a liquidarse-, que se traduce en un conocimiento –como mínimo- indirecto, de la materia imponible.
En materia de determinación de las obligaciones fiscales, el método de la base presunta sigue aún siendo una vía subsidiaria, rigiendo el principio de que se debe determinar los extremos de la obligación tributaria de acuerdo a una base cierta, por conocimiento directo de la materia imponible. Pero amén de este principio receptado por nuestro Código Fiscal –que se desarrollará posteriormente-, el acudir a presunciones y estimaciones indirectas para la liquidación del anticipo se encuentra en pugna, de manera clara y directa, con la Ley Nº 23.548 (de coparticipación federal de recursos fiscales), que dispone que los mismos deben ser sobre **base cierta**.
No es posible afirmar a ciencia cierta –al menos por esta parte-, cual es la metodología que utiliza ARBANet para calcular los anticipos, dada la falta total de previsión normativa de tales métodos. En cambio, ARBA, a través de distintos canales, ha ido filtrando cierta información sobre los medios utilizados.
Así, de accederse al sitio web de la institución, podrá observarse en la sección de "PREGUNTAS FRECUENTES", una enumeración genérica de las fuentes de información utilizadas para calcular el anticipo. Bajo el rótulo "¿Cómo se calcula ArbaNet?" se ofrece la siguiente respuesta:

> "Para el cálculo de los anticipos ArbaNet, se toman en consideración varios parámetros que indican la existencia de actividad e ingresos. Entre ellos se consideran: **• Declaraciones Juradas del Impuesto al valor Agregado • Información de percepciones informadas por los Agentes de Percepción • Información de retenciones informadas por los Agentes de Retención • Información de acreditaciones bancarias informadas en el Régimen de Retención sobre Acreditaciones Bancarias • Información de ventas con tarjeta de crédito o débito, informadas en el Régimen de Información de Tarjetas de Compra. • Índice de ajuste por crecimiento de precios y actividad, construido a partir de índices de precios y actividad oficiales. • Remuneraciones pagadas • Aportes Jubilatorios • Declaraciones en Ganancias • Índice verde • Objetos Asociados** Los anticipos liquidados por la Administración tienen en cuenta las fluctuaciones que está atravesando la economía en estos momentos, como así también las actividades estacionales y de intermediación. Por último las retenciones y percepciones efectuadas e informadas por los agentes de recaudación son deducidas en el cálculo de los anticipos. En el formulario 450 B –solo para el mes de noviembre 2008- se muestro el monto acumulado por tales conceptos durante todo el año." (http://www.arba.gov.ar/Informacion/Preguntas Frecuentes/FAQs.asp?sector=ARBN, consultado el 14/05/2009).

Asimismo, se ha puesto a disposición un detalle pormenorizado de los índices y métodos en el mismo sitio web, en donde se explican las metodologías basadas en Acreditaciones Bancarias, Regímenes de Percepción, Regímenes de Retención y Régimen de Información de Tarjetas de Compra (http://www.arba.gov.ar/NoticiasHome/MasInfo_Noticias.asp?idNoticia=204), todo lo que se acompaña al presente como prueba, y donde de su lectura se podrá fácilmente concluir el carácter presuntivo de tales formas de liquidación.
Observará V.S., que la liquidación se efectúa sobre base presunta.

VII. A. 1.- Sobre la base presunta:

El art. 37 del Cód. Fiscal, dispone que cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada o la misma resultare inexacta, por falsedad o error en los datos o errónea aplicación de las normas fiscales, o en el caso de liquidación administrativa -tal lo que acontece con Arbanet), la Autoridad de Aplicación determinará de oficio la obligación fiscal, **sobre base cierta o presunta**.
A continuación, el art. 38 del mismo código, establece la procedencia de la determinación sobre base cierta, al prescribir que la misma se practicará **cuando el contribuyente o los responsables suministren a la Autoridad de Aplicación todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponibles.**
Por su parte, el art. 39 del mismo cuerpo, sienta los principios para aplicar la base presunta, al establecer la misma se efectuará **considerando todos los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión con las normas fiscales, se conceptúen como hecho imponible y permitan inducir en el caso particular la procedencia y el monto del gravamen**. El mismo artículo se encarga de aclarar que la determinación de oficio sobre base presunta se efectuará también cuando de **hechos conocidos se presuma que hubiera habido hechos imponibles y su posible magnitud, por los cuales se hubiere omitido el pago de los impuestos**.
En esta misma norma, el legislador reguló una serie de indicios y presunciones, que, constatadas por la Autoridad, habilitarán a esta a presumir la existencia y cuantía del hecho imponible.
Así, y a título ejemplificativo, se contempla una serie de indicios y presunciones aplicables a la determinación de las obligaciones fiscales sobre base presunta, pudiéndose tomar el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y/o ventas de otros períodos fiscales, el monto de las compras, utilidades, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Autoridad de Aplicación o que deberán proporcionarle los agentes de retención, Cámaras de Comercio o Industria, Bancos, Asociaciones Gremiales, Entidades Públicas o Privadas, o cualquier otra persona que posea información útil al respecto, relacionada con el contribuyente y que resulte vinculada con la verificación de los hechos imponible (art. 39 3er. párr. del Cód. Fiscal).
Como puede apreciarse, ya el mismo Código Fiscal ofrece pautas claras para diferenciar los dos métodos de determinación de las obligaciones fiscales. Cuando se estime la materia imponible sobre base cierta, se lo hará por conocimiento directo de la misma, y en tal caso, se logrará la más perfecta y adecuada aplicación de la ley, al

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

adecuarse el hecho imponible y su base de cálculo, consagrada en aquella de manera abstracta, a la realidad económica del contribuyente, de manera de ajustar la tributación a su verdadera capacidad contributiva.
Por otro lado, la determinación sobre base presunta, implica un camino subsidiario, al cual la Administración solo debe ocurrir ante supuestos excepcionales. El mismo Código cuida de delimitar estos supuestos a lo casos en que procede la base presunta, siendo estos solo aquellos en que por las circunstancias del caso, o por la propia conducta del contribuyente, se torne imposible contar con los elementos ciertos para estimar la materia imponible.
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
Lo expuesto, encuentra consenso unánime en la doctrina, lo que se ha plasmado al expresarse que:

> *"El principio general es que la actuación de la administración tendiente a la determinación del tributo debe dirigirse al conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de la obligación; es decir, que la determinación debe realizarse sobre 'base cierta'. La determinación sobre 'base presunta' solo procede como excepción, cuando ese conocimiento cierto y directo sea imposible"* (XVIII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Montevideo, 1996, considerando 6º).

Se puede afirmar que el principio general es la primacía de la determinación sobre base cierta y solo en supuestos excepcionales procede la estimación sobre base presunta, existiendo entre ambos métodos un orden jerárquico. En este sentido el Tribunal Fiscal de la Provincia, ha sostenido que:

> *"La determinación presuntiva no está librada a un criterio discrecional del organismo fiscal, sino que depende de las circunstancias que permitan a este último aplicar aquella por vía excepcional. Aplicar la vía de excepción presuntiva sólo procede cuando exista impedimento del examen formal de la contabilidad del investigado, cuando no se pueden realizar balances, reverificación, cuando aparecen alteraciones contables en general, etc. (conf. Vicente Oscar Díaz, "La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación" en Revista "La Información", Tomo LII, pág. 303)"* (TFABA en "ESTABLECIMIENTOS MET. TUBOMET S.R.L." del 11 de abril de 1989, Registro 4736; también la Sala III, en "MORIATIS HNOS. S.A.", de fecha 22/09/08, Registro Nº 1492).
>
> Asimismo, dicho Tribunal ha establecido que:
>
> "*...la alternativa entre la determinación cierta y la determinación presuntiva no está librada al criterio discrecional de la Administración, sino que depende de una comprobación sobre la posibilidad o la imposibilidad de efectuar la determinación cierta. La regla es y debe ser la de la determinación cierta, o sea, del conocimiento directo de la materia imponible; no es una elección discrecional que la ley acuerda a la Dirección para determinar en una u otra forma. Cuando la declaración jurada no exista, sea incompleta o no se ajuste a la realidad, se impone determinar sobre base cierta, buscando el conocimiento de la materia imponible. Sólo en ese caso en que esto no sea posible,...puede acudirse a la determinación presuntiva (Dino Jarach "Curso Superior de Derecho Tributario" Tomo I, pág. 310/311, Edit. Constancia 1957)...*" (T.F.A.B.A. En autos "BLANCO OSCAR", sentencia del 5 de octubre de 1989, Registro 4819, entre muchas otras)

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
Según se observa, la ARBA debe, en forma obligatoria y siguiendo las previsiones efectuadas por el Código Fiscal, realizar una determinación -o liquidación de anticipos- sobre base cierta y, solo ante la imposibilidad de hacerlo, debe efectuarla sobre base presunta. De ello se sigue que el sistema denominado ARBANet, se aparta claramente de las previsiones legales aludidas, **al establecer siempre y en todos los casos**, la determinación sobre base presunta.
Obviamente corresponde señalar que para la aplicación de cualquier presunción que hacen a este método de determinación de las obligaciones fiscales, se necesita contar con un "hecho conocido con certeza" que permita inferir la probable existencia de otro que se ignora. Pero este hecho cierto, del cual se parte, y posibilita la aplicación de la presunción, de ninguna manera puede confundirse con el concepto de base cierta..

