

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N°58

Objetivo del Informe:

Analizar la “Jurisprudencia Judicial y Administrativa” más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Vall Ross Internacional S.A. c/ Provincia de Misiones y otros/ amparo Ley 16.986 (10/09/2020)*”. Regímenes de Retenciones Bancarias. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Acción de Amparo. Competencia Originaria.

Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala I. “*MARITIMA MARUBA S.A. c/EN-AFIP-DGI s/INC APELACION (17/07/2020)*”. Acción Declarativa de Certeza. Régimen de Moratoria. Ley 27.541.

Cámara Federal de Córdoba. Sala B. “*ELECTROINGENIERIA S.A. y Otro c/Estado Nacional y Otro (13/08/2020)*”. Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad. Régimen de Moratoria. Ley 27.541.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Vall Ross Internacional S.A. c/ Provincia de Misiones y otro s/ amparo Ley 16.986 (10/09/2020)”. Regímenes de Retenciones Bancarias. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Acción de Amparo. Competencia Originaria.**

I. Reflexiones Previas

Sin dudas el año 2020, el cual aún no ha terminado, es un año extraordinario (por darle un sentido positivo). Esto aplica a todos los ámbitos de la vida, más allá que en función de nuestra individualidad, la huella que nos dejará será disímil.

En nuestro metro cuadrado, la **Jurisprudencia Tributaria**, podríamos calificar al año de un **desierto**.

Hubo y hay una ausencia del Poder Judicial, que el Poder Ejecutivo (en los tres niveles del estado), ha sabido ocupar hábilmente, empujado por sus necesidades de recaudación (con o sin pandemia). En ese desierto han quedado iterando un sin número de temas que requerían de forma impostergable una definición jurisdiccional¹. Esto se ha exacerbado, cuando nos ceñimos a revisar las resoluciones de nuestro Máximo Tribunal.

No comparto la idea de que la cuarentena y/o aislamiento, provocados por la pandemia, hayan sido un óbice para la actividad judicial. Había y hay muchos expedientes que ostentan todos los elementos necesarios para que, sus jueces naturales, resuelvan sobre las cuestiones de fondo.

Es más, podría haber sido un año en el cual se resolvieran causas pendientes, reduciendo el universo de expedientes (stock) que esperan su momento de definición, dada la suspensión de plazos procesales para interponer nuevas causas, que imperó² durante gran parte del año.

Pero nada de ello ocurrió. Hemos vivido un año de anemia de justicia, salvo por determinadas y selectas cuestiones urgentes, en particular en los tribunales de grado. **No es casualidad que las causas que analizaré se limiten (exclusivamente) a resoluciones sobre medidas cautelares.**

Se entiende el contexto político-social del cual es parte nuestro Tribunal Címero (y el poder judicial en su conjunto), pero no se puede dejar huérfanos a los contribuyentes, ante la

¹ Ej. Causa “*Esso c/Municipalidad de Quilmes*”. Tema el cual es central para el desarrollo de los negocios por parte de las empresas, que en definitiva son contribuyentes. Recordemos que la audiencia pública se realizó en junio/2019 (hace más de un año).

² Y aún continúa en ciertos tribunales.

desesperación recaudatoria (este año justificada por la pandemia – aunque no en los métodos utilizados) de los fiscos (reiteremos, de todos los niveles del estado).

He escrito en muchas ocasiones sobre la **ausencia de noción de justicia** cuando los expedientes se eternizan (como habitualmente vemos - casi dos décadas). Este año, la **ausencia de noción de justicia ha alcanzado niveles absolutos**.

En virtud de las reflexiones expuestas en los párrafos previos, desde ya advierto al lector, que los fallos que analizaremos, más allá de su importancia, sólo serán un espejo del desierto judicial al cual los ciudadanos y/o contribuyentes y/o agentes económicos estamos sometidos.

II. Vall Ros Internacional S.A. – Dictamen de la Procuración (5/10/2018)

Ante todo, una curiosidad: analizaremos un dictamen de la Procuración y una resolución de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que mencionan a un impuesto nacional (Impuestos Internos), pero en realidad se refieren a otro y de carácter provincial (Impuesto sobre los Ingresos Brutos)³.

Aclarado lo anterior, nos dirigimos al estudio de la resolución de la Corte. Estamos en presencia de una **acción de amparo**, cuyo tema subyacente, específicamente en este primer caso objeto de estudio, es el de los **regímenes de recaudación bancarios del Impuesto sobre los Ingresos Brutos** (un viejo conocido nuestro).

Específicamente, en el caso bajo análisis, el de la **Provincia de Misiones**, el cual se caracteriza por operar por fuera de la coordinación de la Comisión Arbitral (SIRCREB⁴) y, en consecuencia, gozar de la más absoluta discrecionalidad en cuanto a su aplicación⁵.

Recordemos que la combinación de alta inflación y la imposibilidad de acceso (real – no teórico) a la Justicia, por parte de los contribuyentes ante los excesos de los fiscos provinciales (en particular con respecto a regímenes de recaudación), configura un incentivo único para que este verdadero flagelo, que conlleva un costo financiero y económico incalculable para las empresas, siga en pleno crecimiento, en casi la totalidad de las jurisdicciones y, en particular, en aquellas que están por fuera del cordón central productivo del país, donde la generación de riqueza por parte del sector privado, en el ámbito de sus jurisdicciones, es relativamente baja.

³ Detecté esta anomalía por el hecho de que la resolución se fundamenta en actos y normas de carácter provincial (Misiones).

⁴ Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias. Sólo las provincias de Misiones y Tucumán están fuera del régimen coordinado por la Comisión Arbitral.

⁵ Más allá que el SICREB tampoco le otorga al contribuyente (el que paga el sistema), ningún tipo de inmunidad en cuanto a la generación de saldos a su favor y, en consecuencia, del perjuicios financiero y económico, que ello acarrea.

Más allá de lo expuesto, como nos ha enseñado el maestro Jorge Macón⁶, esto no quiere decir que, en estas jurisdicciones (ej. Misiones u otras del NEA o, también, del NOA), no haya nichos de capacidad contributiva, donde los estados provinciales y municipales puedan abreviar para conseguir recursos genuinos (ej. impuestos inmobiliarios o automotores), dado que existen segmentos de la población con ostensibles acumulación de riqueza, más allá de los extensos sectores empobrecidos y dependientes del Estado. Pero el costo político de hacer tributar más a los que tienen mayor capacidad contributiva y son “locales” es muy elevado, siendo más sencillo, ante la ausencia de Justicia, cobrar por medio de regímenes de recaudación a sujetos extraterritoriales que no votan en la jurisdicción.

Ante esta situación (el contexto descrito) y dada la falta de actualización de nuestra Ley de Coparticipación, se han creado (por resoluciones de los organismos fiscales) impuestos autónomos del propio Impuestos sobre los Ingresos Brutos, como son aquellos que se aplican sobre los movimientos de fondos bancarios, entre otros (tema sobre el cual no voy a profundizar, dado que he escrito sobre el mismo en reiteradas ocasiones).

