



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2021 - Año del Bicentenario de la Universidad de Buenos Aires

JUZGADO DE 1RA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 12 SECRETARÍA
N°23

VALDES, JUAN MANUEL CONTRA GOBIERNO DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES SOBRE
AMPARO - TRIBUTARIO

Número: EXP 97366/2021-0

CUIJ: EXP J-01-00097366-8/2021-0

Actuación Nro: 686409/2021

Ciudad Autónoma de Buenos Aires,

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que en el marco de una acción de amparo iniciada por los Sres. Juan Manuel Valdés y Rodrigo Javier Puértolas en los términos del art. 14 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires y de la ley 2.145, solicitaron el dictado de una medida cautelar a fin de que se ordene al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante, GCBA) el cese inmediato del cobro del Impuesto sobre Sellos (en adelante, IS) que se aplica a los resúmenes de tarjetas de crédito que se hallan alcanzados por la resolución n° 282/AGIP/2020.

Luego de hacer una reseña sobre el régimen legal de las tarjetas de crédito, sostuvieron que los principios rectores del IS indican que dicho impuesto puede recaer únicamente sobre un instrumento, de conformidad con lo dispuesto por el art. 9, inciso b, de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (ley N° 23.548), en tanto establece que “recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526”.

Añadieron que el art. 446 del Código Fiscal local determina que se encuentran sujetos al impuesto aquí cuestionado “los actos y contratos de carácter oneroso, siempre que: a) Se otorguen en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también los otorgados fuera de ella en los casos especialmente previstos en esta ley, b) Se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el artículo 459 así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos” por lo que concluyó

que el IS recaea sobre contratos que ostenten carácter oneroso y se encuentren debidamente instrumentados.

Argumentaron que en virtud de la definición de instrumento establecida por el art. 455 de la mencionada normativa fiscal, el IS recaea solamente sobre un documento del cual surja el perfeccionamiento de los actos y, fundamentalmente, que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento.

Alegaron que el resumen de tarjeta de crédito que reciben sus titulares no configura un instrumento debido a que de él no surge el perfeccionamiento del negocio, sino que se trata solamente de un resumen de operaciones y agregaron que, en todo caso, el instrumento sería el contrato de emisión de la tarjeta de crédito suscripto por el titular con la entidad emisora.

Explicaron que el artículo 39 de la Ley N° 25065 dispone que a fin de preparar la vía ejecutiva contra el titular de la tarjeta de crédito se debe presentar en sede judicial no solamente el resumen emitido con el detalle de las operaciones, sino que también es necesario presentar el contrato de emisión de tarjeta de crédito y consideraron que el resumen de tarjeta de crédito que el GCBA grava con el IS no es un instrumento único y autónomo del cual se desprendan las obligaciones de las partes.

Adujeron que la arbitrariedad del actuar del GCBA es manifiesta y ostensible en tanto el mero resumen de las operaciones no resulta susceptible de ser gravado con el IS al no configurar un instrumento en los términos de la ley 23.548.

Expusieron que las normas impugnadas violan el art. 9, inciso b, de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos que establece la prohibición a las provincias de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por dicha ley ya que no gravan estrictamente los resúmenes de tarjetas de crédito, sino que se aplican sobre las operaciones que se encuentran incluidas en los aludidos resúmenes. Agregaron que, al no existir un instrumento vinculado con las operaciones realizadas con tarjeta de crédito, el IS se desnaturaliza en su aplicación y se convierte en un tributo que grava el negocio jurídico subyacente cuya materia imponible ya se encuentra gravada por impuestos nacionales coparticipados.

Recordaron que el art. 446 del Código Fiscal establece expresamente que el IS recaea únicamente sobre contratos de carácter oneroso e instrumentados y pusieron de

resalto que el GCBA pretende gravar con el IS las operaciones que están incluidas en resúmenes de tarjeta de crédito cuando en realidad esas operaciones ya pagaron sus tributos al momento de su concreción.