VII. A. 2.- El requisito de la base cierta en la Ley de Coparticipación Federal y su violación por parte de ARBANet:

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
La ley 23.548 expresa y claramente establece en el art. 9 inc. b apartado 1 párrafo 13º, que el caso del impuesto sobre los ingresos brutos los períodos fiscales serán anuales, **con anticipos sobre base cierta**.
Debe tenerse en cuenta que esta ley-convenio, reconocida constitucionalmente por el art. 75 inc. 2 de la Carta Magna -y a la cual se adhirió esta provincia mediante ley Nº 10.650 (B.O. 21.283 del 20/7/1988)-, establece, entre otras cuestiones, los lineamientos y pautas que obligatoriamente deben respetar todas las jurisdicciones, al momento de diseñar y establecer el impuesto sobre los ingresos brutos (IIBB).
Por este motivo, se impugna el reglamento en cuestión, al violar expresamente el artículo 31 de la Constitución Nacional, que establece el principio de jerarquía normativa y supremacía constitucional.

> *"Nuestra constitución en sus arts. 4, 17 y 67 consagra la máxima de que solo el Congreso impone las contribuciones nacionales, y estas disposiciones, en virtud de lo sintéticamente expuesto, han de ser entendidas como bases inmutables igualmente para los gobiernos de provincia con referencia a las propias legislaturas, ya que los Estados particulares deben conformar sus instituciones a los principios de la Constitución nacional, expresa o virtualmente contenidos en ella (arts. 5, 31 y 108)"* (CSJN; *Fallos* 155:290, 184:542, 186:521 entre otros)

En tal sentido, debido a que nuestra Carta Magna es rígida, cualquier intento de las normas inferiores —en el presente caso locales— de modificar dicho cuerpo normativo, al no seguir el procedimiento de reforma constitucional previsto en el artículo 30 de la C.N., es jurídicamente insostenible y debe fulminarse con su nulidad.
Así, como se vio, la Ley de Coparticipación deja en claro que el impuesto sobre los ingresos brutos debe ser de carácter anual. El mismo podrá ser ingresado en períodos menores al año, mediante anticipos, pero estos deben siempre calcularse sobre base cierta.

Por lo tanto, cualquier sistema de liquidación de anticipos -sea administrativo o a instancias del propio contribuyente- que esta provincia quiera implementar, deberá ajustarse a las pautas dada por aquella ley. Y *prima facie* podrá inferirse la complejidad y dificultad que reviste el hecho de que un organismo administrativo pueda proceder a la auditoría y determinación de los anticipos, aplicando el método de la base cierta, a los millones de contribuyentes de la provincia que engloba el sistema ARBANet.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Como se lo reseñó en los antecedentes, el sistema ARBANet utiliza mayormente coeficientes, índices e información del propio contribuyente, pero que constituyen directamente una presunción de la actividad del mismo y no hacen a un correcto y verdadero conocimiento de la configuración del hecho imponible del impuesto, y su cuantía, por los cuales le corresponda tributar en el período del anticipo de que se trate.

Así, por ejemplo, el art. 5 de la R.N. 111/2008, establece que a los efectos del cálculo del anticipo, se tomará en consideración -entre otros parámetros- las declaraciones juradas presentadas. Claramente se observa que se toman con consideración las DDJJ presentadas bajo el anterior régimen, que se corresponden con otro período fiscal, para calcular el monto del anticipo del año corriente. Aún así, se desconoce completamente en qué medida se toma esta información.

El mismo artículo, es el que se encarga de fijar la base de cálculo que utiliza ARBANet, estableciendo además, que se tomará en consideración la información vinculada al contribuyente, y la información proporcionada por los agentes de recaudación y demás datos obtenidos a través de otros organismos públicos o privados.

Primero, hay que destacar la falta total de conocimiento por parte de este contribuyente, de cuál es la información con que cuenta ARBA vinculada a esta parte. Esto hace que sea imposible controlar de manera adecuada la forma en que se calculan los anticipos, quedando a exclusivo arbitrio del Fisco.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Nótese además que en cuanto a la información proporcionada por los agentes de recaudación, se podría inferir que los mismos proporcionan al Ente Fiscal los datos referidos a las retenciones o percepciones que va aplicando a los contribuyentes, y los montos respectivos.

Al efectuarse una retención sobre un pago de honorarios profesionales, el agente está informando este hecho, comunicando además el monto total -del honorario- sobre el cual se practica la retención. Así, el Fisco puede saber en parte cual es el monto imponible. Pero la Administración no solo no toma en cuenta la información respectiva al período del anticipo en curso, sino que se vale de otra serie de presunciones, para tratar de englobar aquellas posibles operaciones que puedan haberse realizado, y que no estén alcanzadas por ningún régimen de recaudación, y por lo tanto, no son informadas y conocidas por el Fisco. Solo podrían llegar a su debido y correcto conocimiento, de informarse por el propio contribuyente.

Piénsese, por ej., en la actividad del abogado, que al hacérsele un pago mediante cheque, de una indemnización por daños y perjuicios por parte de alguna compañía aseguradora, el profesional, en virtud de su mandato, estará percibiendo tanto sus honorarios profesionales, como aportes, y el capital de la indemnización de su mandante. Al momento de librar el pago, la aseguradora practicará la respectiva retención, pero además, el profesional, al depositar el cheque en su cuenta para girar los fondos respectivos a su mandante, estará registrando un movimiento de dinero que no corresponde en forma total a una retribución por su actividad, y sobre lo cual deba tributar IIBB.

Tanto la retención practicada por la aseguradora, como el depósito del cheque por el monto total, serían tomados en cuenta por ARBANet para la liquidación del anticipo. Esta forma de liquidación presuntiva, apareja como consecuencia que se estén gravando fondos –el capital de la indemnización perteneciente al mandante- como propios del letrado, originando un anticipo desmedido, y que no se podrá afrontar. Esta situación, descripta a modo ejemplificativo e hipotético, se está dando día a día en el desenvolvimiento de la actividad del profesional del derecho, lo que ha originado un sinnúmero importante de reclamos, que no han sido atendidos ni resueltos, y que son provocados por violar el requisito de calcular los anticipos sobre base cierta, desconociendo las realidades y modalidad con que se desarrolla la actividad del abogado que ejerce su profesión de manera liberal.

A modo de resumen, y ejemplificativo, podrá constatarse los propios dichos de la ARBA sobre la forma de calcular los ingresos, plasmada en los instructivos puestos a disposición en el sitio web, y que se adjuntan al presente.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Para el caso de información obtenida de las **acreditaciones en cuenta bancaria**, se expresa que:

> "Utilizando información de contribuyentes "cumplidores" se calcula un coeficiente de nivel de bancarización igual al cociente entre las acreditaciones informadas y los ingresos totales. La caracterización de "cumplidores" es atribuida considerando varias dimensiones, que son detalladas en el cuerpo del informe. Luego se analiza la distribución de dicho coeficiente en distintos grupos de contribuyentes, definidos en función de su actividad y tamaño. De cada grupo se selecciona el valor mediano, es decir aquel valor superado exactamente por el 50% de los contribuyentes, que luego es extrapolado al universo de "no cumplidores""
>
> "(…) Una vez calculado el coeficiente *de nivel de bancarización***,** el ingreso se computa como el cociente entre las acreditaciones informadas y el coeficiente calculado.
>
> Los ingresos del mes j para el contribuyente i son entonces, las acreditaciones bancarias reportadas por los agentes de información para ese contribuyente y mes, divididas por el coeficiente de nivel de bancarización calculado para ese contribuyente y mes. Dicho coeficiente, tal como se lo define en este informe, muestra la participación de las acreditaciones bancarias en el ingreso total. Por lo tanto, conociendo las acreditaciones en cada caso pueden recuperarse los ingresos originales."