Yendo al caso concreto objeto de estudio, la Sociedad (con domicilio en CABA) inició ante el **Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal N°8**, una acción de amparo contra la Provincia de Misiones (Ministerio de Hacienda y Finanzas), **con el fin de que se deje sin efecto la resolución por la cual la demandada percibe Impuestos Internos (léase Impuestos sobre los Ingresos Brutos) mediante retenciones bancarias.**

- **En este punto es pertinente hacer un paréntesis (por más que reiteremos el tema):**

La Provincia de Misiones (por los menos hasta el día de hoy) no cobra Impuestos Internos (impuesto legislado por el Estados Nacional - de hecho, fue el tributo que dio lugar a la primera ley de coparticipación, en la década del '30 del siglo pasado) y, en consecuencia, no tiene regímenes de recaudación bancarios relativos a los mismos.

Por lo tanto, el amparo se relaciona con las retenciones bancarias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, más allá que la accionante es sujeto de derecho (entendemos por la actividad), de Impuestos Internos.

Si bien no hemos tenido acceso al expediente, la Sociedad pudo haber realizado algún tema de analogía con Impuestos Internos, pero es irrelevante a los fines del

⁶ Jorge Macón. “Economía del Sector Público”. Ed. McGraw-Hill Interamericana – 2001. Pag. 166: “...la noción de pobreza tiene sentido para las personas pero no para las provincias. Porque en las provincias pobres también hay personas ricas que pueden pagar impuestos.....”.

tema de la competencia en la acción de amparo – que termina siendo la cuestión central de este antecedente.

Oportunamente, el magistrado del mencionado juzgado se declaró incompetente para entender en los presentes obrados y ordenó que la causa fuera remitida a la Corte.

A su turno, la Procuradora, Dra. Laura Monti, expresa, en primer término, que se desprende de los términos de la demanda, a cuya exposición de los hechos se debe atender de modo principal para determinar la competencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que la actora⁷, deduce el presente amparo con el objeto de que se le ordene a la demandada (Misiones) que deje de percibir (mediante retenciones en su cuenta bancaria) un impuesto local (Ingresos Brutos), al estimar que ese proceder es inconstitucional (lo que solicita que así se declare), por ser contrario a la Ley Tributaria Provincial y a diversos derechos garantizados en la propia Constitución Nacional (*Derechos de Trabajar y Comerciar: artículo 14; Garantía de la Propiedad: artículo 17; Debido Proceso: artículo 18 y 33; Garantía de Igualdad ante la Ley: artículo 16; etc.*).

Sentado ello, considera que corresponde poner de resalto que el Tribunal ha reconocido la posibilidad de que la acción de amparo, de manera general, tramite en esta instancia (originaria), siempre que se verifiquen las hipótesis que surtan la competencia originaria prevista en los artículos 116 y 117, de la Constitución Nacional (reglamentados por el artículo 24, inciso 1º, del Decreto-Ley 1285/58) porque, de otro modo, en tales controversias quedarían sin protección los derechos de las partes en los supuestos contemplados por el artículo 43, de la Constitución Nacional y por la Ley 16.986.

Para que proceda la competencia originaria de la CSJN, en los juicios en que una provincia es parte resulta necesario examinar la materia sobre la que éste versa, es decir, que se trate de una causa de manifiesto contenido federal o de naturaleza civil, en cuyo caso resulta esencial la distinta vecindad o nacionalidad de la contraria.

Por lo tanto, quedan excluidos aquellos procesos en los que se debatan cuestiones de índole local que traigan aparejada la necesidad de hacer mérito de ellas o que requieran para su solución la aplicación de normas de esa naturaleza o el examen o la revisión de actos de las autoridades locales, ya que el respeto de las autonomías provinciales requiere que se reserve a sus jueces el conocimiento y decisión de las causas que versan sobre cuestiones propias del derecho provincial.

En mi parecer (agrega la Dra. Monti): “este último supuesto es el que se presenta en el sub lite. Así lo creo puesto que la materia del pleito exige, de manera ineludible, interpretar, aplicar y establecer el alcance de disposiciones de derecho público

⁷ Empresa cuya actividad es la compra y venta de bebidas gaseosas y alcohólicas, exclusivamente dentro del radio de la Ciudad de Buenos Aires.

tributario local (Ley Impositiva Provincial, XXII-35)⁸ y sólo a partir del resultado que se obtenga de dicha labor hermenéutica será dable determinar si corresponde declarar la inconstitucionalidad solicitada".

No altera lo expuesto el hecho de que en la demanda se invoque el respeto de cláusulas constitucionales, pues su nuda violación proveniente de autoridades de provincia no sujeta, por sí sola, las causas que de ella surjan al fuero federal.

Continúa, la Dra. Monti, que, desde su punto de vista, en el presente caso, al sostenerse que la conducta tributaria de la Provincia de Misiones resultaría violatoria de las instituciones provinciales y nacionales, se debería ir primeramente ante los estrados de la justicia provincial y, en su caso, llegar a la Corte por el recurso extraordinario del artículo 14, de la Ley 48.

Por todo lo expuesto, concluye que la causa resulta ajena a la competencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

III. La Resolución de Nuestro Máximo Tribunal (dos años más tarde...)

Casi dos años después, los cinco Ministros de la Corte, remiten al Dictamen de la Procuradora y declarar que la presente causa es ajena a la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

IV. Conclusión

Más allá que la solución a la cual arriba nuestro Máximo Tribunal, en su resolución, era previsible, puesto que es consistente con su propia jurisprudencia, me genera las siguientes preguntas:

- ***¿Era necesario esperar dos años entre que dictaminó la procuradora y sentenció la Corte?***
- ***¿Era necesario que medie tanto tiempo entre la presentación en primera instancia y la negativa de la CSJN a la competencia, más cuando estamos en presencia de un amparo?***
- ***¿Era necesario que el antecedente quedara redactado haciendo referencia a Impuestos Internos? ¿No se deben dar indicios al contribuyente de que se***

⁸ De este párrafo surge en forma palmaria que estamos en presencia de un tema de regímenes de recaudación de Impuesto sobre los Ingresos Brutos y no de Impuestos Internos, como el texto del Dictamen menciona.

analizan los antecedentes de forma integral y no se toman decisiones dogmáticas?

- *¿Hay noción en los estrados judiciales sobre a cuántos años de proceso (sino desiste de la acción – como es lo habitual) se lo ha condenado al demandante ante la negativa de competencia, más allá de compartir o no el decisorio?*
- *¿Hay noción en el Poder Judicial de la Nación del daño económico-financiero que provocan los saldos a favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el contribuyente?*
- *¿Hay noción en el Poder Judicial de la Nación del daño que se provoca en todo nuestro sistema tributario al impedir la aplicación de remedios procesales idóneos, rápidos y efectivos para solucionar estas distorsiones?*
- *¿Hay noción en el Poder Judicial de la Nación del daño de las externalidades negativa que se emanan de los regímenes de recaudación bancarios (ej. incentivo a la no bancarización de las operaciones – informalidad)?*

Dado el estado de situación, es hora que comencemos a dar respuestas concretas a cada uno de estos interrogantes, puesto que sólo exteriorizan una degradación constante de nuestro sistema tributario (si se lo puede llamar así o simplemente sistema recaudatorio del Estado) y del grado creciente de inseguridad jurídica al cual están sometidos los contribuyentes.

