

Resolucion General 80 03 Direccion General De Rentas Agente De Recaudacion Inconstitucionalidad

JURISPRUDENCIA

Resolución general 80/03. Dirección general de rentas. Agente de recaudación. Inconstitucionalidad

Se rechaza el recurso de casación interpuesto por la demandada contra la decisión que hizo lugar a la demanda y declaró la inconstitucionalidad del artículo 3 de la Resolución General 80/03 de la Dirección General de Rentas, que obligaba a la actora a actuar como agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; por entender que la Provincia de Tucumán no puede imponer una carga pública a una persona que no tiene asiento ni realiza actividad comercial alguna dentro del territorio provincial.

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, a Trece (13) de Abril de dos mil quince, reunidos los señores vocales de la Excma. Corte Suprema de Justicia, de la Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo, integrada por los señores vocales doctores Antonio Gandur, René Mario Goane y la señora vocal doctora Claudia Beatriz Sbdar, bajo la Presidencia de su titular doctor Antonio Gandur, para considerar y decidir sobre el recurso de casación interpuesto por la parte demandada, en autos: ?Banco CMF S.A. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?.

Establecido el orden de votación de la siguiente manera: la señora vocal doctora Claudia Beatriz Sbdar y los doctores René Mario Goane y Antonio Gandur, se procedió a la misma con el siguiente resultado:

La señora vocal doctora Claudia Beatriz Sbdar, dijo: I.- Viene a conocimiento y resolución de esta Corte, el recurso de casación interpuesto a fs. 220/232 vta. por la parte demandada contra la sentencia de fecha 03/02/2014 de la Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo (fs. 204/212 vta.). Corrido traslado del recurso y contestado el mismo a fs. 235/245, fue concedido por resolución del Tribunal del 23/6/2014 (fs. 250).

El pronunciamiento impugnado hizo lugar a la demanda interpuesta por Banco CMF S.A. contra la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del art. 3 de la Resolución General 80/03 (texto según Resolución General 51/04) de la Dirección General de Rentas (en adelante, DGR), que obligaba a la actora a actuar como agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Impuso las costas a la demandada vencida y reservó pronunciamiento sobre honorarios para ulterior oportunidad.

II.- La recurrente sostiene que ?la sentencia 01/2014 objeto de impugnación promueve una solución del litigio sin atender adecuadamente las constancias de las actuaciones, ni esgrimir fundamentos racionales suficientes al respecto, ni fundamentación en hechos conducentes?. Alega que la ?correlatividad 'territorio-distancia' propugnada por el Tribunal no logra demostrar la pretendida falta de razonabilidad del sistema de recaudación del impuesto a los ingresos brutos en debate? y ?que el 'test de proporcionalidad' aducido por el Tribunal carece notoriamente de fundamentación. En su interpretación, el Tribunal prescinde abiertamente de la actividad gravada, de la nómina proporcionada por la DGR -hecho no discutido por el demandante- y del domicilio del contribuyente?. Señala que ?la decisión de atar la proporcionalidad del sistema de recaudación a la 'vecindad' del contribuyente [...] descarta arbitrariamente el alcance de la obligación respecto de las entidades regidas por ley 21.526 con asiento territorial fuera de la Provincia de Tucumán. Más aún en el supuesto de autos, donde la entidad demandante reviste la cualidad de contribuyente en el impuesto aludido?.

Aduce que la Cámara omitió considerar que la obligación para las entidades financieras domiciliadas fuera de la provincia sólo incluye las cuentas de sujetos obligados incluidos en la nómina proporcionada por la DGR y de aquellos que, sin encontrarse en la referida nómina, hayan comunicado a la entidad obligada tener domicilio real o legal en la Provincia de Tucumán.

Sostiene que de acuerdo ?a la potestad normativa propia y a la habilitación legislativa prevista en los arts. 9, inciso 10º y 32 del Código Tributario provincial, la DGR procedió a designar como agentes de recaudación a entidades financieras que revisten el carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán, con independencia de su asiento territorial?, y que la Cámara ?ha soslayado analizar que el Banco CMF S.A. se encuentra inscripto como contribuyente por ante la jurisdicción tributaria de la Provincia de Tucumán desde el 01/06/1999. [...] Circunstancia que, con mayor razón, impide concluir en la desproporción, o bien, en la desigualdad, predicada respecto del régimen establecido por la Resolución General (DGR) 80/03 y sus modificatorias?.

Afirma que ?el 'test de proporcionalidad' propugnado por el Tribunal ha sido realizado sin atender hechos claramente conducentes?, lo que ?no solo torna arbitraria la conclusión vinculada a la desproporción del sistema, sino también descarta la vulneración de la garantía de igualdad?.

Agravia a la recurrente que la Cámara haya considerado que ?la imposición al Banco actor de la obligación de actuar como agente de recaudación efectuada por el Director General de Rentas no encuentra cobertura o respaldo en la autorización legal prevista en el segundo párrafo del artículo 32 del Código Tributario, por cuanto resulta desbordante de aquella?.

Sostiene que ?el pretendido desborde atribuido a la potestad normativa confiada al Director de la DGR deviene claramente infundado?. Asevera que ?la habilitación legislativa prevista en el art. 32 del Código Tributario provincial muestra marcada amplitud respecto de la extensión confiada a la potestad reglamentaria del órgano ejecutivo.

