

09 SEP 2019

PLANTEA CASACION.

CONSTITUYO DOMICILIO DIGITAL

EXCMA. CAMARA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – SALA II

JUICIO: BIOENERGIA LA CORONA S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN – D.G.R.  
– s/ inconstitucionalidad – Expte. N° 794/12.

Mario Arnaldo Salvo, abogado de la matrícula, por la representación que llevo acreditada en autos, constituyendo domicilio digital en C.U.I.T. 20-23519073-8, por la representación que acredito en autos a V.S. respetuosamente dice:

Que en tiempo y forma procesal vengo a interponer recurso de casación en contra de la sentencia de fecha 09.VIII.19 solicitando, desde ya, se conceda el mismo y se eleven las actuaciones por ante la C.S.J. de la Provincia a efectos de que, oportunamente, se haga lugar al recurso de casación y se revoque la sentencia, con expresa imposición de costas, por los considerando de iure et facto que a continuación analizo.

#### PROCEDENCIA FORMAL DEL RECURSO DE CASACION

A los efectos de la procedencia formal del recurso de casación que se interpone, se satisfacen todos los recaudos formales para su concesión.

1.- Se acompaña boleta de depósito a la orden de la Excelentísima Corte.

2.- La sentencia es definitiva y, como tal, ocasiona un gravamen imposible de reparación ulterior. Trátese de una sentencia que, de quedar firme, adquiriría fuerza de cosa juzgada y, como tal, insusceptible de alteración ni aún por vía de la invocación de leyes de orden público, toda vez que la estabilidad de las sentencias, en la medida en que constituyen un presupuesto ineludible de la seguridad jurídica,

MARIO ARNALDO SALVO  
ABOGADO  
Mat. Prov. N° 3998 L° J° 982  
Mat. Fed. C.S.J.N. T° 06 F° 989

es también exigencia del orden público con jerarquía superior (Fallos: 299:373; 301:762; 302:143).

El carácter de sentencia definitiva resulta incuestionable si consideramos que la cuestión en debate es sobre la inconstitucionalidad de las RG 23/02, 68/10 y 140/10 y, por consiguiente, si la sentencia pasara en autoridad de cosa juzgada dicha inconstitucionalidad no podría plantearse nuevamente en ninguna otra instancia.

3.- Se cuestiona la sentencia en cuanto la misma ha realizado una interpretación errónea de las disposiciones normativas aplicables al caso, afectando la adecuada interpretación de las disposiciones normativas del Código Tributario de la Provincia y de la Constitución Nacional, mediante una errada hermenéutica que se traduce en una arbitraria sentencia.

Se añade además, que la sentencia recurrida se aparta de la doctrina legal aplicable al caso por identidad, resultante de los precedentes de la C.S.J. de Tucumán en sentencias 1233/16 del 6.X.16 y sentencia 150/15 del 18.III.15 entre las otras que se desarrollaran más abajo.

Pues bien, en este sentido, no cabe duda alguna acerca de la procedencia del recurso de casación interpuesto, toda vez que la sentencia recurrida ha prescindido de las normas que regulan la materia, sentenciando con el único sustento del criterio del Tribunal.

De esta manera, incurre en una arbitrariedad manifiesta que lesiona expresos derechos, conforme quedará explicitado *infra*.

La casación, como vía extraordinaria, hace un control de derecho que en el caso de la arbitrariedad radica en proteger el principio de congruencia y la sana crítica racional; ello es así ya que ante esa figura el recurso casatorio no cambia su esencia, ni se agota en la revisión de cuestiones fácticas, ya que en todos los casos contemplados como posibles dentro de su campo de conocimiento, sea por infracción normativa o por arbitrariedad, lo que se intenta resguardar es la norma

jurídica seleccionada; sea que la misma haya sido correctamente interpretada como imponible a la situación de la causa; sea que no haya sido violada; sea erróneamente aplicada por una desinterpretación de las pruebas de la causa – C.S.J. Tuc., sentencia 729, 25.IX.98, Epifania Francisca vs. Rucafe S.A. -

4.- El recurso contiene un análisis pormenorizado de la causa, de los hechos y del derecho aplicable que se ha visto violentado, de manera tal que se basta así mismo.

#### ANTECEDENTES

1- El día 15 de Noviembre de 2.012 Bioenergía La Corona S.A. inicia una demanda de inconstitucionalidad en contra la Provincia de Tucumán – D.G.R..