- ✓ **Cámara Contencioso Administrativo Federal. Sala I. “MARITIMA MARUBA S.A. c/EN-AFIP-DGI s/INC APELACION (17/07/2020)”. Acción Declarativa de Certeza. Régimen de Moratoria. Ley 27.541.**

I. Reflexiones Previas

La moda de legislar regímenes de moratoria que establen distingos poco compatibles con los derechos constitucionales de los potenciales adherentes/beneficiarios (*ej. contar con el Certificado PyME, no tener activos financieros situados en el exterior, desconocer la existencia del Código Civil y Comercial de la Nación en cuanto a la personalidad de las Personas Jurídicas, eventualmente, exigir repatriaciones a accionistas directos o indirectos, la residencia fiscal de los accionistas, etc.*), ha dado lugar, y lo hará en el futuro, si se continúa con esta metodología, a que se interpongan acciones declarativas de certeza, con sus respectivas medidas cautelares (dada la escasa ventana temporal), para acceder a los mismos.

Esto no se extinguió con la **Ley 27.541** (cuyo régimen original estuvo vigente hasta el 31/08/2020 y **el único distingio relevante se relacionaba con ostentar o no el Certificado**

PyME). Sino que, por el contrario, se agravó con la Ley 27.562, la cual, más allá de su corta vigencia (por los menos desde el plexo legal actual – fenece el 31/10/2020⁹), podría ser objeto de acciones, como la Ley a la cual modificó, aunque bajo una mayor amplitud en cuanto a los argumentos a esgrimir por parte de los contribuyentes. Sobre este tema nos concentraremos en el presente y en el próximo antecedente que estudiaremos.

Es más, en caso de no interponerse acciones específicamente con la respecto a la Ley 27.562 que, reiteramos, establece distingos que conculcan de forma flagrante principios básicos de nuestra Constitución Nacional y del propio Código Civil y Comercial de la Nación, (a diferencia de la segmentación legislada por su antecesora – la cual era opinable), igualmente, los antecedentes que analizaremos nos sirven para volver a realizar una inmersión en la Ley 26.854 (esencial para los contribuyentes) y, de seguir el Poder Legislativo bajo esta tónica de regímenes de moratoria/repatriación, se constituirán en antecedentes valiosos en el futuro cercano.

No alcanzo a comprender, si me enfoco en la Ley 27.562, dada mi miopía fiscal, cual ha sido la motivación del legislador de mezclar objetivos (por ejemplo: regularización de deudas y repatriación de capitales) bajo un régimen de moratoria, el cual, *per se*, es cuestionable desde el punto de vista moral, más allá que la realidad amerita alguna solución para la débil situación económico-financiera de los contribuyentes.

Es más, justamente, **bajo esta coyuntura extrema¹⁰ (una pandemia), una vez que el Estado decidió recurrir nuevamente a este tipo de instrumento tributario (inmoral), debió haber sido lo más amplio posible, sin realizar distingos de ningún tipo y, muchos menos, inconstitucionales.**

La recaudación de estos regímenes de moratoria (el anterior se vio trunco por la propia cuarentena/aislamiento) será la herramienta precisa que nos permitirá entender si el accionar del Estado ha sido el correcto o debió proceder como la técnica legal-tributaria lo indica.

II. EL planteo y la Sentencia del Juez (06/06/2020)

Oportunamente, la firma MARTIMA MARUBA S.A. promovió una acción declarativa de certeza contra el Estado Nacional y la AFIP, a los efectos de que se declare la nulidad absoluta e insanable e inconstitucionalidad de las siguientes normas:

- (i) **El primer párrafo del artículo 8, de la ley 27.451**, en cuanto estableció como requisito para gozar de los beneficios del Régimen de Regularización de

⁹ Hoy en día desconocemos cual será la herramienta legal que el Estado para extender su plazo de vigencia, dada la demora en su reglamentación e implementación. Debería ser una nueva Ley.

¹⁰ Que no existía cuando se sancionó la Ley 27.541.

Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras la obligación de encontrarse inscripto como Micro, Pequeña o Mediana Empresa (PyME).

- (ii) **El tercer párrafo del artículo 8, de la ley 27.541**, porque exige la obligación de poseer el Certificado de PyME al momento de la adhesión al régimen.
- (iii) **El punto 6.4, del inciso c), del artículo 13, de la ley 27.541**, al disponer que los planes de facilidades de pago de ese régimen caducan por la falta de obtención del Certificado de PyME.

Planteó que esas normas violaban los principios de igualdad y de razonabilidad, establecidos en los artículos 16 y 28, de la Constitución Nacional y que, por esa razón, se le debía reconocer el derecho a gozar de los beneficios del régimen de regularización, sin necesidad de cumplir con las condiciones y requisitos mencionados en las normas legales aquí impugnadas.

En ese marco, solicitó el urgente dictado de una medida cautelar por la cual se le permita a la Sociedad acogerse al Régimen de Moratoria, reglamentado por la R.G. (AFIP) 4667, con todos los beneficios establecidos en el mismo.

A su turno, el Juez de primera instancia hizo lugar a la medida cautelar solicitada por la firma actora y permitió su acogimiento al régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras, previsto en el artículo 8, de la Ley 27.541.

Al fundar su decisorio, el Juez:

- a) Puso de resalto que la medida cautelar requerida por la parte actora se encontraba regulada en el artículo 14, de la ley 26.854¹¹, como **medida positiva**.
- b) Expresó (en cuanto a la verosimilitud del derecho invocado) que dicho requisito debía ser examinado desde la perspectiva del contenido de la pretensión deducida en autos, en tanto la peticionante alega la existencia de un presunto trato discriminatorio como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 8, de la Ley 27.541, cuya declaración de inconstitucionalidad persigue, como objeto de fondo.

El magistrado consideró, a priori, como violatorio del derecho de igualdad excluir a todos los contribuyentes que no reúnan la condición de PyME. En ese sentido, señaló que el principio de igualdad ante la ley no es otra cosa que el derecho

¹¹ Norma especial en materia de medidas cautelares donde el Estado es parte.

a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias.

Asimismo, sostuvo que la petición de la firma actora encontraba sustento en la presunta falta de razonabilidad y en la arbitrariedad del requisito consistente en la acreditación de la condición de PyME, “en tanto se aprecia prima facie el presunto trato discriminatorio pues (en principio) se advierte que la peticionante ha cumplido con los restantes presupuestos y condiciones previsto en el régimen jurídico que resulta aplicable”.

- c) Remarcó que la pretensión cautelar no coincidía con el objeto de fondo que se persigue en la acción, *“en tanto la cautela se vincula en permitir a la empresa MARITIMA MARUBA S.A. el acogimiento al régimen de regularización.....circunstancia que no colisiona con la pretensión de fondo (vinculada a la declaración de inconstitucionalidad de la citada norma)”*.
- d) Resaltó que, dadas las circunstancias económicas invocadas por la firma actora, **“no puede dejar de confrontarse la irreversibilidad del daño que se pueda causar al interés privado con aquellos que puedan sufrir los intereses generales, a los fines de equilibrar provisionalmente tales intereses encontrados, dado que medidas como la aquí peticionada permiten enjuiciar la corrección del acto (o la omisión, como ocurre en los presentes actuados) antes de que su ejecución haga inútil el resultado del planteo”**.
- e) Determinó que la medida cautelar extendería sus efectos por el término de seis meses y fijó una caución real por la suma de diez millones de pesos (\$ 10.000.000).