Advirtieron que el GCBA está incurriendo en una doble imposición puesto que el IS recae sobre las operaciones que están incluidas en los resúmenes de tarjeta de crédito aplicándole una suerte de “IVA Provincial” (sic), configurando una pretensión fiscal inconstitucional que no respeta las limitaciones asumidas por la Ciudad de Buenos Aires cuando adhirió a la LCF sin limitaciones ni reservas.

Luego de hacer una reseña jurisprudencial aplicable al caso, solicitaron que se declarase la inconstitucionalidad de los arts. 447 bis del Código Fiscal, 76 de la Ley N° 6383 y además de la Resolución N° 282/2020 dictada por la AGIP por entender que el GCBA desnaturalizó el IS convirtiéndolo en un tributo que grava materia imponible análoga a los impuestos nacionales coparticipados, violando lo dispuesto por ley 23.548 y el art. 31 de la Constitución Nacional.

Dijeron que en virtud de la inconstitucionalidad del impuesto controvertido, la percepción de dicho tributo configura un empréstito forzoso a favor de la CABA en tanto el contribuyente termina financiando al fisco. A ello añadieron que dicho empréstito fue creado por una norma infra legal cuando solamente puede ser impuesto por una ley formal emitida por el órgano habilitado por la Constitución para el ejercicio de tal competencia.

Plantearon la inconstitucionalidad de la Resolución AGIP N° 282/2020 por considerar que al no prever un mecanismo mediante el cual se pueda solicitar la exclusión del régimen de percepción allí creado se viola el principio de reserva de ley en materia tributaria.

También fundaron la inconstitucionalidad alegada en el hecho de que la resolución atacada estableció una aduana interior ya que la pretensión del GCBA produce que los contribuyentes de la Ciudad se vean obligados a radicar su tarjeta de crédito en otra jurisdicción que no prevé el pago del IS, desnaturalizando las corrientes naturales del comercio y violando así los arts. 9, 10, 11 y 75, inciso 13, de la Constitución Nacional.

En cuanto a la verosimilitud del derecho, hicieron una breve reseña de los argumentos relatados precedentemente y, en lo que atañe al peligro en la demora,

sostuvieron que el daño sobre el patrimonio de los usuarios de tarjetas de crédito radicadas en la Ciudad ya se está consumando y se seguirá produciendo en la medida en que no frene el arbitrario cobro del IS vía percepciones.

Finalmente, citaron jurisprudencia, fundaron en derecho y solicitaron que se hiciera lugar a la medida cautelar peticionada.

II.- Que, previo a adentrarme en el tratamiento de la medida cautelar requerida, corresponde señalar que si bien las presentes actuaciones fueron iniciadas como un proceso colectivo, pese a lo cual y de acuerdo con lo dictaminado por el Sr. Fiscal, el tribunal consideró que no se daban los recaudos necesarios para otorgarle el aludido carácter y determinó que estos actuados tramitarían como una acción individual impulsada por los Sres. Valdés y Puértolas (v. actuación nº 644443/2021).

A mayor abundamiento cabe señalar que la obligación tributaria es de carácter personal y lleva implícito el entendimiento de que las controversias que surjan de tales obligaciones y redunden en el pago de sumas de dinero no pueden ser dirimidas en el marco de un proceso colectivo (confr. *Consumidores Financieros Asociación Civil para su defensa c/ GCBA s/ repetición*, Expte. 9548-2016, 19/6/17, Sala CATyRC, Sala II).