2.- Con la demanda se solicitó la declaración de inconstitucionalidad de las R.G. 23/02, 68/10 y 140/10 por medio de las cuales se impuso a mi mandante la carga de actuar como agente de retención del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

3.- Corrido el traslado de la demanda, contesta la misma la Provincia de Tucumán, sosteniendo la validez de dichos actos, afirmando que fueron dictados en virtud de la facultad tributaria que tiene la autoridad de aplicación de establecer los modos más beneficiosos de ejercer el rol de ente recaudador para la protección de las cuentas públicas.

4.- En fecha 17.VI.2015, la Excma. Cámara Contencioso Administrativo Sala I dicta sentencia no haciendo lugar a la demanda deducida por mi mandante en contra de la Provincia de Tucumán.

5.- En fecha 1 de Julio de 2.015, esta parte interpone recurso de casación contra dicha sentencia, el que fue resuelto el 24.VII.17, por la Corte Suprema de Justicia de la Provincia, haciendo hizo lugar al recurso de casación planteado por la actora, revocando íntegramente la sentencia de fecha 17.VI.15, disponiendo que se emita un nuevo pronunciamiento.

MARIO ARNALDO SALVO  
ABOGADO  
Mat. Prov. N° 3898 L. J. Fº 982  
Mat. Fed. C.S.J. N.º 19.96 Fº 989

6.- De esta manera, Excma. Cámara Contencioso Administrativo Sala II en fecha 9.VIII.19 dicta sentencia no haciendo lugar a la demanda deducida por mi mandante en contra de la Provincia de Tucumán.

Es contra dicha sentencia que se interpone el presente recurso de casación.

## LOS AGRAVIOS

**Violación al principio de igualdad.-** Expresa la sentencia que *la RG 23/02 es ajena a la supuesta violación al principio de igualdad en las cargas públicas que se denuncia en este caso. ...Tampoco ha sido fehacientemente probado que en el período litigioso la DGR haya dispensado a la actora un trato desigual que vulnere el principio de igualdad del artículo 16 de la Constitución Nacional.*

*Tampoco ha sido suficientemente probado que las condiciones inclusión originaria de la actora en el régimen de retención de la RG 23/02, con las previsiones de las resoluciones 68/10 y 140/10 sobre las alícuotas de retención aplicables, hayan representado un trato desigual que vulnere el principio de igualdad del artículo 16 de la Constitución Nacional*

*El artículo 2, segundo párrafo, de la RG 23/02 establece que "corresponde efectuar las retenciones por la totalidad de las operaciones de todas las actividades desarrolladas por el agente de retención<sup>1d</sup>.*

*Así pues, las razones sociales designadas como agente de retención por la RG 85/10, o bien no coinciden con la actividad principal desarrollada por la actora, o bien no efectúan las actividades secundarias que la demandante sí desarrolla.*

*En definitiva, no fue debidamente probado el alegado trato desigual durante el período litigioso que resulte violatorio del principio de igualdad protegido por el artículo 16 de la Constitución Nacional.*

La sentencia ha realizado un examen arbitrario del cuadro probatorio, pues en rigor de verdad, el análisis del mismo, conforme el modo en que se trabó la litis,

supone ponderar de acuerdo a las probanzas de autos, si comparativamente existe arbitrariedad en la selección de mi mandante, cuando en la plaza local existen otras firmas que se dedican a la misma actividad de Bioenergía la Corona S.A. De esta manera, no interesa si mi mandante realiza otras actividades secundarias que no coinciden con las actividades secundarias de las otras firmas, ya que basta con que coincidan en una de las actividades para advertir la desigualdad en la que se encuentra inmerso mi mandante con respecto a las demás firmas.

La R.G. 140/10 impone una retención del 7% para con los sujetos pasivos del Convenio Multilateral, es decir una alícuota 4 veces mayor a la que atañe a la actividad de mi mandante, acrediten o no aquellos su alta en esta jurisdicción, ya que la que corresponde a la actividad es del 1,8%. De esta manera, los proveedores de Bioenergía La Corona S.A. que posean saldo a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos por otras percepciones, retenciones y/o recaudaciones bancarias sufridas, preferirán vender sus productos a la competencia y no a mi mandante.

En efecto, la decisión de sus proveedores de comerciar con uno u otro – el que es agente de retención o el que no lo es –, o las condiciones en que lo hace, para equilibrar la retención que el primero debe practicarle – "incremento de precio, quita de promoción o descuento –, son cuestiones que repercuten en la competitividad del agente, en la igualdad de condiciones comerciales en que se encuentra frente a su competidor del ramo.

La carga pública o prestación personal obligatoria debe ser *igual* para todos los que estén en las condiciones fijadas, es decir, deben soportar por igual la obligación. Así lo dispone la Constitución Nacional, cuyo artículo 16, in fine establece *la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas*.