III. La Apelación del Organismo Fiscal.

Ante la resolución del tribunal de grado, la AFIP apeló esa decisión y sustentó su recurso en los siguientes fundamentos:

- a) El juez justificó el otorgamiento de la medida cautelar en un presunto trato desigual y/o discriminatorio sufrido por la parte actora, **sin explayarse sobre el punto**. También afirmó que la interesada cumplió con los restantes presupuestos y condiciones previstos en el régimen, lo que no es cierto, puesto que la firma actora no cumple (justamente) con el principal requisito: ser una PyME. **El objeto y el fin de la ley 27.541 era permitir a las PyMEs regularizar sus deudas y beneficiarlas con reducciones impositivas.**

La medida cautelar atenta contra la política fiscal y la estrategia recaudadora del Estado Nacional, quien únicamente intentó beneficiar con condonaciones,

reducción de intereses, y suspensión de procesos penales a un específico grupo de contribuyentes (PyME) y no al universo general de contribuyentes.

Por medio de esta medida cautela, continúa el Organismo Recaudador, el Poder Judicial se arroga facultades que no le son propias.

- b)** La igualdad debe ser entendida como igualdad en igualdad de condiciones. Solo las PyMEs podían acceder a este plan. Una empresa que no revista esa calidad no puede gozar de aquél y es también necesario, a fin de resguardar debidamente el principio de igualdad y de legalidad, que ninguna empresa que no cumpla con dicha condición lo haga.
- c)** La sentencia apelada no explica qué tiene de irrazonable establecer un plan de regularización destinado para un universo particular de contribuyentes, que comparten características y problemas comunes.

Lo que resulta irrazonable es que una norma clara, que no adolece de problemas de interpretación ni de términos oscuros y cuya finalidad se distingue sin ningún tipo de esfuerzo, resulte desvirtuada judicialmente¹².

- d)** Las medidas cautelares no pueden decretarse cuando su estudio depende necesariamente de abrir opiniones sobre el fondo de la cuestión. Y eso es lo que se hizo en la sentencia apelada.
- e)** La decisión recurrida no cumple con los requisitos positivamente expuestos en el artículo 14 de la ley 26.854.
- f)** La sentencia apelada desconoció deliberadamente la política fiscal emanada del Congreso Nacional, al determinar que se habría omitido incluir a todo un universo de contribuyentes a los que la norma claramente pretendió dejar afuera de sus términos.

IV. La Resolución de la Cámara (17/07/2020).

La Alzada en primer lugar nos instruye y recuerda que la medida cautelar solicitada por la firma actora se encuentra condicionada, como medida innovativa, en los términos del **artículo 14, de la Ley 26.854, a la concurrencia conjunta de los siguientes requisitos:**

- a)** Inobservancia clara e incontestable de un deber jurídico, concreto y específico, a cargo de la demandada;

¹² Este argumento ya no podría ser utilizado a partir de la publicación y reglamentación de la Ley 27.562, son se establecieron una multiplicidad de distingos reñidos con los principios constitucionales más básicos.

- b) Fuerte posibilidad de que el derecho del solicitante a una prestación o actuación positiva de la autoridad exista;
- c) Se acredite sumariamente que el incumplimiento del deber normativo a cargo de la demandada ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior;
- d) No afectación de un interés público;
- e) Que la medida solicitada no tenga efectos jurídicos o materiales irreversibles.

Luego los Camaristas expresan que la apreciación de las medidas innovativas debe juzgarse con criterio restrictivo y excepcional, por cuanto tiende a alterar el estado de hecho o de derecho existentes. También, el examen debe ser estricto cuando la medida cautelar requerida se refiere a los actos emitidos por los poderes públicos, dada la presunción de validez que éstos ostentan y que, en estos casos, la verosimilitud del derecho debe surgir de manera manifiesta de los elementos obrantes en la causa, resultando improcedente el análisis exhaustivo de las relaciones que vinculan a las partes, cuya naturaleza y extensión deben ser dilucidadas con posterioridad.

En el caso concreto, no se halla demostrada la verosimilitud en el derecho que invoca la firma actora, como requiere la propia Ley 26.854. Es más, tal como lo expone la AFIP en sus agravios, no se observan razones que permitan inferir, de un modo provisorio, que las normas involucradas en el asunto se traduzcan en una afectación manifiesta e ilegítima de los derechos invocados por la firma actora.

De la simple lectura de las normas, no puede colegirse que el legislador, al exigir como condición para la adhesión al régimen que los contribuyentes encuadren y se encuentren inscriptos como PyME, haya establecido distinciones entre sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias, ni diferencias que resulten discriminatorias con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases.

Además, cabe recordar que la actividad del Congreso Nacional y su resultado concreto, esto es, la ley 27.541, al configurar una manifestación de la función estatal, exhibe, de acuerdo con un principio general reconocido por la Corte Suprema, una presunción de validez.

Por otra parte, las consideraciones que exterioriza la firma actora con relación a la alegada irrazonabilidad del régimen normativo tampoco son aptas para sostener la decisión recurrida, pues implican la **valoración de la política fiscal** llevada a cabo por el Estado en materia de regularización de deudas tributarias y amnistías fiscales, cuya competencia constitucional se encuentra primordialmente a cargo del Congreso Nacional y, en lo pertinente, del Poder Ejecutivo Nacional.

Sobre ese aspecto se ha dicho que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las decisiones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba expedirse, pues no es propia de su competencia constitucional la consideración de la bondad de un sistema fiscal.

En virtud de lo expuesto, la Sala I indica que le asiste razón a la AFIP en cuanto a que la parte actora no logró acreditar, en este estado liminar del proceso, la verosimilitud del derecho. **Por consiguiente, toda vez que el artículo 14, inciso 1, de la Ley 26.854 requiere la concurrencia conjunta de los requisitos allí previstos, no realiza un examen de las restantes exigencias para la procedencia de la medida cautelar.**

Por lo tanto, los Camaristas resuelven admitir los agravios ofrecidos por la AFIP, revocar el pronunciamiento e imponer las costas a la parte vencida.

- ✓ **Cámara Federal de Córdoba. Sala B. “ELECTROINGENIERIA S.A. y Otro c/Estado Nacional y Otro (13/08/2020)”. Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad. Régimen de Moratoria. Ley 27.541.**

I. Palabras Previas.

Como en una especie de **loop** seguiremos iterando sobre el mismo tema, el cual nos permite volver a analizar los elevados grados de libertad (discrecionalidad) que conlleva todo el régimen de medidas cautelares para quienes tienen que impartir justicia, más allá de los límites y objetivos establecidos y perseguidos por la Ley 26.854 , que le otorgan al Estado una situación privilegiada y asimétrica, con relación a los simples contribuyentes (que son los que los financian).