III.- Que, dicho lo anterior, cabe recordar que el artículo 177 del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –de aplicación supletoria por conducto del art. 26 del texto consolidado la ley 2145– establece que *[l]as medidas cautelares “son todas aquellas que tienen por objeto garantizar los efectos del proceso, incluso aquellas de contenido positivo y la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, o del hecho o contrato implicado en este, aunque lo peticionado coincida con el objeto sustancial de la acción promovida. Y que [q]uien tuviere fundado motivo para temer que durante el tiempo anterior al reconocimiento judicial de su derecho, este pudiese sufrir un perjuicio inminente o irreparable puede solicitar medidas urgentes que, según las circunstancias, fueren más aptas para asegurar provisionalmente el cumplimiento de la sentencia, aun cuando no estén expresamente reguladas en este Código.*

Por otro lado, en el artículo 189 del referido código se dispone que *[l]as partes pueden solicitar la suspensión de la ejecución o del cumplimiento de un hecho, acto o contrato administrativo, en los siguientes supuestos: 1) Si dicha ejecución o cumplimiento causare o pudiese causar graves daños al/la administrado/a, el tribunal,*

a pedido de aquél/lla, puede ordenar a la autoridad administrativa correspondiente, la suspensión del cumplimiento del hecho, acto o contrato, en tanto de ello no resulte grave perjuicio para el interés público; 2) Si el hecho, acto o contrato, ostentare un ilegalidad manifiesta, o su ejecución o cumplimiento tuviera como consecuencia mayores perjuicios que su suspensión”.

IV.- Que el art. 14 del texto consolidado de la ley 2.145 establece como recaudos de admisibilidad de las medidas cautelares la verosimilitud en el derecho, el peligro en la demora, la no afectación del interés público y la fijación de una contracautela.

En cuanto a la verosimilitud del derecho invocado por quien la solicita, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho reiteradamente que su configuración no exige un examen de certeza del derecho invocado sino tan solo de su apariencia (Fallos 330:5226, entre muchos otros). En sentido concordante se ha afirmado que “las medidas cautelares no exigen un examen de certeza sobre la existencia del derecho pretendido sino sólo en grado de una aceptable verosimilitud, como la probabilidad de que éste exista y no como una incuestionable realidad que sólo se logrará al agotarse el trámite, si bien aquélla debe resultar de los elementos incorporados al proceso que objetivamente y *prima facie* lo demuestren” (Kielmanovich, Jorge L., *Medidas cautelares*, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2000, pág. 51).

Con relación al peligro en la demora, “ha sido tradicionalmente definido como el riesgo probable de que el derecho reclamado se frustre debido al tiempo que insume la sustanciación de la causa. De esta forma, el temor de sufrir un daño inminente o irreparable se concretará en un perjuicio efectivo si la medida cautelar no se concede, es decir, si no se otorga una protección en tiempo oportuno” (Balbín, Carlos F. –Director–, *Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Comentado y Anotado*, 4ª ed., Abeledo Perrot Buenos Aires, 2019, Tomo I, pág. 819).

En función de estos requisitos es que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho reiteradamente “que si bien la admisibilidad de las medidas precautorias no exige el examen de certeza sobre la existencia del derecho, pesa sobre quien la solicita la carga de acreditar *prima facie* la existencia de su verosimilitud y el peligro irreparable en la demora, ya que resulta exigible que se evidencien fehacientemente las razones que

las justifican (CSJN, “Administración de Parques Nacionales c/ San Luis, Provincia de s/ incidente de medida cautelar”, sentencia del 12/06/2018. Entre muchos otros).

Se ha sostenido que “[e]stos requisitos se encuentran de tal modo relacionados que, a mayor verosimilitud del derecho, es menor la exigencia del peligro del daño, e inversamente cuando existe el riesgo de un daño extremo e irreparable el rigor del *fumus* se debe atemperar” (Cámara Cont. Adm. y Trib. Ciudad Bs. As., Sala 1, “Única Heras, Claudia contra GCBA y otros sobre Apelación - Amparo – Ambiental” Expte. N° 4570/2017-1, del 9/11/2017).

A su vez, la CSJN refiere que a la falta de un requisito “[t]rae aparejada la imposibilidad de acceder a la medida cautelar requerida por la actora” (CSJN “Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional c/ EN – Consejo de la Magistratura y otros s/ inc. de medida cautelar, sentencia del 27/11/2018).