"Entiendo que lo que corresponde definir conforme las pruebas rendidas, no es que el actor tenga como única actividad la de proveedor de materias primas para panadería, sino que probado o no controvertido el hecho de que Quiroga cumple dicha actividad, aunque no sea en forma exclusiva, existen otras firmas en plaza que también la desarrollan y que sin embargo, no se les impuso la carga pública del

MARIO ARNALDO SALVO  
ABOGADO  
Mat. Prov. N° 3388 - 19 JF 982  
Mat. Fed. C.S.J.N. 1796 F 989

actor, generando la desigualdad denunciada. En mérito a lo expresado, corresponde hacer lugar, con devolución del depósito de ley, al recurso de casación incoado por la parte accionada, dejando sin efecto la sentencia en recurso, conforme la siguiente doctrina legal: Debe descalificarse por arbitrariedad el pronunciamiento que omite determinar cuáles son los hechos controvertidos y valorar el cuadro probatorio conforme a la posición jurídica asumida por las partes en el proceso.” – C.S.J.T., “Quiroga, Adrián Alfredo vs. D.G.R. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Nulidad de acto administrativo”, sentencia del 13.VIII.04 –.

En efecto, el estatus jurídico de contribuyente está organizada por el Derecho de modo igualitario y presupone que un ciudadano en iguales circunstancias asume iguales obligaciones frente al Estado (artículo 16 de la Constitución Nacional: “la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”), **principio que no puede ser alterado por ninguna norma de menor rango.** – C.S.J.T. - Sala Civil y Penal, sentencia 1874 del 5.XII.17 –.

“La conducta desplegada por la Dirección General de Rentas de la Provincia al dictar la RG Nº 07/11 del 20/01/2011 comporta una distinción arbitraria en perjuicio de Finca Inés SRL, en franco desconocimiento del principio de igualdad tributaria que debe respetar la designación de agentes de retención en tanto sujetos pasivos de la relación jurídica de igual naturaleza” – Cámara en los Contencioso Administrativo - Sala 2, s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad, sentencia 227 del 09.IV.2015 –.

**El interés legítimo de mi mandante en la declaración de inconstitucionalidad.-** Continúa la sentencia *...la actora cargaba con la carga procesal de alegar y probar de modo fehaciente que los reproches constitucionales que dirige a la norma (RG 23/02) se habrían actualizado, a su respecto, en nuevos hechos o actos administrativos u actuaciones como agente de retención del IIIBB producidos dentro del período litigioso; es decir, con posterioridad al último período que incluyó en el plan de pagos*

*No basta la sola mención y prueba de cuestiones atinentes a las condiciones de inclusión originaria de la actora en el régimen de la RG 23/02 a*

través de la RG 68/10 y su modificatoria RG 140/10. Por efecto sobreviniente del "desistimiento" y "renuncia" que trajo aparejados de pleno derecho su acogimiento voluntario en el régimen de la ley 8524, resultaba necesario que la actora probara fehacientemente que aquellos agravios originarios de su inclusión se habían reeditado y actualizado después del mes de noviembre de 2012. Esta es una exigencia procesal razonable que es acorde con la regla más elemental del control concreto de constitucionalidad de que exista un "caso" o "causa" judicial.

Nuestro Máximo Tribunal Provincia ha señalado que "la Resolución General 07/11 no es un reglamento ("acto de alcance general" normativo) sino que se trata de un acto administrativo propiamente dicho ("acto de alcance particular o individual"), habida cuenta que -entre otras razones- se encuentran concretamente determinados los sujetos destinatarios de aquélla – CSJT "Tensolite S.A. vs. Provincia de Tucumán D.G.R. s/ Inconstitucionalidad", Sentencia N° 1.046; 29/5/2017 –.

De allí que las R.G. 68/10 y 140/10, no obstante su denominación, reviste naturaleza jurídica de acto administrativo – acto de alcance particular o individual –, siendo una declaración concreta, dirigida a sujetos determinados, de carácter ordenado y consuntivo, que no se incorpora como fuente permanente de juridicidad sino que constituye concreción de aquel, que se agota en el supuesto particular al cual se aplica. Por lo tanto, desde el momento en que mi mandante fue designado agente de retención mediante el dictado de la R.G. 68/10 se encuentra acreditado su interés legítimo en obtener la inconstitucionalidad de una norma que le impone la carga pública de actuar como agente de retención.