Como se observa, ni siquiera se calcula directamente sobre las acreditaciones bancarias observadas, sino que de acuerdo al nivel de estas, más un coeficiente formado por la información proporcionada por los agentes de recaudación, se llega a un monto presunto de ingresos derivados de tales acreditaciones.

Respecto de la metodología basada en los **regímenes de retención**, se establece lo siguiente:

> "Utilizando información de contribuyentes "cumplidores" se calcula un porcentaje de ventas retenidas igual al cociente entre las ventas retenidas y los ingresos totales. La caracterización de "cumplidores" es

atribuida considerando varias dimensiones, que son detalladas en el cuerpo del informe. Luego se analiza la distribución de dicho coeficiente en distintos grupos de contribuyentes, definidos en función de su actividad y tamaño. De cada grupo se selecciona el valor mediano, que luego es extrapolado al universo de "no cumplidores".

El objetivo último es contar con una valoración de la participación de las ventas retenidas en los ingresos totales de todos los contribuyentes retenidos, para así calcular los ingresos a partir de las operaciones informadas por los Agentes de Recaudación."

"(…) Una vez calculados los porcentajes de ventas retenidas, el ingreso se computa como el cociente entre las retenciones sufridas y el porcentaje calculado, dividido por la alícuota promedio de retención correspondiente al contribuyente.

Los ingresos del mes j para el contribuyente i son entonces, las retenciones declaradas por los agentes de retención para ese contribuyente y mes, divididas por el porcentaje de ventas retenidas calculado para ese contribuyente y mes. Este cociente resulta en el monto de retenciones que el contribuyente hubiera sufrido si todas sus ventas hubiesen estado retenidas. Si dividimos este cociente por la alícuota de retención promedio del contribuyente i para el mes j, obtenemos el ingreso calculado para el contribuyente i durante el mes j.".

Por último, lo mismo pasa con la método que tiene en cuenta la información derivada de tarjetas de compra. El cálculo se realiza a partir del cómputo de un coeficiente de Ventas con tarjeta de débito o crédito/ Ingresos Totales para un grupo de control considerados "cumplidores".

No solo se utilizan coeficientes que presuponen una base imponible presunta, sino que además se utiliza datos de otros contribuyentes, para extrapolarlos, y presumir ingresos gravados en contribuyentes considerados por este sistema como "no cumplidores". Más allá del reproche fiscal que merezcan esta clase de contribuyentes, lo cierto es que tanto para cumplidores, como para no cumplidores, sus ingresos son calculados presuntivamente, violando los preceptos de la ley de coparticipación federal, por cuanto establece lisa y llanamente que el cálculo de los anticipos debe hacerse sobre base cierta.

Y si bien se puede pensar que la información proveniente de los sistemas descriptos puede ser, dentro de todo, las más acercada a la realidad del contribuyente –aún cuando lejos está de serlo-, piénsese en lo que resultará de las metodologías derivadas de "Índice de ajuste por crecimiento de precios y actividad, construido a partir de índices de precios y actividad oficiales" , "Remuneraciones pagadas", "Aportes Jubilatorios", "Declaraciones en Ganancias", "Índice verde" y los curiosamente denominados "Objetos Asociados".

Cabe traer a colación lo dispuesto por GIULIANI FONROUGE, quien claramente ha expuesto la diferencia entre base cierta y presunta, al sostener que:

"Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el Fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. Los elementos informativos pueden haberle llegado por conducto del propio deudor o del responsable (declaración jurada) o de terceros (declaración jurada o simple información, o bien por acción directa de la administración (investigación y fiscalización) y, por supuesto, deben permitir la apreciación "directa y cierta" de la materia imponible; de lo contrario, la determinación sería presuntiva." (GIULIANI FONROUGE, Carlos M.; *Derecho Financiero*, La Ley, Buenos Aires, 2004, pág. 441).

Y no solo radica la cuestión en el hecho de que se calcule el importe del anticipo de manera arbitraria, sino que además, la fijación del modo del cálculo queda a total y completo arbitrio de la Administración, quien podrá cambiarlo sin más, violentando claramente el principio de reserva de ley, que establece que todos los elementos del tributo –incluida la base de cálculo- deben estar fijados por ley formal.

En este sentido, la SCBA ha dejado claramente sentado que:

"Por otra parte, tiene dicho este Tribunal que uno de los principios básicos relativos a los impuestos en general es el que predica la ***necesidad de su certidumbre, que se traduce en que la cuota que se ha de pagar debe ser cierta y no arbitrariamente determinada*** (SCBA; B 52614, sentencia de fecha 24/03/1998, *in re* "Franceschi, Bade y Cía. S.A. contra Municipalidad de Tigre. Demanda contencioso administrativa", el resaltado me pertenece).

"El principio de certeza impone un orden racional, para que las normas legales sean claras y precisas, de modo tal que permitan a las personas prever en grado razonable las consecuencias que se pueden derivar de sus actos a la luz del orden jurídico." (SPISSO, Rodolfo R.; *Derecho Constitucional Tributario*, Lexis Nexis Depalma, Buenos Aires, 2000, pág. 254).

De lo expuesto, cabe concluir que el sistema denominado ARBANet, para la liquidación de los anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos, utiliza directamente una base de cálculo presunta, en clara violación de los preceptos de la ley de coparticipación federal, y derivando en la exigencia de que este contribuyente tenga que ingresar una suma de dinero, en concepto de impuesto, completamente arbitraria, lo que debe traer aparejado su declaración de ilegalidad, y consiguiente anulación de la Resolución Normativa Nº 111/2008.

VII. A. 3.- Inaplicabilidad de la base presunta sobre las acreditaciones bancarias a los profesionales del derecho:

A mayor abundamiento de todo lo expuesto, cabe destacar que el utilizar las presunciones que emplea ARBANet ocasiona un grave y particular perjuicio, en el caso de los abogados como el que acciona, toda vez que se produce un notorio choque con las particularidades que reviste el ejercicio liberal de la profesión.

Más arriba se ejemplificó las dificultades que apareja el presumir ingresos para un abogado, derivado de los

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

movimientos y acreditaciones en su cuenta bancaria. A esto se suma que el sistema impugnado, tiende a establecer una media o promedio de ingresos, y en consecuencia, exigir los anticipos en virtud de esto.
Esto trae aparejado que en el caso de los abogados, donde los ingresos brutos gravados por la percepción de honorarios, pueden ser esporádicos a lo largo del año, se refleje en que el sistema tiende a exigir un impuesto aún cuando en determinados períodos no se registre ingreso alguno.
Asimismo, sabido es que en el actuar del abogado, la cuenta bancaria no es solo un medio de cobro de honorarios -por lo cual debe tributar-, sino que es un forma de operatoria con clientes y demás sujetos, donde se acreditan no solo honorarios, sino fondos de todo tipo, que no se encuentran gravados por el impuesto.
Actualmente se llega a la inconsistencia de que si se acredita en la cuenta, por ej., fondos obtenidos por un préstamo hipotecario, el sistema ARBANet presume que son ingresos por lo cuales de debe tributar, y utiliza dicho parámetro para el cálculo del anticipo. De nuevo, cuando se depositen las cuotas para cancelar el préstamo, el sistema no solo utilizará dichos depósitos para calcular el impuesto, sino que además, sobre tales acreditaciones, efectuará las respectivas retenciones a cuenta del impuesto anual.
Pero la problemática del pretender tomar las acreditaciones bancarias en las cuentas de los abogados para querer reconstruir presuntamente base imponible, tiene larga data, y ha merecido el rechazo de los órganos especializados en materia tributaria, justamente por las características que adopta el ejercicio de la profesión.
Así, al fallar en la causa "Funes", el Tribunal Fiscal de la Nación, tuvo la oportunidad de expedirse sobre el asunto, al sostener:

> *"Que la falta de idoneidad del indicio utilizado para la determinación del impuesto, surge de la importante circunstancia -cuya ignorancia no puede aducir el Fisco- de que su* ***abogado, en el ejercicio de su profesión, normalmente cobra por cuenta y orden de sus clientes capital e intereses de los juicios que en su representación tramita y, normalmente esos montos son puestos a disposición por cheque judicial en que, a la orden del abogado patrocinante, se ponen fondos que engloban distintos conceptos, como ser capital, intereses, tasas judiciales o de impuesto de sellos y honorarios de los profesionales intervinientes****."*
>
> *"Que el medio idóneo para determinar aún en forma presuntiva el gravamen, hubiera sido oficiar a los juzgados en que el apelante tramitaba juicios para que informaran sobre los honorarios regulados, al Colegio de Abogados de la Provincia de Buenos Aires o para que informara sobre los montos que en concepto de cargas previsionales le hubieran retenido al apelante, y declaraciones testimoniales y recibos de clientes del estudio"*
>
> *"Que la Dirección General Impositiva no puede actuar discrecionalmente cuando el propio artículo 25 de la ley al referirse a la estimación presuntiva expresa que ella deberá fundarse en hechos y circunstancias conocidos que, por su conexión normal con lo que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permita inducir en el caso particular, la existencia y la medida del mismo.* ***Es indudable entonces que el indicio debe estar vinculado en forma normal con el tipo de actividad habitual que realiza el contribuyente, y, para el caso del ejercicio de una profesión liberal como la de abogado, los depósitos bancarios no constituyen un indicio razonable para la determinación de la obligación del contribuyente*** *frente al impuesto a los réditos."*
>
> *"Que por lo expuesto este Tribunal considera que la resolución apelada está viciada insanablemente de nulidad por haber excedido el poder administrador facultades regladas por la ley 11.683, que, sólo le permite efectuar una determinación sobre base presunta ante la carencia real de elementos para hacerlo sobre base cierta.* ***Ese vicio de nulidad se ve acentuado en el caso por la elección por parte de la Dirección de un indicio inadecuado -los depósitos bancarios- para estimar presuntivamente los réditos provenientes del ejercicio de una profesión liberal -la de abogado- principal fuente de ingresos del contribuyente"*** (TFN, causa "Funes, Orlando Lucio", de fecha 14/08/73, publicado en La Ley Online)

Como se observa, el hecho de querer utilizar este tipo de presunciones no se ajusta a la realidad y a las alternativas y pormenores que hacen a este tipo específico de actividad profesional que es la abogacía.
La irrazonabilidad de la utilización de esta metodología de liquidación, sumado a la patente contradicción con los claros preceptos de la ley de Coparticipación Federal, que impone la liquidación sobre base cierta, hace que la pretensión de esta parte, deba ser acogida sin condicionamientos, anulándose, por consiguiente, la Resolución Normativa Nº 111/2008.

VII. B.- Violación al principio de Legalidad y Reserva de Ley en materia tributaria:

Respecto del principio en examen, calificada doctrina ha sostenido que:

> *"El principio de la legalidad del impuesto encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares, y en el estado de derecho ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que en las formas democráticas de gobierno representan a la soberanía popular."* (GARCIA BELSUNCE, Horacio A.; *Estudios Financieros*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1966, pág. 217 y ss.; también en *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, pág. 79 y ss.).

VII. B. 1.- Indeterminación de la base imponible del anticipo:

Uno de los pilares sobre los cuales se erige la tributación, es el del principio de legalidad, y más precisamente, de reserva de ley, por cuanto todos los elementos que hacen al tributo (aspecto material del hecho imponible, base de cálculo, alícuota, sujetos, etc.) deben estar previamente fijados por ley, y el Fisco solo podrá exigir el pago del tributo, en tanto y en cuanto, respecto de un sujeto, se configuren tales extremos.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Este principio básico y fundamental del Estado de Derecho -por el cual 'ningún tributo puede ser establecido o impuesto sin el consentimiento de los representantes de la nación' (*no taxation without representation*), expresión del más antiguo principio político de la autoimposición o del consentimiento de los impuestos cuyo origen se remonta a la Edad Media, asegura a los ciudadanos un límite claro al poder tributario del Estado, a la vez que lo resguarda de cualquier actuar arbitrario y desmedido.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

> *"La razón del principio de legalidad se fundamenta en que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa racionalmente en la creencia que éstos gobiernan en nombre de la ley y de acuerdo con sus prescripciones. La finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir."* (SPISSO, Rodolfo R.; *op. cit.*, pág. 253).

Este principio, fue incorporado expresamente en nuestra Constitución Nacional, encontrándose consagrado en los artículos 4, 41, 17, 52, 75 incisos 1 y 2, a los cuales corresponde agregar el artículo 99 inciso 3, que prohíbe la Poder Ejecutivo recurrir a los decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria.

La CSJN ya ha asentado la regla de 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 -arts. 41, 17, 52 y 75 de la Constitución Nacional- (*Fallos*: 248:482; 316:2329).

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Ahora bien, como se lo desarrolló en los puntos anteriores, la reglamentación del sistema ARBANet por parte de la R.N. 111/2008 prescinde por completo de reglamentar lo concerniente a la base imponible del anticipo. La fijación de este elemento, queda ahora a total arbitrio y discreción del Fisco, quien, mediante los instructivos que se acompañan, apenas ilustran y dan a conocer algunos de los métodos utilizados.

Pero aún así, es innecesario que la Resolución Normativa se expida sobre la mentada base imponible, toda vez que esta debe ser establecida por ley formal. Y de eso se ocupa el mismo Código Fiscal, cuando en el art. 156 define al hecho imponible como el ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice. En el mismo sentido, el art. 161 establece cual es la base imponible, al fijar que el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos correspondientes al período fiscal, y que se deriven de la actividad gravada.

Ello así, la base imponible del anticipo no podrá ser otra que la del impuesto mismo, toda vez que el primero no es sino un pago a cuenta del último.

Como se vio, de acuerdo a la metodología de cálculo de ARBANet, se engloban en la base imponible conceptos totalmente extraños al hecho imponible y base de cálculo del impuesto, tal como lo define la ley. Esto no es sino una nueva forma de violentar el principio de reserva de ley, al pretender utilizar la aparente autonomía de la figura del anticipo como medio para desprenderse de las sujeciones que por ley, le vienen fijadas para el impuesto.

La doctrina conceptúa a este instituto afirmando que es una **obligación tributaria** que determinados sujetos pasibles deben cumplir antes de que se perfeccione el hecho imponible o bien, si este ya se ha perfeccionado en la realidad económica, antes de que venza el plazo general para pagar el impuesto anual (conf. CORTI, Arístides H. M., *Anticipos impositivos*, La Ley, Buenos Aires, 1981, pág. 9). **El anticipo participa de la misma naturaleza que la obligación tributaria principal,** debiendo ajustarse a sus características (conf. Cam. Nac. Esp. 5/11/1952 *in re* "Maissonave", *LL* 70-132; *JA* 1953-I-85; Cám Fed Cont. Adm., Sala I, 26/06/1971, "Peuser S.A.", *DF* XXI-1089).

Así, los anticipos de ARBANet, aparecen como un nuevo tributo, con un hecho imponible y una base de cálculo completamente distinta y diferente del impuesto sobre los ingresos brutos, y toda vez que todo tributo debe ser creado por el órgano legisferante -*nullum tributum sine lege*-, la consecuencia ineludible es que el reglamente administrativo que establece el sistema de anticipos ARBANet, deba ser anulado, por violentar los principios constitucionales descriptos supra, y a tenor de lo estrictamente establecido por el art. 103 inc. 1 de la Constitución Provincial.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Frente a actos del Poder Ejecutivo -o sus organismos autárquicos-, como el reglamento que se impugna, se ha pronunciado terminantemente la doctrina, oponiéndose a lo que ha denominado "crisis de legalidad", es decir, la creación de tributos o regulación de sus elementos, por una norma que no reviste el carácter de ley formal; diciendo:

> *"Contra esta crisis del principio de legalidad tributaria debe alzarse no solo la voz de los sectores contribuyentes afectados en sus legítimos derechos, sino también la de todos los que bregan porque el tan mentado estado de derecho deje ser una expresión retórica y se convierta en el real exponente de la vida jurídica del país.*
>
> *El estado de derecho llamado 'constitucionalismo' o 'gobierno de las leyes' tiene como nota fundamental la juridicidad o imperio del derecho, caracterizándose por la limitación jurídica del arbitrio del poder público y la estabilidad jurídica de las garantías individuales. El principio de legalidad -que es una modalidad del principio de la juridicidad del estado- determina que todo acto estatal que interfiera le libertad del individuo o su patrimonio, aumentando sus deberes u obligaciones, debe fundarse en una norma legal en sentido material (con contenido jurídico) y formal (emanada del Poder Legislativo)"* (GARCIA BELSUNCE, Horacio A., *Estudios Financieros*, cit., págs. 222-223).