Puntualmente respecto de las medidas tendientes a la suspensión de actos administrativos, cabe agregar que debe tenerse presente la presunción de legitimidad del acto administrativo, que establece “una inversión de la carga de la prueba –salvo que el acto resulte absolutamente nulo, en cuyo caso no hace falta acreditar la ilegitimidad porque ellos no gozan de esa presunción– de modo que el que impugna la legitimidad de un acto administrativo carga con la prueba de tal circunstancia” (Peyrano, Jorge W., *Medidas Cautelares*, tomo I, 1° ed., Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 2010, pág. 400).

Por último, y en referencia al caso de autos, debo recordar que el Máximo Tribunal también ha establecido que “[l]a medida cautelar innovativa constituye una decisión excepcional porque altera el estado de hecho y derecho existente al tiempo de su dictado, justificándose por ello una mayor rigidez en la apreciación de los recaudos que hacen a su admisión” (CSJN, Fallos 341:169, “José Minetti y Cía. Ltda. SACEI c/ Provincia de Tucumán s/ incidente de medida cautelar”, sentencia del 20/02/2018).

V.- Que, ahora bien, cabe puntualizar que la parte actora solicitó como medida cautelar que se ordenara al GCBA el cese inmediato del cobro del IS sobre los resúmenes de tarjetas de crédito alcanzados por la resolución n° 282/AGIP/2020 por considerar que: (i) los resúmenes de tarjeta de crédito no constituyen un “instrumento” en los términos de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos; (ii) el cobro del IS dispuesto de manera inconstitucional y a través de una Resolución General de AGIP configura un enriquecimiento sin causa a favor del Fisco; (iii) la Resolución AGIP N°

282/2020 no prevé un mecanismo de salida del Régimen de Percepción del IS violando los derechos de defensa y de propiedad; (iv) la resolución atacada crea aduanas interiores al obligar a los contribuyentes de la Ciudad de Buenos Aires a radicar sus tarjetas en otras jurisdicciones, violando así la cláusula del comercio (artículo 75 inciso 13 de la Constitución Nacional).

VI.- Que, en primer lugar y a fin de realizar un adecuado análisis de los argumentos esbozados por los amparistas, corresponde conceptualizar al impuesto de sellos a la luz de las normas que lo regulan.

Al respecto, la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548 establece en el art. 9 inc. b apartado 2 que el IS *recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526.*

Además aclara el concepto de instrumentos, en tanto indica que *(s)e entenderá por instrumento toda escrituras, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.*

En el marco normativo local, el respectivo impuesto se encuentra regulado en el Código Fiscal de la CABA (t.o. 2021), en el Título XIV, Capítulo I expresamente titulado como “IMPUESTO INSTRUMENTAL”.

Allí, en el artículo n° 444, se establece cuáles son los actos y contratos que lo comprenden en tanto indica que *(e)stán sujetos al Impuesto de Sellos, de conformidad con las disposiciones del presente Capítulo, los actos y contratos de carácter oneroso, siempre que: a) Se otorguen en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también los otorgados fuera de ella en los casos especialmente previstos en esta ley. b) Se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el artículo 458 así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos.*

Por su parte, el artículo n° 454 del Código Fiscal (t.o. 2021), en clara correspondencia con el art. 9 inc b apartado 2 de la Ley N° 23.548, define al concepto de instrumento como (...) *toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos y contratos alcanzados por el impuesto, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.*

De lo expuesto resulta lógico concluir que el IS tiene como hecho imponible dos componentes esenciales la instrumentalidad y la onerosidad. Se trata de un tributo local, real, indirecto, esencialmente formal y objetivo, que grava los instrumentos en que se revelan actos, contratos y operaciones de contenido económico(...) También es instantáneo; en tanto se perfecciona al momento de la exteriorización formal (Laguzzi Eduardo; “Tributos en la Ciudad de Buenos Aires”; Editorial AD.HOC; 2013).