No cabe ninguna duda que el argumento de la sentencia conduce a un sinsentido porque si pretendiera considerar que mi mandante tiene un interés en obtener la declaración de inconstitucionalidad de una norma que le impone un carga publica solo a partir del momento en que hubiera actuado como agente de retención o la D.G.R. le hubiere efectuado algún reclamo al respecto tendríamos entonces que siempre la acción llegaría tarde y sólo comprendería actos administrativos particulares.

MARIO ARNALDO SALVO  
ABOGADO  
Mat. Prov. N° 8888 Ls J Fº 982  
Mat. Fed. C.A. Tucumán N° 30 Fº 109

Esto contradice lo resuelto por la C.S.J. de Tucumán en cuanto a que *la declaración de inconstitucionalidad no lo es para un período determinado, y no para otro, sino que determina que el tributo que originó la relación tributaria fue, desde su nacimiento mismo, ilegítima para las partes; por lo tanto tal relación no existió ni, por ende, los efectos jurídicos pretendidos producir por ella* – C.S.J. de Tucumán, sentencia 185 del 22.III.2001 –. En efecto, la acción intentada por mi mandante tiene por objeto hacer cesar en forma definitiva los efectos que despliega la norma *per se*. No responde a ningún criterio jurídico válido el exigirle al contribuyente que, primero, cumpla con la norma o bien incumpla con ésta para poder ser titular de la acción de inconstitucionalidad del precepto normativo, porque el precepto normativo despliega efectos jurídicos sin importarle la voluntad del contribuyente; actúe éste o no, advendrán las consecuencias que le impone la norma al someterlo a la carga pública y por lo tanto tiene un interés legítimo en la acción de inconstitucionalidad desde que se le comunica que debe cumplir con una carga pública determinada.

Con otras palabras, si aceptáramos la tesis de la sentencia tendríamos que para que mi mandante hubiera podido plantear la inconstitucionalidad de las R.G. aquí cuestionadas, tendría que haber dejado de hacer – o dejado de pagar – lo que dichos actos obligan, para que recién a partir de dicho incumplimiento, la D.G.R. le determinara de oficio una deuda, exponiéndose además a las consecuencias gravosas que acarrearán los incumplimientos a dichos actos.

“No empecé lo dicho, el hecho – alegado por la recurrente – de que la razón social demandante, con anterioridad, haya pagado el impuesto sobre los ingresos brutos fuera del régimen de excepción motivo de discusión, habida cuenta que ...en el contexto de autos, ello colocaría al contribuyente en la disyuntiva de que, para no verse privada de una acción futura que le permita la legítima defensa de sus derechos, tenga que adoptar una conducta, la del no pago, que va en contra de la finalidad esencial del sistema legal financiero, tendiente a asegurar la normal percepción de la renta pública..., quedando, de ese modo, expuesta a las consecuencias gravosas que supone la falta de cumplimiento estricto a los requerimientos que le formula el Fisco.” – C.S.J.T., Sala Laboral y Contencioso Administrativo, sentencia 463 del 04.VII.13 –.



5

En reciente sentencia, la C.S.J.N. ha precisado al respecto que ... es de destacar que la inexistencia de un acto administrativo no implica, de forma automática, la improcedencia de la acción declarativa... en efecto, la situación de incertidumbre que afecta al ejercicio de un derecho individual puede derivarse de un contexto normativo o administrativo que el peticionante puede tener legítimo interés en esclarecer en forma inmediata, sin estar obligado a propiciar o soportar un acto administrativo que concrete su agravio – C.S.J.N., 20.II.2018, Festival de Doma y Folclore c/ E.N. s/ acción meramente declarativa de derecho –.

**Similitudes con los agentes de recaudación bancaria.-** En este expediente ... tampoco se demostró la efectiva identidad de la actividad desarrollada por la actora con la de aquellas entidades bancarias que supuestamente serían beneficiarias de una retribución por el servicio de recaudación.

Si bien las entidades bancarias no desarrollan la misma actividad de mi mandante, a ellas también se les impuso una carga pública personal mediante el dictado de la R.G. 80/03, la que estableció, al igual que la R.G. 23/02, un régimen de recaudación en la fuente, con la diferencia de que en estos casos, la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se realiza sobre los importes, en pesos y dólares estadounidenses, que sean acreditados en todas las cuentas, cualquiera sea su naturaleza y/o especie, abiertas en las entidades financieras a las que se hace referencia en el art. 3 de la mentada RG – ver art. 1 de la R.G. 80/03 –. Esta R.G. también dispone cuáles son los sujetos pasibles del mencionado régimen – art. 2 –, así como también los sujetos obligados – art. 3 – y los sujetos y conceptos excluidos – art. 4 y art. 7 –. Asimismo establece el momento en el que debe practicarse la recaudación – art. 8 –, la alícuota aplicable – art. 9 – y los deberes de información de las entidades bancarias – art. 13 y art. 14 –.