Si un contribuyente, que tiene que tomar la decisión de accionar contra el Estado (ej. por las categorías establecidas por la Ley 27.562) y solicitar una medida cautelar, lee la presente columna:

- *¿Cuál será su proceso de toma de decisión?*
- *¿Puede hacerlo bajo algún racional?*
- *¿Cómo determina la probabilidad de éxito?*

La respuesta surge de la simple lectura de las presentes páginas.

II. EL planteo y la Sentencia del Juez (20/05/2020).

El Sr. Juez Federal N°1 de Córdoba, dio lugar a la medida cautelar solicitada por el término de seis meses, a cuyo fin se dispuso:

- *“... líbrese oficio a AFIP-DGI a fin de que arbitre las medidas necesarias (prácticas, técnicas y operativas) para habilitar a la empresa actora a acogerse al Régimen de Moratoria, legislado por la Ley 27.541 y reglamentado por la Resolución General (AFIP) 4.667, sin exigirse el encuadramiento y la inscripción como Micro, Pequeña o Mediana Empresa, ni el certificado PyME, por el plazo de seis meses”.*
- *Asimismo, también se ordenó “.....la abstención de iniciar y/o proseguir contra la empresa actora y directivos cualquier reclamo o proceso administrativo o judicial vinculado a las obligaciones tributarias y recursos de la seguridad social susceptibles de ser regularizadas en el marco del citado régimen legal; así como de trabar medidas cautelares en resguardo de dichas acreencias; denunciar o impulsar acciones en los términos del Régimen Penal Tributario, vinculadas a las obligaciones referidas; de instruir sumarios o aplicar sanciones administrativas respecto de las obligaciones citadas ...”.*

Además, se aceptó la garantía ofrecida en carácter de contra cautela, consistente en la cesión en garantía de los derechos de crédito que le corresponden a la firma actora en virtud del contrato adjudicado por “Licitación Pública Nacional e Internacional N° EE05/2011”, correspondientes a la central Termoeléctrica Manuel Belgrano II, hasta cubrir la suma de \$ 1.500.000.000.

III. La Apelación del Fisco.

A su turno, los agravios que expresa el representante de la AFIP son los siguientes:

- a) La providencia impugnada es arbitraria y violatoria del interés público comprometido, toda vez que al prohibir mediante cautela que se lleven a cabo los procedimientos de cobro de impuestos y cargas sociales establecidos por la normativa federal en vigencia, se le impide al Fisco el cumplimiento de la función primordial de recaudación que tiene a su cargo y en consecuencia, se afecta enormemente la colecta de tributos esenciales para el normal y regular funcionamiento del Estado Nacional, ubicando por encima del interés colectivo, el interés individual de un particular.
- b) El decisorio atenta contra el principio de división de poderes, en tanto hace extensiva a la actora la aplicación de una norma de cuyos beneficios se encuentra excluida por no reunir los requisitos legales exigidos para acceder a la misma, todo lo cual importa una invasión del poder judicial a una esfera de competencia propia del poder administrador y del poder legislativo al inmiscuirse en el análisis de cuestiones de política económica que le son ajenas.

- c) Existe un apartamiento del criterio restrictivo con que deben ser analizadas las cautelares en contra del Estado, tal como resulta dicho por la jurisprudencia del Máximo Tribunal de la Nación, máxime cuando se trata de la suspensión de los efectos de un acto estatal, que como tal se debe presumir legítimo.
- d) **La medida ordenada se confunde con el fondo de la cuestión en debate**, lo que genera que, al otorgársele al actor el privilegio de acogerse a los beneficios concedidos por la norma en discusión sin que cumpla con los requisitos legales exigidos para ello, la acción en curso deviene abstracta, al quedar resuelto el fondo con el dictado de la cautelar.
- e) No se encuentran reunidos en autos los requisitos mínimos de procedencia establecidos por el artículo 230, del CPCCN y por el artículo 13¹³, de la Ley 26.854 para la admisión de la medida cautelar solicitada.
- f) En relación con la verosimilitud del derecho, dicho extremo no se encuentra acreditado, dado que la actora no reúne los requisitos exigidos por la de emergencia a la cual quiere acogerse, siendo dicho extremo reconocido por la propia accionante y por el magistrado interviniente.
- g) Respecto del peligro en la demora, sostiene que los argumentos invocados por el *a quo* por los que lo tuvo por acaecido resultan endeble, en tanto se basan únicamente en informes de presunto quebranto elaborados unilateralmente por la parte actora, sin que el Fisco o el Consejo de Ciencias Económicas haya podido controlarlos, motivo este último por el cual fueron oportunamente impugnados.
- h) **Es insuficiente la contra cautela exigida, en tanto se asienta sobre un crédito eventual de la empresa y nos sobre derechos exigibles, por lo que entiende que resulta contraria a lo exigido por el artículo 10, de la Ley 26.854 y no cumple con la función que la misma está destinada a cumplir; a la vez que tilda de arbitrario el plazo de concesión.**
- i) Por último, aduce que la medida ordenada importa una intromisión en jurisdicción penal, al impedir que el Fisco inicie denuncias o impulse acciones en los términos del Régimen Penal Tributario vinculadas a las obligaciones referidas, siendo ello absolutamente improcedente.

En virtud de los argumentos expuestos solicita se haga lugar al recurso incoado y se revoque el decisorio impugnado.

¹³ El artículo 13, establece la suspensión de los efectos de un acto estatal. Esto es diferente al tratamiento observado en la causa anterior, donde se pivoteo sobre el artículo 14, de la misma ley, que (como analizamos) refiere a **Medida Positiva**.

IV. La Resolución de la Cámara (13/08/2020).

Analizaremos en forma desagregada el voto de los tres jueces que integran la Cámara. Más allá de esto, es de destacar el pormenorizado análisis del régimen de la Ley 26.854, que realiza el Dr. Luis Roberto Rueda. Uno puede estar de acuerdo o no con su voto, pero es un antecedente valioso a la hora de analizar como es o debería ser la aplicación integral de este instituto y todas las aristas para tener en cuenta (contribuyentes y magistrados).

Voto del Juez – Dr. Luis Roberto Rueda (preopinante):

Ante todo, el Dr. Rueda expresa que la cuestión a resolver es la procedencia o no de la medida cautelar dispuesta por el juez de grado, la cual abarca medidas de acción “positivas” y “negativas” por parte del ente fiscal. Ello en tanto, por un lado, **AFIP deberá permitir** que la empresa actora se acoja al Régimen de Moratoria (pese a no reunir el presupuesto fundamental establecido por la norma para ser alcanzado por ella - Certificado PyME) y, por otro, **deberá abstenerse** de iniciar y/o proseguir contra la Sociedad reclamos o procesos administrativos o judiciales, trabar medidas cautelares en su contra o denunciar acciones penales.

Al analizar los agravios, manifiesta que corresponde establecer si, *prima facie*, se encuentran presentes, de acuerdo al estado procesal de la causa, los requisitos a los fines de que proceda la medida cautelar en los términos en que fue dictada por el juez de grado. Esto es, suspendiendo la aplicación parcial del artículo 8, de la Ley 27.541 y, por consiguiente, exigiendo al Fisco la realización de medidas de acción positiva, tal como fuera señalado al resolver el recurso de queja deducido por ante esta Alzada.