Ahora bien, en la modificación al Código Fiscal de la CABA, aprobada por la Ley 6382, se dispuso extender el alcance del IS a los resúmenes de las tarjetas de crédito. En ese sentido, el artículo n° 446 indica que *(l)as liquidaciones o resúmenes periódicos que las entidades emisoras de tarjetas de crédito o compra generen para su remisión a los titulares de las mismas se hallan sujetos al Impuesto de Sellos. Los titulares de las tarjetas de crédito o compra destinatarios de dichas liquidaciones o resúmenes revisten el carácter de sujetos pasivos. La base imponible está constituida por los débitos o cargos del período incluidos en la liquidación o resumen, cualquiera fuere su concepto, netos de los ajustes provenientes de saldos anteriores. Las entidades emisoras de tarjetas de crédito o compra deben percibir el gravamen correspondiente a los titulares, conforme el régimen de recaudación que establezca la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (conf. Código Fiscal, t.o. 2021.*

A su vez, el art. 447 de dicho texto fiscal dispone que la obligación de tributar dicho impuesto no importa solo hacerlo respecto de los actos y contratos expresa o implícitamente mencionados por la Ley Tarifaria, sino también respecto de todos los actos y contratos expresa o implícitamente encuadrados en las disposiciones de este Capítulo I del Título XIV.

Se trata de una alícuota del 1,2% que recae sobre todas las operaciones (compras, pago de **impuestos** o servicios, por ejemplo) que se abonen con las tarjetas de crédito, sean en cuotas o en un solo pago, que se realicen desde el 1 de enero del 2021.

Asimismo, corresponde también incluir en este análisis las disposiciones de la Resolución N° 282/2020 del GCBA, en cuanto establece el régimen de percepción del impuesto de sellos que recae directamente sobre los resúmenes de tarjeta de crédito.

Así entonces, resta por analizar si el resumen de la tarjeta de crédito emitido por el Banco constituye un instrumento hábil en los términos de la ley.

Adelanto mi opinión adversa, cuanto menos en esta etapa inicial del proceso, atento las características del citado resumen analizado a la luz de la doctrina y jurisprudencia que a continuación se citará.

En efecto, puntualmente, la citada Res. N.º 282/AGIP/20 establece que dados los términos del artículo 447 bis del Código Fiscal, incorporado por la Ley N° 6382, las liquidaciones o resúmenes periódicos que las entidades emisoras de tarjetas de crédito o compra generen para su remisión a los titulares de las mismas se hallan sujetos al Impuesto de Sellos; aplicándose el gravamen sobre las liquidaciones o resúmenes emitidos en formato papel, en formato digital o por cualquier medio electrónico de transmisión de datos. Que los sujetos obligados a actuar como agentes de percepción, resultan las entidades emisoras de tarjetas de crédito, siempre que revistan el carácter de contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, incluido el banco Ciudad en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como en el caso de marras; siendo los sujetos pasibles de percepción los titulares de tarjetas de crédito o compras que se encuentren radicadas o se radiquen en la CABA. La base imponible del tributo se halla constituida por los cargos y/o débitos del período de a) Compras, b) Cargos por servicios, c) Cargos financieros, d) Intereses punitivos, e) Adelanto de fondos y f) Cualquier otro concepto incluido en la liquidación o resumen, excepto los saldos remanentes de liquidaciones o resúmenes correspondientes a períodos anteriores, y los impuestos nacionales, provinciales y tasas municipales, incluso aquellos cuyos pagos se efectúen a través de la adhesión del contribuyente.

En la especie los coactores son titulares de la tarjeta de crédito VISA emitida por el Banco Ciudad, quien actúa a modo de agente de percepción y emite los

respectivos resúmenes, base imponible del mentado tributo bajo análisis cuya suspensión aquí se pretende.

VII.- En consecuencia, dadas las normas y el objeto de la presente medida cautelar, corresponde examinar -en este estado larval del proceso- si el IS que recae sobre el elemento “los resúmenes de las tarjetas de crédito” cumple con el requisito de instrumentalidad.