El actual art. 32 del Código Tributario provincial torna indiscutible el respeto al principio de legalidad en el supuesto de autos. Es la ley la que atribuyó al demandante 'el deber de practicar retenciones por deudas tributarias de terceros' (CSJN, Fallos: 308:442)? Añade que ?si bien el art. 3 de la Constitución provincial limita la delegación legislativa, dicha disposición constitucional no impide el ejercicio de potestades normativas propias de los órganos ejecutivos. Menos aún, cuando existe una habilitación legislativa al respecto formulada a partir de una amplia política legislativa? y que ?La habilitación legislativa prevista en el actual art. 32 del Código Tributario provincial no es incompatible con el principio previsto en el art. 3 de la Constitución provincial?. Manifiesta que ?Considero arbitrario concluir que el ejercicio de la potestad normativa atribuida al Director de la DGR 'resulta desbordante' sin abordar el contenido y extensión de la política legislativa prevista en el actual art. 32 del Código Tributario provincial, cuya legitimidad no ha sido controvertida?. Expone que ?Si bien el Tribunal considera que Banco CMF tiene un 'interés suficiente', el demandante no ha acreditado en autos 'lesión o perjuicio' algunos, ni siquiera probable, por la asignación de la condición de agente de recaudación en los términos debatidos. En efecto, a mayor ilustración, surge palmario de las actuaciones judiciales de referencia que el caso fue declarado de 'puro derecho' a exclusiva solicitud del demandante?. Agrega que ?la existencia de un posible 'interés suficiente' para cuestionar actos normativos exige la carga de probar la correspondiente 'lesión o perjuicio', reitero aunque probables, para la procedencia de la declaración de inconstitucionalidad perseguida?. Afirma que ?el Tribunal considera apreciable la gravedad y la desproporción de la carga pública encomendada al Banco CMF sin que la entidad demandante hubiera alegado en su demanda, ni mucho menos comprobado durante el pleito, la pretendidamente agravante intensidad de la designación como agente de recaudación discutida. Considero arbitrario concluir en la existencia de un 'interés suficiente' sin atender adecuadamente la existencia de una 'lesión o perjuicio'. Entiendo que el control judicial de constitucionalidad instituido entre nosotros no admite prescindir de la 'lesión o perjuicio' con el suficiente grado de actualidad, intensidad y concreción para declarar procedente la inconstitucionalidad de determinados actos normativos?. Propone doctrina legal, formula reserva del caso federal y solicita se haga lugar al recurso interpuesto. III.- En relación a la legitimación activa de Banco CMF, la Cámara consideró que ?es claro que el Banco actor exhibe interés suficiente para proponer una pretensión declarativa mediante la cual se procura conjurar una probable lesión futura que se materializaría de ponerse en ejecución la normativa cuestionada en su regularidad constitucional. En efecto, el nuevo texto de la resolución general de la DGR 80/03 impone al accionante la obligación de actuar como agente de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos, erigiéndole de esta manera en sujeto pasivo de la prestación tributaria, en calidad de responsable por deuda ajena, de conformidad con el sistema diseñado por el Código Tributario de la Provincia (ver arts. 24, 29, 32 y 33 de la ley 5121). Sobre el particular, cabe resaltar que efectuada la recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe recaudado, y que de no realizar la recaudación, responde solidariamente junto con el contribuyente (art. 33 de la ley 5121). Por lo demás, cabe agregar que el Código Tributario prevé también sanciones de multa para los incumplimientos de deberes formales u omisiones en que incurriera el agente responsable (arts. 82, 83, 84 y 85)?. Por dichas razones, entendió que ?en este caso concreto el Banco CMF se encuentra plenamente legitimado para plantear la inconstitucionalidad de las normas que -justamente- dan sustento a la obligación de actuar como agente de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos?. En relación a la cuestión de fondo, el Tribunal señaló que ?la obligación de actuar como agente de recaudación que pesa sobre el Banco CMF en virtud de lo establecido por el artículo 3, inciso 'b', de la resolución 80/03 constituye una auténtica carga pública. Por cierto, vale la pena destacar que la caracterización de las obligaciones inherentes al agente de recaudación como 'cargas públicas' no fue decididamente disputada por la Provincia demandada; es más, fue dada por supuesta en algunos pasajes del responde?. Agregó que si bien es incuestionable que la Provincia cuenta con potestades para instrumentar mecanismos para la recaudación de tributos, ?las herramientas de las que se valga deben necesariamente respetar los estándares constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad?. En este sentido, señaló la Cámara que los argumentos desarrollados por la demandada para justificar la obligación impuesta al banco actor ?no superan el fundamento genérico de toda carga pública: el deber genérico de colaboración del ciudadano con el Estado?. El Tribunal sostuvo que ?el Banco CMF no tiene asiento territorial en la Provincia de Tucumán. Como dijimos, no se encuentra controvertido en autos que el Banco actor (con domicilio en Capital Federal) no posee sucursales en nuestra provincia. A nuestro modo de ver, la apreciación de la relación de proporcionalidad que incide en el peso de la carga pública tiene alguna correlatividad con el territorio y la distancia [...] cuando el particular en cuestión no es un vecino que conviva en la ciudad, no está radicado en la plaza, no abre ningún local, no fija ninguna instalación, no realiza por sí mismo ningún hecho imponible local en su actividad ordinaria, resulta igualmente claro también que el nexo de proporcionalidad se difumina, tiene sustento más distante y está desprovisto de puntos comunes de apoyo objetivo y tangible?. La sentencia declaró que ?el poder de imperio de cada una de las jurisdicciones en materia tributaria, adquiere mayor rigurosidad cuando se incursiona en el ámbito de la designación de agentes de recaudación, dado que ello implica la pretensión fiscal de imponer obligaciones de hacer, sólo admisible para los sujetos radicados en la jurisdicción que ejerce dicha potestad?. La Cámara afirmó que ?Si las cargas públicas encuentran su explicación