A partir de ello, propone analizar los requisitos de procedencia dispuestos por los artículos 13¹⁴ y 14¹⁵, de la Ley 26.854. Las normas antes referidas imponen el análisis de una serie de conceptos jurídicos que habrán de apreciarse en cada caso concreto. **En tal cometido, se evalúan tales preceptos en forma acorde y en consonancia con la garantía de tutela judicial efectiva.**

Dicha garantía, anudada a la del debido proceso (Constitución Nacional), aconsejan extremar las posibilidades de interpretación en relación a la tutela cautelar, en un sentido que no desnaturalice el acceso a la jurisdicción, el cual debe ser ponderado puntualmente en cada caso y según las circunstancias presentes en cada causa.

El Juez, hace hincapié en que de la lectura de la normativa transcrita se advierte, por un lado, que en la misma se contemplan (entre otros), los requisitos de **“verosimilitud en el derecho”** y **“peligro en la demora”**, a más que se imponen otra serie de conceptos jurídicos indeterminados que habrán de apreciarse en cada caso concreto.

Ahora bien, respecto de ellos, expresa que: “la tarea del juzgador no consiste estrictamente en la realización de un juicio de certeza acerca de la legitimidad

¹⁴ ARTICULO 13. — **“Suspensión de los efectos de un acto estatal.** 1. La suspensión de los efectos de una ley, un reglamento, un acto general o particular podrá ser ordenada a pedido de parte cuando concurren simultáneamente los siguientes requisitos: a) Se acredite sumariamente que el cumplimiento o la ejecución del acto o de la norma, ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior; b) La verosimilitud del derecho invocado; c) La verosimilitud de la ilegitimidad, por existir indicios serios y graves al respecto; d) La no afectación del interés público; e) Que la suspensión judicial de los efectos o de la norma no produzca efectos jurídicos o materiales irreversibles. 2. El pedido de suspensión judicial de un reglamento o de un acto general o particular, mientras está pendiente el agotamiento de la vía administrativa, sólo será admisible si el particular demuestra que ha solicitado la suspensión de los efectos del acto ante la Administración y que la decisión de ésta fue adversa a su petición, o que han transcurrido cinco (5) días desde la presentación de la solicitud sin que ésta hubiera sido respondida. En este supuesto la procedencia de la medida se valorará según los mismos requisitos establecidos en el inciso anterior. 3. La providencia que suspenda los efectos de un acto estatal será recurrible por vía de reposición; también será admisible la apelación, subsidiaria o directa. El recurso de apelación interpuesto contra la providencia cautelar que suspenda, total o parcialmente, los efectos de una disposición legal o un reglamento del mismo rango jerárquico, tendrá efecto suspensivo, salvo que se encontrare comprometida la tutela de los supuestos enumerados en el artículo 2°, inciso 2. 4. La entidad pública demandada podrá solicitar el levantamiento de la suspensión del acto estatal en cualquier estado del trámite, invocando fundadamente que ella provoca un grave daño al interés público. El tribunal, previo traslado a la contraparte por cinco (5) días, resolverá el levantamiento o mantenimiento de la medida. En la resolución se declarará a cargo de la entidad pública solicitante la responsabilidad por los perjuicios que irroque la ejecución, en el supuesto en que se hiciera lugar a la demanda o recurso”.

¹⁵ ARTICULO 14. — **“Medida positiva.** 1. Las medidas cautelares cuyo objeto implique imponer la realización de una determinada conducta a la entidad pública demandada, sólo podrán ser dictadas siempre que se acredite la concurrencia conjunta de los siguientes requisitos: a) Inobservancia clara e incontestable de un deber jurídico, concreto y específico, a cargo de la demandada; b) Fuerte posibilidad de que el derecho del solicitante a una prestación o actuación positiva de la autoridad pública, exista; c) Se acredite sumariamente que el incumplimiento del deber normativo a cargo de la demandada, ocasionará perjuicios graves de imposible reparación ulterior; d) No afectación de un interés público; e) Que la medida solicitada no tenga efectos jurídicos o materiales irreversibles. 2. Estos requisitos regirán para cualquier otra medida de naturaleza innovativa no prevista en esta ley.”

invocada o la verosimilitud del derecho alegado, sino que debe restringirse a la realización de un análisis periférico o superficial, encaminado a lograr una decisión de mera probabilidad respecto de la existencia del derecho discutido en dicho proceso. De modo tal, que, según un cálculo de probabilidad, sea posible anticipar que en el proceso principal se declarará la certeza del derecho. Esta acreditación, se debe acompañar también, del interés legítimo de la parte que la invoca, traducido en la demostración de la necesidad de disponer de esta medida cuando de no proceder así, se tornaría inocua o ilusoria la sentencia que se dicte o bien se afectaría la igualdad de los litigantes”.

Con relación al recaudo del **peligro en la demora** señala que la nueva Ley de Medidas Cautelares siempre requiere que se acrediten **perjuicios graves de imposible reparación ulterior**.

Pero no satisfecho con el mero texto de la Ley, Rueda considera apropiado (a la hora de analizar la existencia en autos de dicha condición) recurrir al criterio sentado por la **Academia Nacional de Derecho de Buenos Aires**, en oportunidad de emitir Dictamen sobre el Proyecto de Reforma de medidas Cautelares contra el Estado, en el cual se expresaba que **“... basta con demostrar que si no se decreta la suspensión de los efectos de la norma o del acto administrativo, la sentencia que se dicte no se podrá hacer efectiva satisfaciendo la pretensión deducida en el pleito ...”**.

Luego del análisis técnico y doctrinario, el Juez, va al caso concreto y advierte que la parte actora solicita como precautoria que se suspenda parcialmente lo dispuesto por el artículo 8, de la Ley 27.541, en cuanto dispone como requisito para el acceso al régimen acreditar la condición de PyME y, en consecuencia, se le permita gozar de los beneficios tributarios y penales allí dispuestos, respecto de las obligaciones vencidas al 30 de noviembre de 2019.

En consecuencia, resume el Juez la solicitud de la actora tiene por objeto: **a)** la suspensión de una disposición legal cuyo acogimiento por parte del tribunal permitirá acogerse a los beneficios tributarios instituidos por la misma normativa (**medida de acción negativa – artículo 13**), y **b)** exigir al Fisco que arbitre los medios necesarios a tales fines (**medida de acción positiva – artículo 14**).

Acto seguido, nos recuerda que, las medidas precautorias que tengan por objeto la suspensión de actos de contenido tributario son de interpretación restrictiva. En consecuencia, el régimen de medidas cautelares como la aquí tratada debe ser examinado con particular estrictez.

A más de ello, en el caso concreto estamos en presencia de una ley dictada por el Congreso de la Nación Argentina (27.541), por lo tanto, goza de presunción de legitimidad y fuerza

ejecutoria, razón por la cual las acciones judiciales mediante las cuales se discute su validez no suspenden su ejecución, conforme lo dispuesto por el artículo 12, de la Ley 19.549¹⁶.

Centrándose en el recaudo de “verosimilitud en el derecho”, el magistrado señala que la actora solicita la precautoria en cuestión, con el objeto de que se ordene a la AFIP que le permita acceder a todos los beneficios fiscales concedidos por la ley de emergencia y, por ende, se abstenga de iniciar reclamos administrativos y judiciales respecto de las deudas vencidas al 30/11/2019. Es más, fundamenta su pretensión cautelar en el hecho que, de no concederse la misma, esto le ocasionaría perjuicios irreparables atento que, a la fecha, la empresa no cuenta con disponibilidades suficientes para cancelar el total adeudado al Fisco¹⁷.