Sobre ello cabe destacar, que de las normas citadas en el considerando anterior, *se desprende que el mentado requisito de la instrumentalidad, para ser tal, debe presentar dos presupuestos ineludibles: por una parte, un sustrato material o documental específico, que dé cuenta o haga constar el negocio jurídico oneroso celebrado (lo que, de por sí, lleva a descartar del campo del impuesto los negocios resultantes de relaciones o contratos de hecho, muy generalizados en el tráfico comercial contemporáneo); y, por la otra, la autosuficiencia o bastedad del referido sustrato a tales efectos; es decir, para tener por perfeccionado y exigible jurídicamente el negocio de que se trate. De no presentarse ambas cualidades de manera concomitante, la instrumentalidad no llega a configurarse y, por lo tanto, el negocio jurídico de que se trate –aunque tenga carácter oneroso– resulta inapto para suscitar la gravabilidad en sellos.”* (Conf. Guaita Mariano “Impuesto de sellos de la Ciudad Autónoma de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, revista de la Asociación de Derecho Administrativo de la Ciudad de Buenos Aires, pág. 267 y s.s.) publicación de la ADA ver bien para citar).

La CSJN tiene dicho que las provincias y la Ciudad no pueden gravar con el impuesto de sellos los instrumentos que no sean autosuficientes para exigir el cumplimiento de las obligaciones plasmadas en ellos (Fallos: 327:1108, 332:2120), entre otros).

Además, debe verse reflejado en el instrumento la bilateralidad de la operación, en tanto también el Máximo Tribunal Nacional ha referido *que no hay autosuficiencia del documento -ni, por lo tanto, instrumentalidad- cuando la oferta de la parte proponente en la que aparecen plasmados los términos y condiciones que habrán de regir la respectiva relación jurídica, es aceptada por su contraparte en forma táctica (a través de un hecho, positivo o negativo)* (Fallo: 327:1034).

Conforme la ya citada **Ley 23548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales** del 22 de enero de 1988, las provincias y la Ciudad de Buenos Aires acordaron que se entendería por instrumento exclusivamente la escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes (art.9 tercer párrafo apartado 2).

Volviendo al punto cabe evaluar si las liquidaciones o resúmenes periódicos que las entidades emisoras de las tarjetas de crédito o compra envían a sus clientes constituye un acto, contrato u operación de carácter oneroso, escritura, papel o documento que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda exigirse el cumplimiento de las obligaciones que en figuran. Adelanto que –prima facie y sin que ello implique adelantamiento de juicio alguno en esta etapa larval del proceso- no tengo certeza si ello resulta un acto, contrato u operación onerosa, antes bien, podría ser solo una liquidación de gastos insuficiente incluso para exigir por sí sola judicialmente su pago. Ello así, en tanto la **ley 25065** de tarjetas de crédito prescribe que para poder exigir el pago de la liquidación, el emisor debe preparar la vía ejecutiva presentando el resumen de cuenta y adicionalmente el contrato de emisión de la tarjeta de crédito (art. 39 primer párrafo). La liquidación o resumen de cuenta por sí sola no es título jurídico válido y suficiente para exigir el cumplimiento.

La Corte Suprema ha sentado jurisprudencia sobre la cuestión haciendo referencia a que las provincias y la Ciudad no pueden gravar con el impuesto de sellos los instrumentos que no sean autosuficientes para exigir el cumplimiento de las obligaciones plasmadas en ellos. En “Eso Petrolera S.R.L. c. Prov. de Entre Ríos” sostuvo que “es improcedente la pretensión de la Provincia de Entre Ríos de gravar con el impuesto de sellos las cartas ofertas celebradas por la actora, en tanto carecen de la autosuficiencia requerida para el cumplimiento de las obligaciones en ella plasmadas, y, por ende, la pretensión tributaria provincial se encuentra en pugna con la obligación asumida en el acápite II del inc. b) del art. 9º de la ley 23.548 (Adla, XLVIII-A, 53) de coparticipación federal (de la sentencia de la Corte, según la doctrina sentada en "Gas Natural Ban S.A. y otro c. Provincia del Neuquén", 27/09/2005 —DJ 15/02/2006, 383 -