en el deber general de colaboración, como una suerte de ?contraprestación individual? por los servicios recibidos de la sociedad, encomendar a un banco de extraña jurisdicción la gravosa tarea de actuar como agente de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos evidencia una clara desproporción?, a lo que debe agregarse el carácter permanente de la carga impuesta. La sentencia consideró como un ?agravante? el hecho que la carga pública impuesta al Banco CMF ?fue establecida mediante una simple resolución general del Director General de Rentas de la Provincia, o en el mejor de los casos, por un decreto del Poder Ejecutivo provincial?. Señaló que mediante el Decreto 301/03 se autorizó a la DGR a implementar un régimen de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el que las entidades regidas por la Ley 21.526 debían asumir el carácter de agentes de recaudación, y que ?Fue recién mediante la resolución general 80/03 que, al diseñar el régimen de recaudación, se 'tipificó' con mayor precisión y de manera más acabada el deber de las entidades financieras de actuar como agente de recaudación del impuesto a los ingresos brutos; normativa que alcanzó al Banco actor -repetimos- a partir de la modificación del texto del artículo 3 operada por la resolución general 51/04?. El Tribunal sostuvo que de acuerdo a lo establecido por los arts. 17 y 19 de la Constitución Nacional ?los servicios personales gratuitos y forzosos deben necesariamente ser establecidos por ley, esto es, por un acto emanado del Poder Legislativo en el que se encuentra resumida la 'voluntad popular'?. Señaló asimismo que la Constitución de Tucumán prescribe que ?todo los habitantes de la Provincia tienen la obligación de concurrir a las cargas públicas en las formas que las leyes establezcan? y que el art. 3, inc. 1 de la Ley 5.121 establece que ?sólo la ley puede indicar el sujeto pasivo del tributo?. La Cámara continuó ?En definitiva, para que la carga pública quede encuadrada dentro del marco constitucional, el servicio personal que ella implica debe ser establecido por ley formal. Así las cosas, es evidente que una carga pública impuesta por resolución del Director de Rentas de la Provincia resulta conculcatoria del principio de legalidad delineado por los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional y 22 de la Constitución de Tucumán?. Expresó el Tribunal que ?No escapa a nuestra consideración que la Provincia demandada ha justificado la constitucionalidad de la carga pública establecida en cabeza del actor en que 'los actos de naturaleza reglamentaria emitidos por el Poder Ejecutivo provincial y por el Director de Rentas han guardado coherencia con la habilitación normativa instaurada con el artículo 30 del Código Tributario provincial' (actual art.32; cfr. fs. 161 vta.)?. Al respecto indicó que ?en materia de delegación legislativa, la reforma de la Constitución de Tucumán del año 2006 no siguió a la reforma nacional de 1994 que estableció excepciones a la regla general de prohibición de la delegación legislativa (art. 76 CN), sino que reforzó y mantuvo inalterada la cláusula histórica del artículo 3, por la cual se prohíbe -sin reservas- que cualquiera de los poderes constituidos deleguen en otros poderes las atribuciones que les fueron constitucionalmente asignadas?. En ese orden de ideas, reseñó los antecedentes del actual art. 3 de la Constitución provincial, señalando que dicha norma ?perdura desde más de 100 años, porque repite literalmente el artículo 3 de la Constitución de 1907. Y con el mismo sentido básico y fundamental que la anima, esta norma rige desde hace -nada menos- que 193 años en la provincia de Tucumán?, remontándose a la primera Constitución de la República del Tucumán de 1820. La Cámara sostuvo que la prohibición contenida en el citado art. 3 ?sienta -indudablemente- un criterio de interpretación sumamente riguroso respecto de la delegación de facultades a favor de la DGR efectuada en el segundo párrafo del artículo 32 del Código Tributario?. Consideró que siendo ello así, ?la intensidad y magnitud del gravamen que comporta la carga pública impuesta en cabeza del Banco actor, dejan en evidencia un claro exceso del artículo 3 de la resolución 80/03 del Director General de Rentas, respecto de las grandes líneas directivas básicas fijadas por el Código Tributario. En otras palabras, en virtud del criterio de interpretación restrictivo sentado por el artículo 3 de la Constitución de Tucumán, la imposición al Banco actor de la obligación de actuar como agente de recaudación efectuada por el Director General de Rentas no encuentra cobertura o respaldo en la autorización legal prevista en el segundo párrafo del artículo 32 del Código Tributario, por cuanto resulta desbordante de aquella?.

Citando a Osvaldo Soler, la sentencia afirmó que ?'La facultad de establecer cargas públicas otorgada por la Constitución Nacional al Poder Legislativo es indelegable, por cuya razón toda norma que establezca las condiciones sustanciales del encargo debe emanar del Congreso, no pudiendo el Poder Ejecutivo crear normas que lo establezcan. Ha de reputarse inconstitucional -en nuestra opinión-, entonces, cualquier disposición que imponga una carga personal y que tenga origen en un acto del Poder Ejecutivo, aún en el caso de que medie una delegación expresa contenida en la propia ley.'?. El Tribunal destacó que los regímenes de recaudación establecidos en otras provincias requieren ?o bien tener una sucursal o sede en la jurisdicción de la que se trate, o bien que sea contribuyente en esa jurisdicción, cualquiera sea el asiento territorial del agente?. Agregó que ?con la nueva norma del artículo 3 de la resolución 80/03 se produce un trato diferencial y gravoso en perjuicio de las entidades financieras con asiento territorial fuera de la Provincia de Tucumán, puesto que se impone para éstas un sacrificio extremadamente intenso, o lo que en este caso es lo mismo, huérfano de todo sustento tangible. Efectivamente, apartándose de lo normado en los demás regímenes provinciales de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos sobre créditos en cuentas bancarias, la resolución 80/03 recarga con idéntico servicio personal a las entidades que no tienen asiento territorial ni tampoco son contribuyentes del impuesto sobre ingresos brutos en la Provincia?. La Cámara concluyó que ?una interpretación sistemática y unitaria de la Constitución Nacional