En consecuencia, en la recta final de su análisis, el Dr. Rueda, manifiesta que *(a prima facie)* y teniendo en cuenta el análisis limitado que corresponde efectuar en virtud de la instancia procesal en trámite **no existe suficiente verosimilitud en el derecho invocado por la accionante**, o al menos, no en una entidad tal que autorice la procedencia de una precautoria como la solicitada tendiente a suspender la aplicación de una disposición legal y exigir en consecuencia al organismo fiscal que arbitre los medios necesarios a los fines que la actora pueda gozar de los beneficios establecidos por la normativa de emergencia.

A los fines de fundamentar su racional, aclara que:

- *“en este sentido, no debe perderse de vista que cuando la medida cautelar se intenta frente a la Administración es necesario que se acredite prima facie (sin que esto suponga prejuzgamiento de la solución de fondo), la manifiesta arbitrariedad del acto o la norma cuestionada, dado el rigor con que debe apreciarse la concurrencia de supuestos que la tornan admisible. Ello es así, atento que los actos estatales gozan de presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria, razón por la cual, en principio, ni los recursos administrativos, ni las acciones judiciales, mediante las que se discute su validez, suspenden su ejecución, conforme lo dispone el artículo 12, de la Ley*

¹⁶ “ARTICULO 12.- El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios -a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial- e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario. Sin embargo, la Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta”.

¹⁷ Es más, argumenta que una decisión contraria al auxilio cautelar petitionado, podría poner en peligro la continuidad misma de la empresa y con ello, de las fuentes laborales que ésta genera.

De la lectura de resolución de la Cámara, no surge el sustento legal (concreto) invocado por la accionante sobre la eventual conculcación de los principios de igualdad, razonabilidad, etc., que permita acreditar inequívocamente la verosimilitud del derecho. Sí, hay un sin número de cuestiones fácticas que acreditan el peligro en la demora.

Nacional de Procedimientos.....En lo concreto, el artículo 8, de la Ley 27.541, cuya suspensión parcial se pretende mediante esta cautelar (en lo referido al requisito indispensable para quedar incluido como sujeto alcanzado por los beneficios de la ley) no aparece a simple vista como irrazonable o arbitrario. Ello en tanto, la norma en cuestión fue dictada a los fines de beneficiar a los sectores más vulnerados de la sociedad y que en mayor medida están siendo afectados por la crisis producida a raíz de la pandemia que actualmente afecta no a nuestro país. Así surge de la exposición de motivos.....”.

- *“En base a los argumentos expuestos (y sin que ello importe prejuizamiento acerca de la cuestión de fondo) **no se surge acreditada la verosimilitud del derecho invocada**, fundada en la existencia de una manifiesta desigualdad producida por la norma al excluir de su alcance al sector empresarial que no reviste la calidad de PyME.”*
- *“Por consiguiente, tampoco surge acreditado en principio, el requisito de verosimilitud de la ilegitimidad de la norma, por existir indicios serios y graves al respecto, en tanto, de una lectura de sus considerandos se desprende que la misma se encuentra destinada a paliar un determinado sector socioeconómico que se considera más vulnerado y afectado por la situación de emergencia que vive el país.”*

Luego, el Juez, al no configurarse el requisito esencia de verosimilitud del derecho invocado, no se detiene en el análisis de los demás supuestos exigidos por la Ley para el otorgamiento de la medida cautelar.

Siendo armónico con lo anteriormente expuesto, el integrante de la Cámara, concluye que no se encuentran reunidos los requisitos establecidos para la procedencia de la medida cautelar solicitada de conformidad a lo dispuesto por la Ley 26.854, por lo que corresponde hacer lugar al recurso de apelación incoado por la demandada y, en consecuencia, revocar la providencia dictada con fecha 20 de mayo de 2020 por el Sr. Juez titular del Juzgado Federal N°1 de Córdoba, todo de conformidad a las razones expuestas a lo largo del presente pronunciamiento.

Voto de la Jueza – Dr. Liliana Navarro:

La Jueza, plantea su disidencia en relación con lo resuelto por el juez preopinante, mediando para ello un voto de carácter menos técnico.

En primer lugar, puntualiza que la presente medida cautelar debe ser enmarcada dentro de las denominadas “Medidas Positivas¹⁸” contra el Estado (artículo 14, de la Ley 26.854), ya

¹⁸ Ídem *MARITIMA MARUBA*. Más allá que el voto difiere de forma absoluta.

que lo que se busca con la misma es, en los términos de la propia norma, imponer la realización de una determinada conducta a la entidad pública demandada (permitir que la demandante acceda al Régimen de Moratoria).

Por lo tanto, circunscribe la solución a si la cuestión tipifica o no dentro del mencionado artículo, dejando fuera el análisis del artículo 13, de la misma ley.

A tal fin, nos recuerda que nuestro Máximo Tribunal se ha expedido, en numerosos precedentes, entendiendo que la garantía consagrada por el artículo 16, de la Constitución Nacional, en lo que a materia tributaria se refiere, no importa otra cosa que impedir distinciones arbitrarias, inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases, agregando que, el alto propósito que domina este principio, es el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias.

Puntualmente, se ciñe (en lo pertinente) al fallo “**Asociación Editores de Diarios de Bs.As. (AEDBA) y otros C/ EN -dto.-746/03 -AFIP s/ medida cautelar (autónoma) – 28/10/2014**”, en el cual, nuestro Tribunal Címero, considera que: *“la política fiscal no puede ser utilizada como un instrumento para excluir a un grupo de los beneficios que se otorgan a todos los demás sectores de la economía.... La ausencia de razonabilidad de la exclusión se hace evidente si se la conjuga con el fin que persigue el plan de facilidades en cuestión, esto es, el desarrollo de las empresas, la generación de empleo y el mantenimiento de fuentes de trabajo¹⁹”*.

La Dr. Navarro, observa que en el presente caso hay una verosimilitud suficiente acerca de la arbitrariedad de la exclusión de las empresas, tal cual el antecedente citado. Es más, aclara que no advierte, *prima facie*, que exista una razón lógica y objetiva para segmentar, máxime si se tiene en cuenta que la situación de crisis existente en el país impacta a todos los sectores de la sociedad (haciendo, dentro de su voto, mérito de la pandemia)²⁰.

Por otra parte, reforzando su opinión, expresa que la economía de un país no se encuentra constituida por una serie de compartimentos estancos totalmente independientes unos de otros, sino que, por el contrario, implica la existencia de interrelaciones estrechas y dinámicas entre los distintos actores de las diversas categorías. En consecuencia, el “**espíritu**” de la Ley 27.541 fue el de crear mecanismos de auxilio para paliar la situación financieramente asfixiante en la que se encuentran muchas empresas, con lo cual la concentración en una única categoría podría generar cierta inquietud, no sólo para los excluidos sino para el resto

¹⁹ Recordemos que este fallo comprende el tema de la libertad de prensa.