IMP 2006-3, 476— a la cual remite, entre otros)” (Fallos 330:2617). Idéntica doctrina surge de la causa "Yacimientos Petrolíferos Fiscales SA c. Tierra del Fuego, Provincia de" (Fallos: 327:1108); concordante con las de las causas "Gas Natural Ban S.A. y otro c. Neuquén, Provincia del" (Fallos: 328:3599); E.240.XXXVI "Esso S.A.P.A. c. Santiago del Estero, Provincia de s/acción declarativa de certeza", del 1 de noviembre de 2005; E.492.XXXVIII "Esso Petrolera Argentina SRL (continuadora de Esso S.A.P.A.) c. Entre Ríos, Provincia de y otro (Estado Nacional citado como tercero) s/acción declarativa", del 13 de junio de 2006; "Petrobras Energía S.A. c. Entre Ríos, Provincia de" (Fallos: 330:2617); y "Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Entre Ríos, Provincia de" (Fallos: 332:2120).

Lo cierto es que incluso la Ley n° 25065 en su Art. 39, exige para la preparación de vía ejecutiva que *(e)l emisor podrá preparar la vía ejecutiva contra el titular, de conformidad con lo prescripto por las leyes procesales vigentes en el lugar en que se acciona, pidiendo el reconocimiento judicial de: a) El contrato de emisión de Tarjeta de Crédito instrumentado en legal forma. b) El resumen de cuenta que reúna la totalidad de los requisitos legales. Por su parte el emisor deberá acompañar a) Declaración jurada sobre la inexistencia de denuncia fundada y válida, previa a la mora, por parte del titular o del adicional por extravío o sustracción de la respectiva Tarjeta de Crédito. b) Declaración jurada sobre la inexistencia de cuestionamiento fundado y válido, previo a la mora, por parte del titular, de conformidad con lo prescripto por los artículos 27 y 28 de esta ley.*

Por ello, no puede considerarse que por sí solo el resumen de la tarjeta de crédito sea un título jurídico válido y suficiente para exigir el cumplimiento.

Que en Fallos: 321:358, la Corte sostuvo que la inclusión de esta norma en el capítulo de la ley 23.548 titulado "Obligaciones emergentes del régimen de esta Ley", tiene la finalidad autónoma de evitar la regulación dispar del impuesto en las diversas jurisdicciones. Y agregó que la *ratio legis* inspiradora de la fijación original de las pautas caracterizadoras de los gravámenes estuvo orientada a restringir dentro de cauces uniformes el ejercicio del poder tributario local, para obtener un mínimo de homogeneidad en la imposición autorizada, y que también se tuvo en miras evitar anticipadamente, por medio de dicho marco regulatorio, la eventual superposición del

impuesto de sellos con otros tributos nacionales coparticipados (del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, fs. 361 vta.).

Asimismo la Corte ha sostenido que *“si bien por vía de principio medidas cautelares como la requeridas no proceden respecto de actos administrativos o legislativos habida cuenta de la presunción que ostentan, tal doctrina debe ceder cuando se los impugna sobre bases prima facie verosímiles* (Fallos 250:154, 251:336, etc.) reiterando esta doctrina para hacer lugar a una prohibición de innovar ordenando a un a provincia a abstenerse de ejecutar el impuesto a los sellos determinados mediante una resolución de la Dirección de Rentas provincial (T°277. XLVIII, Originario, Telefónica Móviles Argentina S.A.c/ Tucumán Provincia s/ acción declarativa de certeza”, 27/11/12), en una causa sustancialmente análoga a la presente.

A tenor de los hasta aquí expuesto, a lo largo del proceso lo que deberá ponderarse es la gravabilidad de los resúmenes de tarjeta de crédito en tanto instrumento válido como base tributaria. En el punto, hago mías las palabras de la Dra. Schafrik en tanto que el “documento mencionado no resultaría autosuficiente dado que parecería ser un contrato preliminar o preparatorio por medio del cual las partes habrían determinado previamente las condiciones bajo las cuales quedaría sometida la relación comercial entre ambas...” (del considerando III del voto en Bingo Lavallo c/GCBA s/ medida cautelar”, Expte. 43425/0 del 8/3/13, Sala CATyRC, Sala II) para concluir considerando verosímil lo alegado por el peticionante en cuanto a la improcedencia de la gravabilidad pretendida por la demandada a fin de otorgar la medida cautelar.