y de Tucumán impone la necesidad de declarar la inconstitucionalidad, para este caso concreto, del artículo 3 de la resolución general 80/03 de la DGR (texto según resolución general 51/04), en tanto vulnera el principio de proporcionalidad ínsito en los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional, el principio de legalidad para el establecimiento de deberes personales sentado por los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional y el artículo 22 de la Constitución de Tucumán, así como el principio de igualdad ante el reparto de las cargas públicas indicado en el artículo 16 de la Constitución Nacional?. En consecuencia hizo lugar a la demanda, impuso las costas a la accionada y reservó pronunciamiento sobre honorarios para ulterior oportunidad. IV.- El recurso de casación fue interpuesto en término contra una sentencia definitiva, denuncia arbitrariedad en la valoración de las constancias del expediente y falta de fundamentación suficiente, se basta a sí mismo y la recurrente dio cumplimiento con la exigencia del depósito (cfr. art. 748/752 del CPCyC, de aplicación por remisión del art. 79 del CPA). El recurso de casación queda aprehendido entre los recursos extraordinarios, aquellos cuya admisibilidad se halla supeditada a la concurrencia de motivos o causales específicamente establecidas por la ley, y en los cuales, consecuentemente, las facultades del órgano competente para resolverlos están limitadas al conocimiento de determinados aspectos de la resolución impugnada. En la legislación argentina son recursos extraordinarios, en el orden nacional, el federal previsto por el art. 14 de la ley 48 y el de inaplicabilidad de la ley, y en el orden provincial, los de inconstitucionalidad y casación (este último en sus dos aspectos referidos a los errores de juicio y a los defectos procesales) (cfr. Palacio, Lino, ?Derecho Procesal Civil?, Tomo V, pág. 36). En el marco del alcance y finalidad de la vía extraordinaria local de la casación precedentemente recordada, la ley procesal civil local dispone en su art. 750 que ?este recurso excepcional será admisible cuando se fundara en que la sentencia impugnada incurrió en infracción a la norma de derecho, comprensiva tanto de la norma sustancial como de la formal?. Asimismo, consolidada jurisprudencia de esta Corte (de sus dos Salas) desde hace varias décadas admite de modo excepcional, como fundamento del recurso de casación, arbitrariedad en la valoración de la plataforma fáctica de la causa, supuesto que afecta las garantías constitucionales de los arts 18 CN y 30 CP y que remite ineludiblemente a los hechos y pruebas que integran la referida plataforma fáctica (?G.N.C. Alberdi S.R.L. vs. García, Miguel Rubén s/ pago por consignación?, sent. n° 05 del 14/02/2011; ?Platas Robles, Miguel Ángel vs. Marino Menéndez, Ana Carolina s/ acciones posesorias?, sent. n° 253 del 11/5/2011 y ?Orellana Vda. de Caña, Ana María vs. Raskovsky, Luis Raúl s/ daños y perjuicios?, sent. n° 824 del 28/10/2010, entre muchas otras). En efecto, no es posible para el tribunal que resuelve el recurso de casación, pronunciarse positiva o negativamente sobre el planteo de arbitrariedad en la valoración de la prueba si, a modo de ejemplo, se basa en que el fallo impugnado ha prescindido de una prueba relevante o, contrariamente, en que se funda en prueba irrelevante o bien, que valora irrazonablemente una prueba, y no examinara -en los dos primeros ejemplos- si la omitida o la considerada se trató o no, de una prueba relevante para la decisión del caso y -en el último- si las declaraciones de partes, o de terceros, o los términos del dictamen pericial, o de un documento han sido, o no, razonablemente interpretados por la Cámara. Tanto cuando el recurso de casación se funda en el motivo previsto en la ley procesal, infracción a la norma de derecho sustancial o formal, como en el jurisprudencialmente admitido, arbitrariedad en la valoración de la plataforma fáctica de la causa, debe cumplir las exigencias de oportunidad, definitividad del pronunciamiento, bastarse a sí mismo y depósito judicial, establecidas en los arts. 748, 751 y 752 del CPCyC. Todos los mencionados requisitos de admisibilidad son primero juzgados por la misma Cámara que dictó la sentencia impugnada (art. 754 del CPCyC) y, definitivamente, por esta Corte si los autos son elevados porque el recurso ha sido concedido por el Tribunal de grado (art. 756 del CPCyC), o en las actuaciones del recurso directo de queja por casación denegada deducido contra el pronunciamiento de la Cámara que declaró inadmisibile el recurso de casación (art. 755 del CPCyC). Efectuadas las precisiones precedentes (en igual sentido, ?Frias, Daniel Eduardo vs. Municipalidad de Alderetes s/ Daños y perjuicios?, sentencia N° 487 del 30/6/2010; ?Maidana Silvia Inés y otra vs. Molina Victor Hugo Mothe Fernando s/ Cobro de pesos?, sentencia N° 227 del 03/5/2011; ?Ismain, Emilio David vs. Tarjeta Naranja S.A. s/ Cobro de pesos?, sentencia N° 237 del 06/5/2011; ?Clínica Integral de la Mujer S.A. vs. Superior Gobierno de la Provincia de Tucumán -DGR- s/ Especiales?, sentencia N° 394 del 16/6/2011; ?Instituto Frenopático del Norte SRL vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 746 26/9/2011; ?Maxicambio S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 767 del 11/10/2011; ?SA Fernando Waisman SCF vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 784 del 14/10/2011; ?Vidriería del Centro SRL vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 800 del 19/10/2011; ?Leal, Sonia Alejandra vs. Caja Popular de Ahorros de la Provincia ART s/ Amparo?, sentencia N° 984 del 16/12/2011; ?RGA SRL vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 987 del 16/12/2011; ?Moya, Mariano Marcelo y otros vs. Provincia de Tucumán s/ Diferencias salariales?, sentencia N° 1037 del 28/12/2011; ?Zirpolo de Cardozo, María Florencia vs. IPSST s/ Amparo?, sentencia N° 1052 del 28/12/2011; ?Esso Petrolera Argentina SRL vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 1053 del 28/12/2011; ?Inorio, Juan Carlos vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Nulidad?, sentencia N° 69 del 29/02/2012; ?Domínguez, Rodolfo vs.