²⁰ Luego cita a profesionales del campo de las ciencias económicas, para demostrar la gravedad de la crisis.

de los sectores que, como se dijo, se encuentran íntimamente ligados y hasta, a veces, dependen de éstos.

Por otra parte (continua en su voto la Jueza), no se observa en el presente que la medida solicitada, en los términos en los que ha sido concedida por el Juez *a quo*, conlleve efectos jurídicos o materiales irreversibles para la Administración ya que sólo se estaría posponiendo el cobro total de las deudas incluidas en la moratoria que, de todas maneras y conforme las probanzas aportadas por la parte accionante, que han sido ya valoradas por el *a quo*, no podrían ser afrontadas en este momento en el que no se cuenta con los activos necesarios para hacerlo.

A la inversa, como contracara de lo expuesto, las consecuencias irreversibles que ocasionaría su denegatoria, generarían que el dictado de una sentencia de mérito resultara inoficioso para los derechos que invoca la actora, en caso de mostrarse procedente en el fondo su petición, ya que se verían frustrados los mismos en el futuro inmediato.

Por lo expuesto, afirma que el requisito entendido como peligro irreparable en la demora exige una apreciación atenta de la realidad comprometida, con el objeto de establecer cabalmente si las secuelas que lleguen a producir los hechos que se pretenden evitar pueden restar eficacia al ulterior reconocimiento del derecho en juego, originado por la sentencia dictada como acto final y extintivo del proceso.

Asimismo, la Dra. Navarro manifiesta que no se está resolviendo en esta instancia la cuestión de fondo que se encuentra dirigida a la declaración de inconstitucionalidad de las normas (artículos 8, de la Ley 27541 y concordantes y R.G. (AFIP) 4667), sino simplemente se está emitiendo pronunciamiento, dentro del margen periférico que habilita el pedido de una medida cautelar, acerca de la probabilidad de que la exclusión normada resulte arbitraria.

Por consiguiente, y atendiendo a los fundamentos expuestos, la integrante de la Cámara decidió confirmar la providencia de fecha 20 de mayo de 2020, dictada por el Sr. Juez Federal N°1 de Córdoba.

Voto del Juez – Dr. ABEL G. SANCHEZ TORRES

A su turno, el Juez, reitera que este propio Tribunal ya se ha expedido en el sentido de que, si bien las medidas cautelares en materia tributaria deben interpretarse con carácter restringido a los fines de no afectar la normal percepción de la renta fiscal, no por ello debe descartarse su procedencia, sino que corresponde analizar con prudencia la verificación de los requisitos previstos por la normativa aplicable. Por lo tanto, si bien el análisis debe ser estricto, corresponde evaluar si en el caso específico, se verifican los requisitos legales para la concesión de la cautelar.

A su vez, aclara que, específicamente en la especie, el artículo 18, de la Ley 26.854, establece que el C.P.C.C.N. será de aplicación “... *al trámite de las medidas cautelares contra el Estado Nacional o sus entes descentralizados...*” en cuanto no sean incompatibles con este nuevo régimen legal. Por lo tanto, a la hora de establecer los parámetros de la procedencia de una medida cautelar, contra el Estado Nacional o un ente descentralizado, habrá que acudir a la norma especial (26.854); y en lo que fuera pertinente, a las normas del Código Procesal.

Dicho esto, continua Sánchez Torre, dentro del catálogo de medidas cautelares que contiene el nuevo régimen legal, **es el artículo 14**, de la mentada ley, el que establece la **medida positiva**, la cual, ante una omisión estatal, **tiene por objeto imponer la realización de una determinada conducta a la entidad pública demandada, y sólo podrá ser dictada siempre que se acredite la concurrencia de los requisitos allí mencionados**. La norma pone el análisis de una serie de conceptos jurídicos indeterminados de los cuales se puede inferir que resulta necesario demostrar la **verosimilitud del derecho invocado** por el interesado. como así también el perjuicio grave de imposible reparación ulterior (**peligro en la demora**).

- **Ahora bien, ambos requisitos se encuentran de tal modo relacionados que, a mayor verosimilitud del derecho, cabe no ser tan exigente en la apreciación del peligro en la demora y viceversa.**

Yendo al caso concreto, el Magistrado opina que se verifica el grado de verosimilitud en el derecho necesario para la procedencia de la medida requerida, para lo cual recurre al voto de su colega preopinante.

En cuanto al recaudo del peligro en la demora, analiza que la acción bajo examen, fue iniciada con fecha 12/03/2020, momento en cual ya se invoca que la accionante se encontraba en una difícil situación económica tal como surge de las constancias acompañadas en el expediente, la cual claramente se ve agravada luego de la declaración de pandemia.

Por otra parte, la suma pretendida por la AFIP adquiere entidad más que suficiente para considerar, en el limitado marco de conocimiento que ofrece una medida cautelar, que su ejecución puede generar consecuencias que, hasta tanto se dicte sentencia o se modifiquen las circunstancias tenidas en cuenta para proveer favorablemente el pedido, deben ser evitadas.

- **Desde este punto de vista y analizado en el concreto, considerando la urgencia del caso y el grado de verosimilitud que se advierte, luce como más gravoso (atento la cuantía y el contexto actual) impedirle al contribuyente ingresar al régimen de facilidades de pago, que admitir la medida cautelar habilitando el**

acogimiento al plan, con la posibilidad de revertir la situación al momento de resolver en definitiva respecto de planteo de inconstitucionalidad formulado.

Por último, concluye el Juez, respecto del agravio sobre la insuficiencia de la contra cautela, manifiesta que corresponde su rechazo en tanto no se advierte que la garantía ofrecida no alcance para cubrir los posibles daños resultantes del cumplimiento de la medida precautoria, en tanto reitero, la misma tiene por objeto el acogimiento de la actora a un plan de pagos por un tiempo determinado.

Por todo lo expuesto, vota como la Jueza preopinante.

En consecuencia, por mayoría, se confirma la providencia de fecha 20 de mayo de 2020 dictada por el Sr. Juez Federal N°1 de Córdoba,.

V. Conclusión.

Hemos analizado dos causas idénticas, “MARITIMA MARUBA S.A.” y “ELECTROINGENIERIA S.A.”, que tienen su origen en la segmentación realizada por la Ley 27.541 y, más allá de la ardua argumentación del Dr. Rueda, en su voto (relacionado con la segunda causa), la aplicación efectiva del instituto de regulado por las Ley 26.854 (medidas cautelares), ha sido diferente, arribando a resultados diferentes para los contribuyentes.

Ante este estado de situación nos preguntamos:

- *¿Con las nuevas categorías que creó la Ley 27.562 cual será la posición de Justicia, ante algún planteo de algún contribuyente (si es que los plazos de vigencia aún lo permiten y justifican)?*
- *¿Cómo procedería la Ley 26.854 ante el nuevo estado de situación?*
- *¿Es la Ley 26.854 una herramienta idónea para regular el otorgamiento de medidas cautelares cuando el Estado es parte? ¿Cuál es el real límite de la discrecionalidad del juzgador a la hora de analizar su procedencia?*

Una misma situación, un mismo juego normativo, dos juzgadores distintos, dos resoluciones distintas.