Asimismo, de acuerdo al art. 9 inc. b de la ley de Coparticipación Federal, esta provincia de obligó a no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipados por dicha ley, ni a alcanzar hechos imponibles contemplados por aquellos. El sistema ARBANet, desligado como se encuentra del hecho imponible de IIBB, está gravando hechos distintos a los establecidos por la Ley de Coparticipación, lo cual acarrea su invalidez.

En tal sentido, se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia Nacional en muchas oportunidades, reiterándolo recientemente en la causa "Massuh S.A. s/ Concurso Preventivo s/ Incidente de revisión de la Fiscalía de la Provincia de Buenos Aires", con fecha 17/03/09, donde rechazó la pretensión fiscal provincial que se encontraba en pugna con

lo regulado por la Ley de Coparticipación. Asimismo, entendió el Máximo Tribunal, que el tema ya había sido resuelto por la Corte y no se había acatado su doctrina, expresando que resulta menester recordar la conocida jurisprudencia del Tribunal en cuanto a que, no obstante que sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos y que sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, *los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a sus sentencias* (*Fallos*: 25:365, 307:1094, 315:2386, entre otros). De allí surge la conclusión que carecen de fundamentos las resoluciones de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

VII. B. 2.- Configuración de un empréstito forzoso sin ley formal:

Se adelantó precedentemente, que el nuevo sistema ARBANet prevé, entre otras modificaciones, la imposibilidad de los sujetos comprendidos de solicitar la exclusión de los regímenes de recaudación (art. 17 R. N. 111/2008).

A esto se suma el hecho de que los pagos a cuenta por concepto de retenciones y percepciones que sufren los contribuyentes, ya no pueden ser computados contra el anticipo como lo era en el régimen anterior. Ahora, *"la Autoridad de Aplicación considerará las retenciones, percepciones y otros pagos a cuenta informadas por los agentes de recaudación y sufridas por el contribuyente, que se encuentren registrados en su base de datos"*. Pero en que medida cumple esto el Fisco, es total y completamente desconocido, y de imposible contralor, dado que en las liquidaciones que se confecciona mediante el sistema no se informan los pagos a cuenta computados.

Por otro lado, de la confrontación entre el monto exigido actualmente por el Fisco, con el que le correspondería tributar a este contribuyente de acuerdo a sus verdaderos ingresos brutos del período, surge casi constantemente un importe mayor reclamado por el Fisco, del que se debería tributar. Esto ocasiona que se vaya generando constantemente un saldo a favor, que no es posible computar por parte del contribuyente.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

La reglamentación prevé que, una vez al año, al confeccionarse la DDJJ anual, el contribuyente podrá rectificar la liquidación del Fisco, y en su caso, declarar los ingresos reales, computando debidamente todos los pagos a cuenta sufridos (arts. 12 y ss. R. N. 111/2008). En este supuesto, de surgir saldo a favor del contribuyente, solo se puede recuperar el mismo mediante la promoción de un juicio de repetición.

Al respecto, el art. 15 de la reglamentación, establece que:

> "En los casos en que de la declaración jurada anual presentada por el contribuyente y el importe liquidado por la Autoridad de Aplicación resulten **diferencias a favor del primero, las mismas quedarán sujetas a repetición**."

Como se deducirá, los saldos a favor que comienzan a originarse en los primeros meses del año, y que son luego arrastrados y hasta acrecentados a lo largo del período, recién pueden ser exteriorizados por el contribuyente en el momento de presentar la DDJJ anual, aproximadamente en el mes de marzo del año siguiente -a más de un año-. Aún así, dichos saldos a favor, serán recuperados luego de la promoción de un juicio de repetición, con la dilación que esto presupone.

A esto debe sumarse que, de acuerdo al art. 127 del Cód. Fiscal, los intereses que resarcitorios correspondientes sobre las sumas a devolver por el Fisco, solo se reconocerán a partir de la fecha de interposición de la demanda de repetición. Esto es, luego de presentada la DDJJ anual del impuesto, en la que el contribuyente tiene la posibilidad de exteriorizar el saldo a favor que se le generó durante el transcurso de todo un año. Período este último sobre el cual, no se reconocerá ningún tipo de interés.

De esta manera, el Fisco está configurando una requisición ilegal de fondos de los particulares, sin ningún tipo de interés, y lo que es aún más grave, sin ley formal que autorice a dicha operación financiera. El Fisco estará usufructuando de dichos saldos por un período más que prolongado de tiempo, y aún así, se le exigirá al particular que inicie un reclamo de repetición, de dudosa suerte, para restituir su propiedad.

Por esta mecánica, se instituye para determinados contribuyentes una suerte de empréstito forzoso al convertirlos en prestamistas obligados y crecientes al Fisco local de saldos a su favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que no se podrán aplicar a obligaciones futuras por el impuesto, ya que se incrementan de período en período, y sólo podrán recuperarse a través de un tortuoso y reiterado procedimiento de reclamos, y ulteriores recursos judiciales de repetición.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Como bien lo ha puntualizado el Superior Tribunal de Justicia de la CABA, en el voto el Dr. Casás al fallar en la causa "S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia":

> *"Por lo demás, aunque se viera en las retenciones practicadas ingresos fiscales sujetos a posterior devolución —como lo conceptualiza la Cámara, más allá de la inconsistencia de recaudar para restituir lo percibido en términos de la garantía constitucional de la razonabilidad que se construye a partir de los arts. 28 y 33 de la CN—, tal mecanismo, en los hechos, como se ha visto, independientemente del nomen iuris utilizado, importaría instituir un verdadero empréstito forzoso de naturaleza tributaria, sustancia que le ha reconocido prácticamente sin excepciones la doctrina nacional a dichos ingresos al caracterizar las obligaciones previstas como ahorro obligatorio por las leyes nos. 23.256 y 23.549, y la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re: "Pablo Horvath v. Nación Argentina (Dirección General Impositiva)" —Fallos: 318:676, sentencia del 4 de mayo de 1995—, lo que hubiera obligado a sancionarlo a través de ley formal, regulando pormenorizadamente todos sus presupuestos, conforme se deriva de lo consagrado en el art. 75, incs. 4º y 7º de la Constitución Nacional, por ser sólo la Rama Legislativa la que está habilitada, tanto para contraer empréstitos sobre el crédito de la Nación, cuanto para arreglar el pago de la deuda interior y exterior de la Nación; y, art. 53 de la Carta Magna local, en cuanto allí se expresa: Toda operación de crédito público interno o externo es autorizada por ley con determinación concreta de su objetivo. Es que no basta el nomen iuris de "retención" para caracterizar el instituto financiero que convierte al contribuyente en acreedor permanente del Fisco, ya que para*

definir la naturaleza jurídica de la prestación pública en exceso debe investigarse la estructura del presupuesto de hecho y la base de cálculo de la retención, lo que permitirá descubrir la inequivalencia, entre la detracción patrimonial amputada en demasía y la obligación final tributaria lo que denuncia la impropiedad técnica de la denominación utilizada.

Así entonces, aún en el caso de que estuviéramos en presencia de un empréstito forzoso, éste sería inconstitucional, por violación al principio de reserva de ley en el ejercicio de la potestad tributaria normativa al basarse en reglamentos subalternos, como por contravenir la regla de la igualdad que, si bien permite tratar en forma diversa a los desiguales, no tolera, como criterio dirimente del distinto, que la diversidad en la consideración se asiente en que los sujetos realicen operaciones intrajurisdiccionales e interjurisdiccionales —penalizando estas últimas—, pues ello importaría desconocer la razón de ser del dictado del Convenio Multilateral para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, atendiendo al imperativo sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entre otras, en la causa: "Bressani, Carlos H. y otros contra la Provincia de Mendoza, Inconstitucionalidad de leyes y devolución de dinero" (Fallos: 178:9), sentencia del 2 de junio de 1937, donde, siguiendo al Máximo Tribunal Federal de los Estados Unidos de América, sostuvo que la Constitución ha querido hacer un solo país para un solo pueblo, no habría Nación si cada provincia se condujera económicamente como una potencia independiente, pero no se ha propuesto hacer una Nación centralizada, agregando que la Constitución ha fundado una unión indestructible pero de estados indestructibles." (STJCABA, Expte. N° 5884/08, sentencia de fecha 12/11/2008, *in re* "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/amparo (art. 14 CCABA)").