Vicente Trapani S.A. s/ Cobro de pesos?, sentencia N° 107 del 07/3/2012; ?Pérez Fernández, Vicente vs. Municipalidad de Yerba Buena s/ Cobro de pesos?, sentencia N° 124 del 13/3/2012, ?Alonso, Silvia Isabel y otras vs. Provincia De Tucumán s/ Contencioso administrativo?, sentencia N° 100 del 19/11/2012; ?Cotecsud S.A.S.E vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 1158 bis del 19/12/2012; ?Martínez Vda. de Valladares Silvia Susana vs. Provincia de Tucumán -DGR- y otro s/ Amparo? sentencia N° 829 del 16/10/2013; ?Durán de Moyano, Clara Irma y otros vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Contencioso administrativo?, sentencia N° 1084 del 11/12/2013; ?Vázquez Villada Héctor Raúl vs. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Tucumán s/ Nulidad/Revocación?, sentencia N° 1144 del 26/12/2013; ?Medina Víctor Andrés vs. Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán -Subsidio de Salud- y otros s/ Amparo?, sentencia N° 102 del 26/02/2014; ?Barbaglia Carlos Guillermo y otras vs. Provincia de Tucumán s/ Daños y perjuicios?, sentencia N° 110 del 26/02/2014), cabe concluir que, en el caso, el recurso es admisible y corresponde abordar su procedencia. V.- Confrontados los agravios de la recurrente con los fundamentos de la sentencia impugnada y las constancias de la causa, se advierte que el recurso no puede prosperar. La recurrente sostiene que ?En su interpretación, el Tribunal prescinde abiertamente de la actividad gravada, de la nómina proporcionada por la DGR -hecho no discutido por el demandante- y del domicilio del contribuyente?. Añade que la Cámara omitió ?abordar que la obligación para las entidades financieras con domicilio fuera del territorio provincial sólo incluye determinadas cuentas: sujetos pasibles del tributo en cuestión que integren la nómina proporcionada por la DGR; y respecto de aquellas personas que no consten en la nómina aludida, pero que posean domicilio real o legal en la Provincia de Tucumán y así lo hayan comunicado a la entidad obligada a la recaudación?. Por su parte y en lo pertinente, el pronunciamiento impugnado consideró que la Provincia de Tucumán no puede imponer una carga pública a una persona que no tiene asiento ni realiza actividad comercial alguna dentro del territorio provincial. Señala Osvaldo H. Soler que ?Conforme el artículo 1 de nuestra Constitución, la Nación Argentina adoptó para su gobierno el sistema federal, lo que implica que el poder está distribuido territorialmente entre órganos regionales denominados Provincias que coexisten con el Estado federal en un contexto de relaciones interestaduales. [...] Las Provincias tienen la potestad de establecer cargas públicas (obligaciones dinerarias u obligaciones de hacer) sólo con relación a los sujetos que se domicilien en su jurisdicción territorial o que realicen en ella alguna actividad que pudiere dar lugar al nacimiento de un deber en cabeza de aquéllos, y, en este caso, solamente por la circunstancia de que dicha actividad se realiza en esa provincia es decir, por los hechos ocurridos dentro de su territorio? (Osvaldo H. SOLER, Límites del Estado para la designación de agentes de retención y percepción, Doctrina Tributaria ERREPAR, t. XXXI, p. 573 y sig., 2010). En el mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que ?De acuerdo con el sistema político adoptado por nuestra Constitución, los poderes de la soberanía se encuentran divididos entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales: los del primero revisten la calidad de supremos y absolutos, y se aplican en todo el territorio de la República, es decir, aún dentro del perteneciente a las propias provincias; los de los segundos, presentan los mismos caracteres, pero únicamente pueden ser ejercitados dentro de los límites territoriales de la provincia. Ninguna provincia puede legislar si no es con referencia a las cosas y a las personas que se hallen dentro de su propia jurisdicción? (CSJN, ?Banco de Córdoba apelando una resolución de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Empleados Bancarios?, Fallos: 147:239). Por su parte esta Corte ha señalado que el principio de territorialidad fiscal ?delimita el ámbito espacial de ejercicio del poder tributario del municipio capitalino. Para Bidart Campos, la competencia que el estado ejerce en materia tributaria 'puede imponer contribuciones -o eximir de ellas- dentro del territorio, respecto de bienes, actividades y servicios que se sitúan, se realizan o se prestan en ese espacio geográfico, de forma que las potestades fiscales responden al mismo criterio de territorialidad' (Bidart Campos, Germán, 'El principio de territorialidad fiscal', LL 2001-E, 1282)? (CSJT, ?Empresa Diego Gálvez S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Nulidad-Revocación?, sentencia N° 392 del 16/6/2011). Como se dijo, la Cámara fundó la decisión aquí impugnada en el hecho de que la potestad del Estado de establecer regímenes de recaudación debe ?necesariamente respetar los estándares constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad?, y consideró que en el caso, aquella potestad fue ejercida en forma irrazonable y desproporcionada por vulneración del principio de territorialidad al designar como agente de recaudación ?a un banco de extraña jurisdicción?. Tal fundamento no ha sido rebatido por la demandada, que se limita a afirmar que el Tribunal omitió considerar que la obligación de recaudar impuesta al actor se encuentra limitada a las cuentas de quienes integren la nómina provista al banco por la DGR o que sin encontrarse en dicha nómina, hayan comunicado a la entidad bancaria tener domicilio en la Provincia de Tucumán. Al respecto es pertinente reproducir a Soler en la obra antes citada cuando dijo que ?toda pretensión de una jurisdicción local de instituir agentes de retención en el impuesto sobre los ingresos brutos a sujetos radicados en otras jurisdicciones por pagos realizados también en extraña jurisdicción, aun cuando el beneficiario del pago sea contribuyente del Estado que impone la exigencia, resulta exorbitante, y por lo tanto improcedente. Ello en razón de que la retención es una carga pública (obligación de hacer) que presume un vínculo territorial, sin el cual carece el ente público local de capacidad legal o facultades para exigir el cumplimiento de obligación alguna. Y ese vínculo territorial debe registrarse en el momento de verificarse el hecho tomado en