Se trata de un típico impuesto de formalización que incide sobre el documento (Fallos 333:358). Por ende, atento lo alegado por la actora considero que técnicamente el documento sobre el que se pretende materializar el impuesto, no sería un instrumento en términos de las leyes vigentes y por ende me inclino por suspender el cobro del tributo en cuestión. Preliminarmente, y hasta tanto se dirima el fondo del asunto, considero que el resumen no podría considerarse instrumento a los efectos del hecho imponible.

VIII.- Que, en relación al peligro en la demora, debe tenerse por acreditado toda vez que se encuentra en juego un derecho patrimonial que podría erigirse en alimentario.

Se ha sostenido que “los requisitos de procedencia de las medidas cautelares se encuentran de tal modo relacionados que cuando existe el riesgo de un daño extremo e irreparable, el rigor del *fumus* se debe atemperar e, inversamente, a mayor verosimilitud del derecho, es menor la exigencia del peligro del daño” (C. Cont. Adm. y Trib. Ciudad Bs. As., sala 1, 28/11/2008, “Barbieri, Aldo José c/ GCBA s/ otros procesos incidentales”, expte. 30310/1).

Cabe tener por acreditado el peligro en la demora, en tanto en los considerandos que anteceden se ha reconocido que deberá analizarse la legitimidad del impuesto, y de las pruebas aportadas a la causa surge que los actores lo han venido abonando, motivo por el cual el perjuicio alegado ya se encuentra configurado.

Además, y dado el régimen establecido en el RES. N° 282/2020 del GCBA, dicho impuesto será percibido mes a mes con los respectivos resúmenes de las tarjetas de crédito incrementando el perjuicio económico de ambos. Dicha circunstancia deja a la vista y permite fundar el requisito del peligro en la demora porque de no proteger su derecho patrimonial, éste se podría ver perjudicado durante el tiempo que insuma el trámite de la presente acción de amparo.

IX- Que por último, considero que la concesión de la medida cautelar que aquí se pretende no genera una frustración del interés público.

A mérito de lo expuesto, **RESUELVO:**

1.- Hacer lugar a la medida cautelar solicitada por la parte actora y, en consecuencia, ordenar al GCBA que –a través de la AGIP– suspenda los efectos de la Resolución N° 282/2020 del GCBA en relación con los coactores JUAN MANUEL VALDES y RODRIGO JAVIER PUÉRTOLAS, debiendo la demandada arbitrar los medios necesarios para que las entidades bancarias intervinientes tomen conocimiento de lo que aquí se resuelve. Ello, hasta tanto se dicte sentencia definitiva.

2.- Disponer que la orden estipulada en el punto 1 deberá ser cumplida en el plazo de cinco (5) días y en idéntico plazo deberá ser acreditado su cumplimiento en las presentes actuaciones.

3.- Tener por prestada la caución juratoria con la presentación inicial, la que se estima contracautela suficiente y ajustada a derecho, teniendo en cuenta los derechos comprometidos.

Regístrese y notifíquese por Secretaría a la parte actora y al Sr. Fiscal.

Asimismo, se le hace saber a la actora que deberá notificar electrónicamente a la demandada lo que aquí se resuelve junto con el traslado dispuesto en el apartado IV, punto iv, de la actuación n° 644443/2021, cédula que deberá ser dirigida al domicilio electrónico del GCBA (CUIT N° 34-99903208-9), el cual ya ha sido vinculado con las presentes actuaciones (conf. Resolución n° 2020-134-GCABA-PG y art. 34 del CCAyT -reformado por la ley 6402).



ERREIUS



Poder Judicial
Ciudad de Buenos Aires

ERREIUS