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Así, se observa como el hecho de que los saldos a favor son de dificultosa, dilatada e improbable recuperación, sumado al desconocimiento completo de las metodologías de cálculo de los anticipos, y de la información utilizada por el Fisco, devienen en la exigencia de un importe tributario sin sustento alguno, y sin posibilidad de contralor.

Todo esto confluye a que el Fisco se haga de fondos de los particulares sin que encuentre sustento en norma alguna, disfrazando bajo los ropajes de un tímido anticipo de impuesto, lo que en verdad resulta ser un empréstito forzoso no autorizado.

Al respecto, es terminante el art. 47 de la Constitución Provincial, por cuanto prescribe que **no podrá autorizarse empréstito alguno sobre el crédito general de la Provincia, ni emisión de fondos públicos, sino por ley sancionada por dos tercios de votos de los miembros presentes de cada Cámara**.

En el citado fallo del STJ, se considera además la situación generada al imposibilitar la exclusión de los regímenes de recaudación. Se sostuvo al respecto que:

"La eliminación por la Administración Fiscal de los sustentos normativos que permitían la expedición del "certificado de no retención" o "de retención parcial" se muestra, frente a casos como el que se ventila en la especie, como una medida francamente desafortunada ya que la repetición poco resuelve, pues no evita que se reedite indefinida y contumazmente la situación y se prosiga cobrando en exceso en la fuente".

Por lo expuesto, y amén de las impugnaciones vertidas *supra* contra el sistema, en el aspecto que se detalla, este presunto sistema de liquidación de anticipos se muestra *prima facie* como un método de financiación de las arcas públicas, bajo la figura de un empréstito forzoso, que no ha sido instaurado por ley, tal el ineludible e inderogable requisito que viene dado por la Constitución provincial, lo que debe traer aparejado su declaración de inconstitucionalidad, acogiendo la pretensión de esta parte.

VIII.- SOLICITA SE OTORGUE MEDIDA CAUTELAR:

En este punto, se solicita a V.S. proceda al dictado de una medida cautelar, **tendiente a suspender la aplicación de la normativa impugnada**, por cuanto dispone la liquidación administrativa de los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y en consecuencia, **se mantenga la vigencia de las Disposiciones Normativas Serie "B" Nº 17/2006 y 78/2006, como medio cumplimiento de las obligaciones impositivas**, a través del sistema de confección, presentación y pago mediante declaraciones juradas realizadas por los contribuyentes.

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

De acuerdo a lo autorizado por el art. 22 inc. 2 de la ley 12.008, se solicita a V.S. se dicte una medida cautelar innovativa, tendiente a restituir la situación al estado anterior al que se encontraba, antes del dictado de la R.N. 111/2008, esto es, restablecer la aplicación de las Disposiciones Normativas Serie "B" Nº 17/2006 y 78/2006 que posibilitaban a todos los contribuyentes hoy alcanzados por ARBANet, cumplir con el pago de los anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos, mediante el sistema de autodeclaración, presentando las respectivas DDJJ que exteriorizaban la verdadera dimensión del hecho y base imponible del período.

En este sentido, resulta idónea la medida cautelar solicitada, y así lo ha reconocido la doctrina, al sostener que:

"(...)la medida innovativa es, aquella cautela excepcional que tiende a alterar el estado de hecho o de derecho existente antes de la petición de su dictado; medida que se traduce en la injerencia del juez -sin que medie sentencia firme- en la esfera de libertad de los justiciables a través de una orden de que cese una actividad contraria a derecho o que se retrotraigan las resultas consumadas de una actividad de igual tenor" (conf. PEYRANO, Jorge; *Medida Cautelar Innovativa*, Depalma, Buenos Aires, 1981, pág. 21, citado por LOGAR, Ana C.; "Las medidas cautelares en el nuevo Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires" en *El nuevo proceso contencioso administrativo de la Provincia de Buenos Aires* (obra colectiva), Librería Editora Platense, La Plata, 2004, pág. 471).

VIII. A.- Requisitos de procedencia:

A los efectos de obtener la pretensión cautelar que se solicita, a continuación se justifican los extremos de procedencia

de la medida.

VIII. A. 1.- Verosimilitud en el derecho:

El art. 22.1.a de la ley 12.008, requiere que se invoque un derecho verosímil en relación al objeto del proceso, lo que debe entenderse como la probabilidad de que el derecho exista, y no como una incontestable realidad, que solo se logrará al final del proceso. No se requiere la plena prueba, sino un acreditación *prima facie* (conf. LOGAR, Ana C. *op. cit.*, pág. 444).

> *"Por lo que se refiere a la investigación sobre el derecho, la cognición cautelar se limita en todos los casos a un juicio de probabilidad y de verosimilitud. declarar la certeza de la existencia del derecho es función de la providencia principal: en sede cautelar, basta que la existencia del derecho aparezca verosímil, o sea, para decirlo con mayor claridad, basta que, según un cálculo de probabilidades, se pueda prever que la providencia principal declarará el derecho en sentido favorable a aquel que se solicita la medida cautelar"* (CALAMANDREI, Piero; *Introducción al Estudio Sistemático de las Providencias Cautelares*, El Foro, Buenos Aires, 1997, pág. 77).

No obstante esto, del relato desarrollado en la presente pieza ha quedado suficientemente demostrada la ilegalidad del sistema de liquidación de anticipos instaurado por la R.N. 111/2008, y los perjuicios que irroga a a este letrado en su carácter de contribuyente.

Como se expuso, el sistema contraría palmariamente los preceptos de la ley de coparticipación federal, al establecer un sistema de liquidación sobre base presunta, exigiendo montos en concepto de anticipos sin la posibilidad de saber como se llega al mismo, que información se utiliza para la liquidación, y sin contar con un medio idóneo de impugnación o reclamo. Todo ello sumado al hecho de que los incesantes saldos a favor que genera el sistema, ante la imposibilidad de excluirse de los desmedidos regímenes de recaudación, configuran un empréstito forzoso que no ha sido instaurado por el Congreso provincial.

De esta manera, se estima haber demostrado los requisitos necesarios para hacer procedente el dictado de la medida cautelar por la verosimilitud del derecho acreditado, *fumus bonis Juris* (conf. DE LAZZARI, Eduardo, *Medidas Cautelares*, T. I, pág. 28; MORILLO y otros; *"Códigos ..."* T. II- C, págs. 493/494; ARAZI, Roland; *Medidas Cautelares*, Ed. Astrea, Pág. 7; CSJN., *in re* "Baliarda S.A. c. Provincia de Mendoza s/ Acción Declarativa" del 30.5.95; id. 23.11.95, *Doctrina Judicial* 1.996-1-611; 1.997-1-218).

VIII. A. 2.- Peligro en la demora:

El aludido art. 22 de la ley 12.008, requiere que existiere la posibilidad de sufrir un perjuicio inminente o la alteración o el agravamiento de una determinada situación de hecho o de derecho.

En tal sentido, el perjuicio causado a todos los matriculados por el sistema ARBANet ha sido expuesto y detallado a lo largo de la presentación, resultando innecesario repetirlo, máxime cuando el daño ya no es probable o inminente, sino más bien cierto, concreto y actual.

Asimismo, atento a que mes a mes se siguen liquidando los anticipos bajo esta nueva modalidad, todos los perjuicios derivados de este régimen se reeditan con cada nuevo período, agravándose la situación de los matriculados, y tal es el supuesto que contempla la segunda parte del art. 22.1.b de la ley 12.008, por lo que corresponde tener por acreditado este requisito.

VIII. A. 3.- No afectación grave del interés púbico:

Respecto del punto en examen, cabe señalar que la medida solicitada no implica ninguna afectación del interés público, toda vez que lo que se solicita es la suspensión de la aplicación del sistema ARBANet instaurado por la R.N. 111/2008, permitiendo a este contribuyente cumplir sus obligaciones fiscales del mismo modo que lo venían haciendo bajo el anterior régimen -de autodeclaración-, el que, por otra parte, ha estado vigente desde la instauración del Cód. Fiscal hasta el mes de diciembre del pasado año.