cuenta por la normativa para definir la procedencia de la retención, y tal elemento fáctico viene dado por el pago?. Tales consideraciones son trasladables al caso bajo estudio, en el que el hecho tomado en cuenta por la Resolución General 80/03 al disponer la procedencia de la recaudación es la acreditación en cuenta de sumas de dinero en pesos o dólares. De lo expuesto se desprende que dicho elemento fáctico se produce fuera de la provincia de Tucumán y respecto de un banco que no tiene domicilio ni ejerce actividad en ella. En base a las razones expuestas, se concluye que la recurrente no logra conmovir los fundamentos del pronunciamiento impugnado, por lo que el recurso es improcedente respecto del planteo en estudio. Asimismo, la demandada alega que ?El Tribunal ha soslayado analizar que el Banco CMF S.A. se encuentra inscripto como contribuyente por ante la jurisdicción tributaria de la Provincia de Tucumán, desde el 01/06/1999. Es decir, la parte actora reviste el carácter de contribuyente inscripta en el impuesto mencionado. Circunstancia, que con mayor razón, impide concluir en la desproporción, o bien, en la desigualdad, predicada respecto del régimen establecido por la Resolución General (DGR) 80/09 y sus modificatorias?. Del examen de las constancias del expediente se desprende que no existe en autos ningún elemento probatorio que acredite la referida circunstancia alegada por la demandada como también que en su escrito de contestación de demanda no invocó el carácter de contribuyente de la actora del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esta Corte tiene dicho que ?resulta del caso advertir preliminarmente que el responde es el acto procesal por el cual el demandado alega, en un proceso ordinario, todas aquellas defensas que no siendo de previo y especial pronunciamiento, intenta hacer valer frente a la pretensión del actor. De allí su importancia fundamental, pues determina definitivamente los hechos sobre los que deberá producirse la prueba. Asimismo delimita el thema decidendum, desde que la sentencia definitiva sólo puede recaer sobre las cuestiones planteadas por ambas partes (actor y demandado)? (CSJT, ?760 S.R.L. vs. Provincia de Tucumán -DGR- s/ Amparo?, sentencia N° 550 del 06/6/2014, en el mismo sentido, CSJT, ?Cabezas Valdés Teodoro vs. Municipalidad de Concepción y Caja Popular de Ahorros de la Provincia s/ Cumplimiento de contrato?, sentencia N° 1122 del 26/11/2007). Constituye un principio procesal indiscutido y consagrado legalmente (cfr. art. 265, inc. 6, CPCyC), que toda sentencia definitiva debe componer la controversia suscitada en los autos, ateniéndose estrictamente a las pretensiones y pruebas que las partes afirman y producen, respectivamente, en sus escritos de demanda y de contestación y, en su caso, en la reconvenición y su responde. Es pertinente recordar que ?la ley exige, como se advierte, una estricta correspondencia entre el contenido de la sentencia y las cuestiones oportunamente planteadas por las partes, lo que supone, como es obvio, la adecuación del pronunciamiento a los elementos de la pretensión deducida en el juicio (sujeto, objeto y causa). Se trata de la aplicación del denominado principio de congruencia, que constituye una de las manifestaciones del principio dispositivo y reconoce, incluso, fundamento constitucional, pues como lo tiene reiteradamente establecido la Corte Suprema, comportan agravio a la garantía de defensa (art. 18 C.N.), tanto las sentencias que omiten el examen de cuestiones oportunamente propuestas por las partes, que sean conducentes para la decisión del pleito, como aquéllas que se pronuncian sobre pretensiones o defensas no articuladas en el proceso. En este último supuesto la sentencia incurre en el vicio llamado extra petita? (Palacio, Lino E., ?Manual de Derecho Procesal Civil?, Abeledo Perrot, T. II, pág.12). En el caso y como se anticipó, la sentencia de la Cámara en relación al punto recurrido en examen no se aparta de las constancias de autos, y la alegada falta de consideración del invocado carácter de contribuyente del Banco CMF S.A. en la Provincia de Tucumán, lejos de transgredir el principio de congruencia por parte del Tribunal obedece a que la cuestión pretende ser introducida recién en esta instancia extraordinaria local, lo que determina la inviabilidad del planteo. Asimismo, agravia a la recurrente que la sentencia haya resuelto que el servicio personal que implica la carga pública ?debe ser establecido por ley formal. Así las cosas, es evidente que una carga pública impuesta por resolución del Director de Rentas de la Provincia resulta conculcatoria del principio de legalidad delineado por los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional y 22 de la Constitución de Tucumán?. Afirma la demandada que ?la habilitación legislativa del actual art. 32 del Código Tributario resulta indisputable, aun para el propio Tribunal? y que dicha habilitación ?muestra marcada amplitud respecto de la extensión confiada a la potestad reglamentaria del órgano ejecutivo?. Señala que resulta arbitrario ?concluir que el ejercicio de la potestad normativa atribuida al Director de la DGR 'resulta desbordante' sin abordar el contenido y extensión de la política legislativa prevista en el actual art. 32 del Código Tributario provincial, cuya legitimidad no ha sido controvertida?. De la lectura del pronunciamiento impugnado surge que el argumento relativo a que ?la imposición al Banco actor de la obligación de actuar como agente de retención efectuada por el Director General de Rentas no encuentra cobertura o respaldo en la autorización legal prevista en el segundo párrafo del artículo 32 del Código Tributario, por cuanto resulta desbordante de aquella? no constituye el principal fundamento en el que se asienta la decisión adoptada por la Cámara. Como fue reseñado, el Tribunal fundó la declaración de inconstitucionalidad de las normas impugnadas en la falta de proporcionalidad y razonabilidad de la designación como agente de recaudación a quien ?no es un vecino que conviva en la ciudad, no está radicado en la plaza, no abre ningún local, no fija ninguna instalación, no realiza por sí mismo ningún hecho imponible local en su actividad ordinaria? y expuso de manera adicional que la ?carga impuesta -de manera permanente- sobre el Banco CMF reconoce un agravante en el hecho de que fue