La situación descripta evidencia que para ambos casos – agentes de retención y de recaudación bancaria –, la D.G.R. impuso a determinados sujetos una carga pública personal por razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, empero, con la diferencia de que las entidades bancarias

MARIO ARNALDO SALVO  
ABOGADO  
Mat. Prov. Nº 8355 L.S.J.F.º 882

perciben una *retribución por el servicio*, y al administrado ni siquiera se le reconocen los *gastos*.

La C.S.J.N. ya se ha expedido al respecto, al resolver que *la elección de los agentes de percepción proviene del ejercicio por parte del Estado de su poder de imperio en lo atinente al establecimiento de cargas públicas ... en el presente caso, el servicio requerido a Edesur – que actúe como agente de percepción de Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires – participa de los rasgos de aquellas cuya característica es la de ser obligatorias e impuestas por acto unilateral del Estado complementadas por otras condiciones que las definen: expresa disposición legal, determinación, certeza, **alcance igualitario** y el de responder a un fin de interés público. Es de señalar que en el caso, la ley provincial contempla un régimen de retribución para los agentes recaudadores por el desarrollo de su actuación* – C.S.J.N., 27.V.04, Edesur S.A. -.

De esta manera, la posición que asume la sentencia reduce la tarea atribuida a los agentes de retención a un cuestión simplista, mecánica y desprovista de gastos, costos o requerimientos adicionales a los que implica ser solamente un contribuyente. Si así lo fuera, se privaría de sentido los artículos 3° de la RG 23/02 en cuanto contempla, al detalle, las obligaciones de los agentes de retención, art. 4° en tanto fija los requisitos que deberá reunir la constancia de retención; art. 6° que detalla la oportunidad para practicar la retención, y los artículos siguientes que establecen pormenorizadamente el cálculo de la retención, las excepciones, los sujetos pasibles de retención y las sanciones que corresponden, entre tantas otras cuestiones.

**Los costos que ocasiona el cumplimiento del régimen de retención.-**  
Expresa la sentencia que *...En este expediente no se ha producido ninguna prueba idónea tendiente a acreditar los gastos efectivos que el ejercicio de la carga le pudo haber generado a la actora... Sin perjuicio de ello, hay que remarcar que el hecho de que, eventualmente, los gastos que ocasionaría el cumplimiento del régimen de retención puedan existir, y que su compensación o reconocimiento no esté previsto en la RG 23/02, no es suficiente per se para invalidar por inconstitucional el régimen reglamentario.*

La falta de razonabilidad de lo expresado en el párrafo anterior se advierte si solo consideramos que ni aún tratándose de una entidad de bien público sería posible exigirle que distraiga recursos patrimoniales propios para atender el cumplimiento de una función propia del Estado.

La carga pública es una *prestación personal obligatoria* y, como tal, reporta en quien la sufre el derecho a no verse perjudicado en su patrimonio. La tesis de la sentencia solo puede conducir a eximir al Estado de la responsabilidad por los daños resultantes de sus actos lícitos, posibilidad descartada desde cualquier plano de análisis.

Si bien toda carga personal es gratuita, la gratuidad se entiende solo en el sentido de que no se tiene derecho a una retribución *por el servicio* cuyo cumplimiento se impone, aunque si se tiene derecho a una retribución *por los gastos* que se ocasiona a quien lo presta; gastos cuya evidencia no solo eximen de prueba, sino que han sido reconocidos por la jurisprudencia como presupuesto básico de cualquier administración empresaria que deba liquidar, retener e ingresar al Fisco sumas de dinero de terceros: los agentes de retención y de percepción ponen al servicio del Fisco los costosos medios materiales y humanos de que se sirven para administrarse a sí mismos y desarrollar sus negocios sin retribución alguna, además, se hallan sujetos a severas sanciones ante el menor incumplimiento.

No mas citar distintos sistemas de retenciones, percepciones, pagos a cuenta y de información que se encuentran hoy vigentes, tanto en el orden nacional como en el provincial y local, para visualizar la extensa gama de responsabilidades propias que el Fisco ha transferido a los particulares, como si se tratase de una carga pública. – T.F.A. de la Nación, sala D, 23.VII.08, “Covisan S.A.” –.