De esta manera, no se afecta interés público alguno, ni se ocasiona perjuicio a las rentas fiscales, ya que los anticipos que sean debidos serán correctamente ingresados en la misma medida que el Fisco los venía percibiendo hasta hace seis meses, sin ninguna objeción, y es, además, el sistema que se mantiene vigente para contribuyentes con ingresos brutos mayores a $450.000 anuales.

VIII. A. 4.- Contracautela:

En relación al presente requisito, se podrá ponderar que no se derivará perjuicio alguno para la demandada, del cumplimiento de la medida cautelar. Ello, toda vez que como se explicó, las obligaciones fiscales de los alcanzados por la cautela se continuarán cumpliendo en tiempo y forma.

En forma subsidiaria, y como contracautela, se ofrece caución juratoria, a prestarse por Secretaría en la forma de estilo.

VIII. CASO FEDERAL:

Se formula expreso planteo de caso federal para el supuesto improbable de que las instancias ordinarias no acogieran la defensa deducida formal o sustancialmente, conforme a las prescripciones del articulo 14 de la ley 48, a fin de articular oportunamente el recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por violación de los preceptos constitucionales individualizados en el cuerpo del presente.

VIII. 1.- Principio de legalidad y reserva de ley:

El actuar de la Administración debe estar amparado en expresas directivas legales, y como consecuencia, no puede obligarse al particular a hacer lo que la ley no manda, tal el principio que emana del art. 19 de la Constitución

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Nacional.
Al establecer una obligación tributaria sin ley, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires ha violado los artículos 4, 17, 19 y 75 inciso 2º, de la Constitución Nacional, que contemplan el principio de reserva de ley en la faz normativa (cfr. José Osvaldo Casás, *Principios Jurídicos de la Tributación*, en "Tratado de Tributación", dirigido por Horacio A. García Belsunce, Editorial Astrea, Año 2003, Buenos Aires, Tomo I, Volumen I, p. 261), esto es, que la obligación tributaria debe ser sancionada únicamente por el Congreso, lo cual resulta de estricta aplicación a las Provincias, conforme lo prevé el artículo 5º y 31º de la Carta Magna.
En este sentido, la Corte Suprema de Justicia Nacional ha sostenido que:

> *"(...) resulta necesario recordar 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 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*" (C.S.J.N. *in re*: "Nación AFJP c. Provincia de Tucumán", *Fallos* 329:1154, de fecha 09/05/2006).

De ahí, pues, que en esta materia, la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (C.S.J.N. en *Fallos*: 321:366, in re "Luisa Spak de Kupchik y otro c/ Banco Central de la República Argentina y otro"; Fallos: 316:2329; 318:1154 y 323:3770) y, concordantemente con ello, la CSJN ha afirmado reiteradamente 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 (causa 'Eves Argentina S.A.', Fallos: 316:2329 -considerando 10 y su cita-, entre otros).
Como se demostró, al liquidarse los anticipos con métodos e información desconocidos, y alterando la base imponible prevista para el impuesto sobre los ingresos brutos, se está exigiendo un tributo sin ley que lo ampare.
Asimismo, la Administración se aparta del principio general fijado por el Código Fiscal, de determinar las obligaciones sobre base presunta, sin norma que la autorice a tales efectos. En tal sentido, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, ha violado también el principio de legalidad en la faz aplicativa (cfr. José Osvaldo Casás, *Principios Jurídicos de la Tributación*, cit., p. 262 y ss.), en tanto no ha subordinado su actuar a la ley.
Ha sostenido la CSJN que

> "*Es inherente al ejercicio de la actividad administrativa que ésta sea desempeñada conforme a la ley, pues constituye una de las expresiones del poder público estatal, que tiene el deber de someterse a ella. En esa sujeción al orden jurídico radica una de las bases del estado de derecho, sin la cual no sería factible el logro de sus objetivos"*. Agregando que: "*La administración debe ser legal; si su actividad es ilegal debe rectificarse, en primer término, por la propia administración pública, y a falta de ella, por el órgano jurisdiccional competente. El administrado debe tener garantías de justicia respecto de la Administración Pública"* (CSJN *in re* "Recurso de hecho: Bauhoffer, Martha B. en autos: Naveiro de La Serna de López, Helena M.", de fecha 19/11/1992, *Fallos* 315:2771)

Ello así, ha habido una notoria violación al principio de reserva de ley o legalidad, en los términos expuestos, causando una cuestión federal, lo que permite abrir la vía del remedio extraordinario.

VIII. 2.- Seguridad Jurídica:

El reglamento impugnado de la Agencia de Recaudación, al dejar librado a su exclusivo arbitrio la determinación de la base imponible y -por ende- el impuesto a pagar, afecta también el principio de seguridad jurídica, valor al que la Corte Suprema de Justicia Nacional ha reconocido jerarquía constitucional (cfr. *Fallos:* 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218, entre otros).
Ello implica -también- prescindir de la *"...necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria*" (C.S.J.N. *Fallos*: 253:332; 315:820; 316:1115, más recientemente en autos "DGI en autos BBVA TF-19.323-I", de fecha 02/12/08, *Fallos*: 331:2649), vulnerando claramente la seguridad jurídica.

VIII. 3.- Razonabilidad:

El acto impugnado, en tanto permite a la Agencia de Recaudación liquidar una carga tributaria (denominada "anticipo") con absoluta prescindencia de las normas legales y constitucionales aplicables, resulta -además- manifiestamente arbitrario e irrazonable, vulnerando los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional.
Así, el reglamento atacado, no sólo fue emitido incumpliendo el principio de reserva de ley o legalidad, lo cual afecta el debido proceso adjetivo o formal (como se expuso en el Punto VIII.1), sino que además, resulta inconstitucional por vulnerar el debido proceso sustantivo o material, o en otros términos, por carecer de razonabilidad.
En efecto, el principio de razonabilidad importa, dentro de nuestro constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad, en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos. Ello quiere decir que existe un patrón, un criterio, un estándar jurídico, que obliga a dar a la ley -y a los actos estatales de ella derivados inmediata o mediatamente- un contenido razonable, justo, valioso, de modo que alguien puede ser obligado a hacer lo que manda la ley o privado de hacer lo que ella prohíbe, siempre que el contenido de esa ley sea razonable, sea justo, y sea válido (conf. BIDART CAMPOS, Germán; *Derecho Constitucional*, Tomo II, Editorial Ediar, págs. 118-119)
Es dable advertir, sin dificultades, que el reglamento dictado viola el mencionado principio, toda vez que permite a la ARBA exigir una obligación tributaria en forma arbitraria, sin sujeción al bloque de legalidad, dejando a su sola voluntad el establecimiento de la deuda que le corresponde abonar a cada contribuyente. De ello se deduce, la manifiesta iniquidad de la norma impugnada.
En tal sentido, solicito la aplicación de la doctrina judicial del Máximo Tribunal Nacional, que desde antiguo ha

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version
UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

establecido que

"*las leyes son susceptibles de cuestionamiento constitucional cuando resultan irrazonables, o sea, cuando los medios que arbitran no se adecuen a los fines cuya realización procuren, o cuando consagren una manifiesta iniquidad*" (C.S.J.N., *Fallos*: 98:20; 147:402; 150:89; 160:247; 171:348; 199:433; 200:450; 247:121; 249:252; 250:418; 253:478; 256:341; 263:460; 288:325 y finalmente, 299:428 del 28/12/77).

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

Lo expuesto, causa cuestión federal suficiente para acudir -vía recurso extraordinario- a la Corte Nacional.

VIII. 4.- Jerarquía normativa y supremacía constitucional:

Como se lo expuso, la Resolución Normativa Nº 111/2008, resulta repugnante, directa o indirectamente, a numerosos principios y normas de la constitución nacional, provincial, ley de coparticipación federal y Código Fiscal -los que han sido detallados a lo largo del presente-, motivo por el cual impugnamos dicho reglamento por violar expresamente el artículo 31 de la Constitución Nacional, que establece la jerarquía normativa y supremacía constitucional.

"Nuestra constitución en sus arts. 4, 17 y 67 consagra la máxima de que solo el Congreso impone las contribuciones nacionales, y estas disposiciones, en virtud de lo sintéticamente expuesto, han de ser entendidas como bases inmutables igualmente para los gobiernos de provincia con referencia a las propias legislaturas, ya que los Estados particulares deben conformar sus instituciones a los principios de la Constitución nacional, expresa o virtualmente contenidos en ella (arts. 5, 31 y 108)" (CSJN; *Fallos* 155:290, 184:542, 186:521 entre otros).