establecida mediante una simple resolución general del Director General de Rentas de la Provincia, o en el mejor de los casos, por un decreto del Poder Ejecutivo provincial?. Consecuentemente, aún cuando fuera atendible la alegación de la demandada acerca de las facultades de la DGR para designar agentes de recaudación, la decisión de la Cámara de declarar la inconstitucionalidad de la Resolución General 80/03 de la DGR se mantiene inconvencible, no bien se advierte que la inconstitucionalidad declarada por la Cámara, fundada en que el deber de actuar como agente de recaudación impuesto al banco actor no respeta el principio constitucional de proporcionalidad -independientemente del origen o tipo de disposición que imponga dicho deber- cuenta con fundamentos suficientes que no han sido refutados, lo que sella la suerte adversa del agravio. Finalmente, la recurrente expone que ?En más de un pasaje de su razonamiento, el Tribunal pregona la cualidad 'gravosa' de la obligación encomendada al demandante por el régimen tributario en pugna. Sin embargo, la entidad demandante no ha esgrimido en la demanda, ni probado en este juicio, hecho conducente alguno tendiente a comprobar tanto el peligro futuro como el gravamen, ni su pretendida intensidad desproporcionada, aducidos por el Tribunal?. Agrega que ?la existencia de un posible 'interés suficiente' para cuestionar actos normativos exige la carga de probar la correspondiente 'lesión o perjuicio' reitero, aunque probables, para la procedencia de la declaración de inconstitucionalidad perseguida?. Al respecto cabe señalar que la existencia de un interés jurídico de los agentes de retención, percepción y recaudación en impugnar las normas que les imponen cargas de índole tributaria ha sido reconocida pacíficamente. En tal sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que ?en lo concerniente a la alegada falta de legitimación de la actora, que el apelante sustenta en la circunstancia de que aquélla no es la obligada al pago, tampoco el agravio puede prosperar. En efecto, el sistema previsto en los decretos impugnados, emplaza al titular del video club como agente de percepción y, por ende, lo somete a una serie de obligaciones cuyo incumplimiento acarrea sanciones legales. Lo expuesto, por sí solo, evidencia el interés jurídico de la actora en hacer caer el régimen cuestionado? (CSJN, ?Video Club Dreams c. Instituto Nacional de Cinematografía s/ Amparo? (1995) Fallos: 318:1154). En el mismo sentido, esta Corte ha establecido que ?La legitimación que la sentencia recurrida niega al demandado por ser agente de percepción y no contribuyente del tributo no resulta justificable, porque es indudable que a la empresa prestataria del servicio público le asiste el derecho, y tiene el interés legítimo para plantear la inconstitucionalidad de normas si alega como en el caso que afectan su propio patrimonio, incidiendo a su vez en el servicio de telecomunicaciones por cuanto el tributo se aplica sobre la tarifa telefónica incrementándola en un 10% (cfr. fs. 142). En efecto, el sistema previsto en la Ordenanza impugnada instituye a la empresa prestadora del servicio de telecomunicaciones como agente de percepción, y, en consecuencia, la somete a una serie de obligaciones (art. 161) cuyo incumplimiento acarrea como sanción la obligación de pagar el tributo que se demanda. Lo expuesto, por sí solo, evidencia el interés jurídico de la demandada en hacer caer el régimen impositivo cuestionado, que instituye un tributo que repercute directamente sobre la empresa prestataria del servicio, aunque sea trasladable por disposición legal e incida finalmente sobre el usuario del servicio telefónico; por consiguiente, en caso de infracción, la empresa prestataria resulta obligada al pago? (CSJT, ?Municipalidad de la Banda del Río Salí vs. Telecom S.A. s/ Contencioso administrativo?, sentencia N° 166 del 26/3/2003). También ha señalado este Alto Tribunal que ?debe tenerse en cuenta que la relación tributaria nace en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley (cfr. art. 20 Código Tributario), y que es sujeto pasivo de aquella, la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea en calidad de contribuyente o, bien, de responsable (cfr. art. 24 Código Tributario). Son 'responsables' en carácter de agentes de retención, de percepción o recaudación los sujetos designados por la ley o por la DGR a través del instrumento correspondiente, que por sus funciones públicas o por razones de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos y operaciones en las cuales puedan efectuar la retención, percepción o recaudación del tributo correspondiente (cfr. art. 32 Código Tributario). En lo que al caso de autos concierne, interesa remarcar que los sujetos pasivos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuya actividad está identificada en alguno de los Anexos que forman parte de la Resolución General N° 86/2000, se encuentran obligados a actuar como agentes de percepción del citado tributo por las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones que efectuaren a contribuyentes y/o responsables del gravamen (cfr. art. 1° y 2° Resolución General N° 86/2.000). En el Anexo VI de la mentada reglamentación se menciona, como una de las actividades alcanzadas, a la 'distribución de productos farmacéuticos y medicinales'. En ese marco legal, resulta incontestable la condición de agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que reviste la razón social actora, pues tal carga le ha sido impuesta ministerio legis, con independencia de que después cumpla o no efectivamente con las obligaciones a su cargo. De allí, entonces, que le asista razón a la quejosa cuando objeta la valoración probatoria efectuada por el tribunal de mérito, pues a los fines de demostrar la condición de sujeto pasivo de la relación tributaria tachada de inconstitucional, no era indispensable acreditar el cumplimiento de la norma como así tampoco la materialización de ésta, a través de la toma de medidas por parte de la autoridad de aplicación, sino que bastaba con que la demandante probase la realización del supuesto de hecho que tipifica la Resolución General N° 72/2.009? (CSJT, ?Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. vs. Provincia de Tucumán D.G.R. s/ Inconstitucionalidad?, sentencia N° 739 del 23/9/2013). En suma, de los precedentes citados

surge de manera clara el interés de la parte actora en obtener la declaración de inconstitucionalidad pretendida, toda vez que no se encuentra controvertido que la sociedad demandante integra la respectiva relación jurídica tributaria y está obligada a cumplir con la carga que le ha sido impuesta en su calidad de agente de recaudación, por lo que el agravio bajo examen también debe ser rechazado.