Si bien es cierto que cualquier contribuyente – cumpla o no con dicha carga pública – debe contar con un sistema de liquidación de impuestos, es innegable que sólo aquel comprendido en el régimen de retención, deberá adicionar las

MARIO ARNALDO SALVO  
ABOGADO  
Mat. Prov. N° 3998 L3 JF 982  
Mat. Fed. C.S.J.N. TP 96 P 989

tareas inherentes a ese régimen específico. No hace falta una pericia contable para extraer tal conclusión.

La retención implica la detracción de una parte del precio que se paga. Esa detracción representa un impuesto que adelanta el proveedor. Para ello, es necesario que la detracción sea la correcta y, por consiguiente, el agente no se limita sólo a *practicar una retención de un gravamen*, sino que debe determinar si corresponde o no la retención – puede tratarse de una operación exenta, de un sujeto exento, de una operación sujeta a alícuota 0%, de un sujeto que cuenta con constancia de no retención, de una operación sin sustento territorial -. Si corresponde retener debe determinar si se trata de un sujeto local de Tucumán, de un sujeto de Convenio Multilateral con alta en Tucumán o de un sujeto local de extraña jurisdicción o de Convenio Multilateral sin alta en Tucumán, para recién, a partir de allí, poder determinar la alícuota de retención aplicable.

Debe tener en cuenta V.S. que quien efectúa una retención debe tener conocimientos ciertos y precisos de la materia específica de que se trata. Así se lo impone la disposición normativa que le crea la carga pública, al exigirle que, antes de materializar la retención:

a-Deba interpretar en cada caso particular si corresponde o no efectuar la retención del tributo – arts. 6 y 8 RG 23/02 -.

b-Si corresponde efectuar la retención, deberá determinar la alícuota correspondiente según se trate de sujetos inscriptos en la jurisdicción Tucumán o de sujetos de extraña jurisdicción con obligación de inscripción o de sujetos inscriptos en convenio multilateral – art. 7 RG 23/02 -.

c-Corresponda o no efectuar la retención, en todos los casos deberá conservar, durante el tiempo de la prescripción, la documentación que justifique las alícuotas aplicadas o bien las retenciones no efectuadas – arts. 3 inc. c y 4 RG 23/02 -.

7

Difícilmente esta tarea pueda ser realizada por un neófito en materia tributaria. Toda la información que surge de aquél análisis es la que luego se carga en un sistema para que la procese y emita el comprobante de retención correspondiente.

Es por ello que la designación como agente de retención impone una serie de funciones propias de la D.G.R. trasladadas a un particular que implican variadas labores adicionales y, por consiguiente, costos asociados a ellas.

En efecto, lo expuesto deja en claro que la imposición de la carga pública de actuar como agente de retención le reporta una minoración patrimonial como consecuencia de los costos ajenos al giro comercial, que no le son reconocidos por el Fisco que le trasladó, paradójicamente, las tareas de recaudación.

Para un supuesto idéntico, la C.S.J. de Tucumán señaló, en sentido opuesto al de la sentencia que se recurre, que *del informe pericial producido ..., surge que "se trata de una sociedad que mantiene una cadena constante de pagos a proveedores, por lo que actuar como agente de retención le implicará contar con un sistema administrativo y contable permanente, para lo que deberá incorporar personal especializado en virtud de que será necesario para ésta determinar en cada caso concreto y en forma contemporánea al pago si corresponde o no efectuar la retención del impuesto..., como así también, en caso de que corresponda, la alícuota aplicable en cada caso... para el supuesto de que correspondiera alícuotas diferenciales o de que no correspondiera efectuar retención del impuesto sobre los Ingresos Brutos, debería contar con la documentación provista por los proveedores que así lo justifique. Esto requiere necesariamente la contratación de personal con conocimiento técnico impositivo suficiente y necesario que se halle afectado en forma permanente por cuanto la retención –su procedencia o no, y la alícuota correspondiente– se practicará en el acto del pago". El perito concluye afirmando que "la designación como agente de retención del impuesto sobre los ingresos brutos implicará para Limozam SH un mayor esfuerzo en su organización administrativa y contable".*

MARIO ARNALDO SALVO  
ABOGADO  
Mat. Prov. Nº 3998 Lz J Fº 982  
Mat. Fed. C.S.J.N. Tº 9º Fº 989

*Respecto a las implicancias en el mercado de ser agente de retención se indica que "... al efectuar una retención, el agente amputa del precio a pagar a su proveedor una suma de dinero equivalente a la alícuota de la retención sobre el importe de la operación. De esta manera, el proveedor es obligado a pagar el impuesto sobre los ingresos brutos en forma anticipada a la fecha de vencimiento de la posición a la que corresponde la operación. Bajo estas consideraciones de apreciación objetiva no es difícil concluir el nocivo perjuicio que tiene para un contribuyente el ser designado agente de Retención en un mercado en el que existen otros competidores que no son agentes de Retención..."*