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

En tal sentido, debido a que nuestra Carta Magna es rígida, cualquier intento de las normas inferiores —en el presente caso locales— de modificar dicho cuerpo normativo, al no seguir el procedimiento de reforma constitucional previsto en el artículo 30 de la C.N., es jurídicamente insostenible y debe fulminarse con su nulidad.

En efecto, las cuestiones constitucionales suscitadas y expresadas en este escrito, deben ser resueltas en todos los procedimientos judiciales y en todas las instancias, debido a que de lo contrario, se omitiría aplicar la Constitución Nacional, vulnerando claramente la supremacía constitucional.

Por lo expuesto, en caso de no proceder al tratamiento de los planteos de inconstitucionalidad alegados, dejo expresamente introducida la cuestión federal para acceder por recurso extraordinario a la Corte Suprema de Justicia Nacional, por violación de los artículos 30 y 31 de la Constitución Nacional.

VIII. 5.- Derecho de propiedad:

El Reglamento que se impugna, también viola el artículo 17 de la Constitución Nacional. En efecto, la CSJN ha sostenido que:

"*El término 'propiedad', cuando se emplea en los arts. 14 y 17 CN. o en otras disposiciones de ese estatuto comprende, como lo ha dicho esta Corte, 'todos los intereses apreciables que un hombre puede poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad'. Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones de derecho privados sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos privados o públicos), a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de 'propiedad'"* (CSJN, en autos "Bourdieu, Pedro E. v. Municipalidad de la Capital Federal", de fecha 16/02/1925, *Fallos*: 145:307).

Partiendo de tal concepto, la reglamentación dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, al pretender establecer una carga tributaria basada en su sola voluntad, vulnera dicho principio. En tal sentido se ha pronunciado la Corte Nacional frente a actos similares del Poder Ejecutivo (y organismos autárquicos), donde tuvo la oportunidad de expresar:

"*Que según surge de los artículos 4 y 67, inciso 2º, de la Constitución Nacional [actual 75 inciso 2º] y la doctrina de esta Corte que tiene establecido que el cobro de una contribución sin ley que la autorice, vulnera la garantía de la propiedad del art. 17 de la Ley Suprema (doctrina de Fallos: 155:290; 174:225; 180:3894; 186:521; 195:539; 206:21 y sus citas), sólo por ley del Congreso de la Nación se podría haber creado un gravamen que incidiera en el contrato celebrado entre el usuario y la empresa prestataria del servicio de transporte afectando la salida de los accionantes al exterior del país*", agregando que "*...en orden al punto cuadra añadir que este principio de reserva de la ley tributaria, de rango constitucional y propio del Estado de Derecho, únicamente admite que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria, por más que se motive la resolución adoptada en genéricas 'pautas de políticas fijadas por las autoridades económicas' (fs. 16) y la existencia 'de un estado de calamidad económica interna' (y fs. 54 del expte. E-98), debido a que dicho sistema supone un Estado cuyas potestades son limitadas y se hallan sujetas en ese deslinde de competencias fijadas en la Constitución, predispuesto para garantizar una estabilidad calculable entre gobernantes y gobernados* (Fallos: 248:291)" (CSJN, en autos "Alberto Francisco Jaime Ventura y otra v. Banco Central de la República Argentina", de fecha 26/02/76, Fallos: 294:152)

UNREGISTERED
Created by Unregistered Version

En consecuencia, la violación de este derecho fundamental por el obrar ilegítimo del Fisco provincial, habilita el planteo de esta cuestión federal para ocurrir oportunamente -de ser necesario- mediante el remedio extraordinario federal.

VIII. 6.- Principio de igualdad:

En el presente caso, y tal como se expuso, la discriminación efectuada por parte del sistema ARBANet, en cuanto exceptúa del mismo a los contribuyentes que hayan obtenido ingresos brutos mayores a $ 450.000 en el período

anterior o estén comprendidos en las previsiones del Convenio Multilateral, importa una clara desigualdad y una discriminación irrazonable, y como tal, viola lisa y llanamente el artículo 16 de la Constitución Nacional; 1º de la Declaración de los Derechos del Hombre y Ciudadano; 2º de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; Preámbulo, 1º y 7º de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; 24º de la Declaración Americana sobre Derechos Humanos, considerandos del Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales.

UNREGISTERED

Por lo expuesto, el tratamiento distinto de las partes en idéntica situación, produce una violación de la constante y uniforme doctrina de la Corte Suprema de Justicia Nacional, quien ha sostenido desde antaño que la garantía de la igualdad ante la ley ha de traducirse en la paridad de trato para quienes se encuentran en idénticas condiciones, y en que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias (*Fallos* 138:813; 16:118; 74:133).

Created by Unregistered Version

En tal sentido sostuvo dicho tribunal desde hace mucho tiempo que:

> *"El texto de tal disposición, inspirada por la conciencia democrática de sus autores, que abominaban toda primacía ilegítima, que no admite prerrogativas de sangre ni de nacimiento, que suprime los títulos de nobleza y los fueros personales, para declarar enseguida, que todos los habitantes son iguales ante la ley, demuestra con toda evidencia cuál es el alto propósito que la domina: el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se concede a otros en iguales circunstancias (Fallos: 16:118, 101:401)"* (Corte Suprema de Justicia Nacional, en autos "Eugenio Díaz Velez c. Provincia de Buenos Aires", de fecha 20/06/1928, *Fallos* 151:359)

UNREGISTERED

Observamos que en el presente caso, la infundada discriminación entre aquellos sujetos que quedan comprendidos en el sistema ARBANet por poseer ingresos brutos operativos menores a $ 450.000 anuales, y aquellos que lo superan, no encuentra parámetro de distinción razonable. Lo mismo sucede cuando se compara con contribuyentes excluidos por estar adheridos a las normas del Convenio Multilateral, aún cuando ambos tengan ingresos menores a los referidos. **Estas distinciones no encuentra sustento ni justificación razonable alguna, lo cual permite concluir que se trata de una burda discriminación, basada en un parámetro totalmente arbitrario, situación que claramente viola los artículos de la Constitución y los tratados internacionales referidos.**

Created by Unregistered Version

IX.- PRUEBA:

Solicita a V.S. que oportunamente disponga la apertura de la causa a prueba, ofreciendo la siguiente en sustento de las consideraciones formuladas:

1.- DOCUMENTAL:

a) Copia autenticada del ejemplar Nro. 26.034 del Boletín Oficial del día 9 de diciembre de 2008, en donde consta la publicación de la Resolución Normativa ARBA Nº 111/2008;

c) Copia de los instructivos sobre las metodologías utilizadas para calcular los anticipos mensuales (4);

2.- INFORMATIVA:

a) Para el caso de que se desconozca la documentación presentada y de entenderlo V.S. necesario, solicito se libre oficio al Departamento Boletín Oficial de la Dirección de Impresiones del Estado y Boletín Oficial, a los efectos de que informe si oportunamente ha sido publicado el texto de la Resolución Normativa ARBA Nº 111/2008, enviando en su caso, copia auténtica del ejemplar;

3.- CONFESIONAL:

a) Se cite al Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación de Buenos Aires, a los efectos de que absuelva posiciones a tenor del pliego de posiciones que en su oportunidad se acompañará.

X.- TASA DE JUSTICIA:

UNREGISTERED

Que atento a lo normado por el art. 20 de la ley 13.928, la presente acción se encuentra exenta del pago de todo tributo, y en especial, de la Tasa Retributiva por Servicios Judiciales, lo que se solicita se tenga presente.

Created by Unregistered Version

XI.- PETITORIO.

Por todo lo expuesto, de V.S. solicita:

1.- Se lo tenga por presentado, parte y con el domicilio procesal constituido y por promovida en legal tiempo y forma la presente acción de amparo;

2.- Se tenga presente y por debidamente introducida la cuestión federal;

3.- Se tenga presente la prueba ofrecida y la documental acompañada;

4.- Se otorgue la medida cautelar solicitada;

5.- Oportunamente, se dicte sentencia acogiendo la pretensión de esta parte.

Proveer de conformidad;

SERA JUSTICIA.

Dr. Alberto O. Belén.-
Secretario General.-

Dr. Adrián Rubén Lamacchia.-
Presidente.-