En mérito a todo lo expresado corresponde No Hacer Lugar al recurso de casación interpuesto por la Provincia de Tucumán contra la sentencia del 03/02/2014 de la Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo. VI.-. Atento al resultado arribado las costas deben ser soportadas por la recurrente vencida (art. 105, primera parte CPCyC, aplicable por remisión del art. 89 CPA)..

El señor vocal doctor René Mario Goane, dijo: Adhiero al voto de la señora vocal preopinante, doctora Claudia Beatriz Sbdar, sin perjuicio de que, ante ciertas referencias que allí se hacen a una línea jurisprudencial contraria al criterio -en mi opinión- superador que se ha venido propiciando en numerosos precedentes en torno a la temática de la arbitrariedad en el recurso extraordinario local, deviene necesario dejar explicitado que el estudio del mentado vicio, en cualquiera de sus modalidades, resulta objeto propio -ni ajeno ni excepcional- de la casación por tratarse de una típica cuestión jurídica, cual es la determinación de la existencia o no de un error in iuris iudicando por parte de los jueces de grado (cfr. CSJT: 30/6/2010, ?Frías Daniel Eduardo vs. Municipalidad de Alderetes s/ Daños y perjuicios?, sentencia N° 487; 03/5/2011, ?Serrano Víctor Oscar vs. Minera Codi Conevial S.A. s/ Indemnización por despido?, sentencia N° 223; 03/5/2011, ?Maidana Silvia Inés y otra vs. Molina Víctor Hugo, Mothe Fernando y Alderete Alberto s/ Cobro de pesos?, sentencia N° 227; 06/5/2011, ?Ismain Emilio David vs. Tarjeta Naranja S.A. s/ Cobro de pesos?, sentencia N° 237; 11/5/2011, ?Soraire Julio Roberto vs. Berkley International ART S.A. s/ Cobro de pesos?, sentencia N° 252; entre muchas otras). No se opone a lo dicho el carácter extraordinario del recurso de casación toda vez que el presupuesto de infracción normativa al que el ordenamiento jurídico procesal supedita la admisibilidad de la vía impugnativa de marras comprende tanto a la violación de la norma sustantiva como a la transgresión de la ley de forma (cfr. art. 750 del CPCyC), donde quedan aprehendidos, precisamente, los distintos supuestos de arbitrariedad de sentencia. Es que así como no se requiere de mucho esfuerzo para advertir que un pronunciamiento judicial que no respeta el principio de congruencia incumple con el mandato legal del artículo 44 del CPCyC, y que, del mismo modo, el fallo que es dictado de manera dogmática o que omite valorar prueba conducente para la solución del caso contraviene el artículo 33 del CPCyC, tampoco debería resultar dificultoso comprender que la obligación de ajustarse a las denominadas reglas ?de la sana crítica? está consagrada de manera expresa por la ley de rito, en concreto por el artículo 40 del CPCyC, y por ende su incumplimiento trasunta incontestablemente una violación normativa, aún cuando el contenido de tales principios no haya sido fijado por el legislador sino que derive del sentido común. Es en otros aspectos donde tiene incidencia el carácter extraordinario del recurso casatorio, pues, a diferencia de las Cámaras que entienden en las apelaciones ordinarias, la Corte debe limitarse a examinar la juridicidad del juicio ponderativo de la plataforma fáctica obrante en el caso llevado a cabo por el A quo y no dicha plataforma, cuyo juzgamiento compete -sí- de manera exclusiva y excluyente a los jueces de grado. De allí, entonces, que la competencia de este Tribunal Címero en la instancia extraordinaria local se agota con la conclusión, que infiere y pronuncia en su sentencia, sobre la existencia o no de arbitrariedad en la operación ponderativa propia del órgano sentenciador de grado. Si la conclusión es afirmativa, esto es, que el juicio valorativo del A quo está enervado por el vicio de marras, en ejercicio de su competencia jurisdiccional propia, y agotando ésta, la Corte casa la sentencia en crisis y reenvía al tribunal de grado a fin de que, con la pertinente integración, realice un nuevo examen de la cuestión. Caso contrario, ante la inexistencia del vicio de arbitrariedad, no se hace lugar al recurso de casación incoado en la causa. Este último supuesto se da en autos, en tanto los argumentos desarrollados al respecto en el voto precedente conducen a sostener que, lejos de revelar un despropósito, un absurdo o irracionalidad que autorice a descalificarla como acto jurisdiccional válido, la valoración plasmada en la sentencia en cuestión luce ajustada a las reglas de la sana crítica y se encuentra debidamente fundada en los elementos de juicio reunidos en el proceso, sin que, por lo demás, se advierta que algún elemento probatorio pertinente haya sido injustificadamente omitido en la línea argumental del pronunciamiento. En suma, las razones expuestas corroboran que el fallo de la Cámara ha sido dictado en un todo de acuerdo con lo prescripto por los artículos 33 y 40 del CPCyC, por lo que no incurrió en la infracción a la norma formal que le achaca la recurrente.

El señor vocal doctor Antonio Gandur, dijo: Estando conforme con los fundamentos dados por la señora vocal preopinante, doctora Claudia Beatriz Sbdar, vota en igual sentido. Y VISTO: El resultado del precedente acuerdo, la Excma. Corte Suprema de Justicia, por intermedio de su Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo, RESUELVE: I.- NO HACER LUGAR al recurso de casación interpuesto por la Provincia de Tucumán contra la sentencia del 03/02/2014 de la Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo. II.- COSTAS de esta instancia extraordinaria local, como se consideran. III.- RESERVAR pronunciamiento sobre regulación de honorarios para su oportunidad. HÁGASE SABER ANTONIO GANDUR RENÉ MARIO GOANE CLAUDIA BEATRIZ SBDAR (con su voto) ANTE MÍ: CLAUDIA MARÍA FORTÉ

002559E