*Finalmente, aclara que "si bien no existe un riesgo de tipo financiero para el agente de retención, si existen efectos y riesgos económicos... el agente no sólo debe interpretar la norma para determinar en cada caso si corresponde o no efectuar la retención... y de corresponder la retención, establecer la alícuota aplicable... sino que también deberá constituir un archivo por el plazo de la prescripción, a los efectos de acreditar frente a una inspección el porqué de la retención o no y el porte de la alícuota de retención aplicada en cada caso. El extravío, pérdida o cualquier contingencia por la cual no se contara con esa documentación ante una inspección acarrearía no sólo un ajuste con elevadas alícuotas sino sanciones que oscilan entre el 25 y el 100% del impuesto omitido de retener o de 2 a 10 veces el impuesto omitido de retener, según el criterio de interpretación de la DGR" – C.S.J. de Tucumán, sentencia 571/2016 del 16.V.2016*

La extensa transcripción del precedente resulta inexcusable si consideramos las implicancias que tiene para Bioenergía La Corona S.A. actuar como agente de retención del gravamen, la conclusión de la sentencia fue contraria a lo analizado y resuelto por la C.S.J. de Tucumán en el precedente transcripto.

Muy poco queda por exponer sobre la arbitrariedad de una sentencia que intenta justificar el deber de un sujeto de soportar la imposición de una carga pública, asumiendo, además, los costos patrimoniales que de ella derive, cuando la propia C.S.J.N. señaló que *el servicio requerido a Edesur – que actúe como agente de percepción de Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires – participa de los*

rasgos de aquellas cuya característica es la de ser obligatorias e impuestas por acto unilateral del Estado complementadas por otras condiciones que las definen: expresa disposición legal, determinación, certeza, alcance igualitario y el de responder a un fin de interés público. **Es de señalar que en el caso, la ley provincial contempla un régimen de retribución para los agentes recaudadores por el desarrollo de su actuación** – C.S.J.N., 27.V.04, Edesur S.A. -, y sobre lo que la sentencia guarda absoluto hermetismo, a pesar de que referencia el citado precedente.

**La duración de las cargas públicas.-** En cuanto al reproche constitucional atinente a que la obligación de actuar como agente de retención es "indeterminada en el tiempo" en el régimen de la RG 23/02, hay que señalar que la jurisprudencia local también ha dicho recientemente que la temporalidad de la imposición de la carga de actuar como agente de retención, debe ser interpretada y analizada en su vinculación con el sistema de percepción de rentas en la fuente. Entonces, la transitoriedad se encuentra determinada por el mantenimiento de las circunstancias que hicieron apta a la actora para ser designada agente de retención y obligada por deuda ajena, teniendo en cuenta que se trata de un sistema de percepción en la fuente. En efecto, las tareas de información y retención que debe realizar estarán sujetas a la intervención de la obligada por cuenta ajena en operaciones en las que se encuentre en contacto con importes dinerarios de propiedad de los contribuyentes obligados por el impuesto a los ingresos brutos

La duración de las cargas públicas debe ser *breve, circunstancial, ocasional o accidental*. Si así no fuese, el pueblo donde imperare el sistema de la prestación personal obligatoria, permanente o de larga duración, se convertiría en un pueblo de esclavos.

**Para el mismo supuesto.-** A pesar de haber sido una cuestión introducida en la demanda, nada dijo la sentencia respecto de la ausencia de toda expresión de razón de la las resoluciones 23/02, 68/10 y 140/10 para incluir a mi mandante la carga pública y excluir a otros que realizan la misma actividad.

MARIO ARNALDO SALVO  
ABOGADO  
Mat. Prov. N° 3898 L. J. F. 982  
Mat. Fed. C.S.J.N. 1996 F. 989

Es precisamente en este sentido que la C.S.J. de Tucumán sostuvo que en la Resolución General 07/11 se invoca lo dispuesto en la RE (DGR n° 23/02, sus modificatorias y normas complementarias, y el artículo 32 de la ley n° 5121 y sus modificatorias, se considera que “se hace necesario incorporar nuevos agentes al Régimen de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos... habida cuenta del interés fiscal que los mismos implican dentro del sistema implementado... que tal procedimiento redundará en beneficio para el fisco por cuanto el mismo ha demostrado su eficiencia como medio de cobro e ingreso efectivo de gravámenes... que el mencionado sistema beneficia al mismo tiempo a los contribuyentes ya que facilita el cumplimiento de sus obligaciones tributarias...” y, en virtud de ello, se resuelve: “Artículo 1º: Designase Agentes de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con encuadre y dentro del marco de la Re (DGR) n° 23/02, sus modificatorias y normas complementarias a los sujetos cuya nómina se indica en Anexo que forma parte integrante de la presente resolución general...”. En dicho Anexo se enumera a diversos agentes, entre los cuales se menciona a la actora (Fs. 133).

Cabe señalar que de la simple lectura de la resolución cuestionada no surgen cuales fueron las circunstancias particulares que tuvo en cuenta el Director del Organismo fiscal al seleccionar a la actora para cumplir con dicha carga pública – C.S.J. de Tucumán, sentencia 150, 18.III.15 -.

Pues bien, basta con solo visar los considerando de las RG 68/10 y 140/10 para concluir que no existe ninguna diferencia – cuantitativa ni cualitativa - con la RG 7/11 descalificada por la C.S.J. de Tucumán por carecer de motivación.

Queda claro, entonces, que es poco menos que arbitrario que la sentencia de la Excma. Cámara, sin indicar las razones por las que discrepa del precedente de la C.S.J. de Tucumán, para un caso idéntico al resuelto en forma pretérita por ésta, resuelva en sentido contrario. En efecto, entre la supuesta motivación de la RG 7/11 con la de las RG 68/10 y 140/10 no existe ni siquiera una diferencia de tipo gramatical sino que, por el contrario, se trata de copias *ad litteram* y, sin embargo, la Excma. Cámara entiende que hay motivación suficiente a pesar del criterio disidente de la C.S.J. de Tucumán en la sentencia 150 de fecha 18.III.15.



Aparece entonces, como doctrina aplicable al caso, que “resulta arbitraria la sentencia de un tribunal inferior que se aparta de las interpretaciones formuladas por la C.S.J. de Tucumán para supuestos pretéritos que comparten los mismos caracteres sustanciales y accidentales”.

Y ello así, si tenemos en cuenta que, incluso, de manera reciente nuestra C.S.J. ha dicho: “La función uniformadora propia del remedio extraordinario vernáculo sirve para garantizar la seguridad jurídica e igualdad ante la ley, al disuadir a los jueces y tribunales de grado que actúan en la jurisdicción provincial de adoptar en lo sucesivo decisiones contrarias, que no se ajustan a derecho, evitando de ese modo se fracture la unidad interpretativa que debe presidir al servicio judicial para salvaguardar los elementales valores antes aludidos (cfr. CSJT: 26/10/2010, “Colesnik Pedro Carlos vs. Provincia de Tucumán s/ amparo, sentencia N° 811; 21/12/2010, “Rivadeneira Vilma Edith vs. Provincia de Tucumán s/amparo/medida cautelar, Sentencia N° 1062, entre otras), y por eso, cuando – como en la especie–, el fallo impugnado se adecua a las pautas ya la doctrina legal establecidas por esta Corte al conocer en casación sobre un determinada materia, no queda más que descartar la existencia, por dicho motivo, de un vicio que justifique su descalificación como acto jurisdiccional válido (cfr. CSJT, 18/4/2017, “Agrícola García S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ inconstitucionalidad, Sentencia N° 432, entre otras)” In re “Ghidara, Rosa del Carmen c/ Tribunal de Cuentas de la Provincia s/ nulidad-revocación”, sentencia 1351/2019, del 14 de Agosto de 2.019, Dres. Posse-Estofan-Sbdar.

MANTIENE LA RESERVA DEL CASO FEDERAL

Siendo este el estadio procesal oportuno, se mantiene la reserva del caso federal oportunamente introducida, por encontrarnos en presencia del sentencias que contravienen expresos precedentes de la C.S.J.N. que resolvieron idénticos casos pero en sentido contario.

## PETITORIO


Por lo expuesto a la Excma. Cámara pido:

1-Tenga por interpuesto en tiempo y forma el recurso de casación en contra de la sentencia de fecha 09.VIII.19.

2-Tenga por cumplidos los recaudos formales exigidos por la ley de rito y, en consecuencia, se conceda el recurso de casación elevándose las actuaciones por ante la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia.

3-Oportunamente se haga lugar al recurso de casación y, en consecuencia, se revoque la sentencia casada, con expresa imposición de costas.

Proveer de conformidad por ser

 JUSTICIA

MARIO ARNALDO SALVO  
ABOGADO  
Mat. Prov. Nº 3998 Lº Jº 982  
Mat. Fed. C.S.J.N. Tº 96º Fº 989



