Expediente: **251/18**
Carátula: **JOSE V. PAOLETTI Y CIA S.R.L. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN S/ INCONSTITUCIONALIDAD**

Unidad Judicial: **EXCMA. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA - SECRETARÍA JUDICIAL - CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**
Tipo Actuación: **FONDO.**
Fecha Depósito: **27/06/2024 - 00:00**
Notificación depositada en el/los domicilio/s digital/es:
90000000000 - MENDEZ, RAIMUNDO ENRIQUE-PERITO CONTADOR
307155723181071 - MINISTERIO FISCAL
30675428081 - PROVINCIA DE TUCUMAN, -DEMANDADO
20235190738 - JOSE V. PAOLETTI Y CIA S.R.L., -ACTOR

ACTUACIONES N°: 251/18

H105051541105

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE TUCUMÁN

C A S A C I Ó N

Provincia de Tucumán, reunidos los señores Vocales de la Excma. Corte Suprema de Justicia, de la Sala en lo Contencioso Administrativo, Laboral, Civil en Documentos y Locaciones y Cobros y Apremios, integrada por la señora Vocal doctora Eleonora Rodríguez Campos, el señor Vocal doctor Antonio D. Estofán -por encontrarse excusada la señora Vocal doctora Claudia Beatriz Sbdar-, el señor Vocal doctor Daniel Oscar Posse -por encontrarse excusado el señor Vocal doctor Daniel Leiva y la señora Vocal doctora María Felicitas Masaguer -por encontrarse recusado sin expresión de causa el señor Vocal doctor Juan Ricardo Acosta, y por no existir votos suficientes para dictar pronunciamiento jurisdiccional válido-, para considerar y decidir sobre el recurso de casación interpuesto por la parte demandada, en autos: ***"José v. Paoletti y Cia S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad"***.

Establecido el orden de votación de la siguiente manera: doctora Eleonora Rodríguez Campos, doctor Anontio D. Estofán, Daniel Oscar Posse y doctora María Felicitas Masaguer, se procedió a la misma con el siguiente resultado:

La señora Vocal doctora Eleonora Rodríguez Campos, dijo:

I.- La parte demandada plantea recurso de casación contra la Sentencia N° 441 del 30 de mayo de 2022 dictada por la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo, el cual, previo cumplimiento con el traslado previsto por el artículo 751 *in fine* del Código Procesal Civil y Comercial (en adelante CPCyC), fue concedido mediante Resolución n° 757 del 16 de agosto de 2022.

II.- Al ser inherente a la competencia funcional de esta Corte, como Tribunal del recurso de casación, revisar lo ajustado de la concesión efectuada por el *A quo*, la primera cuestión a examinar es la relativa a la admisibilidad del remedio impugnativo extraordinario local.

El planteo fue interpuesto contra una sentencia definitiva (art. 748, inc. 1) en el plazo que consagra el artículo 751 del CPCyC; cumple con el depósito previsto por el artículo 752 del CPCyC; satisface

el requisito del artículo 750 del CPCyC, al estar fundado en una supuesta arbitrariedad por parte del fallo en cuestión. Por lo señalado el recurso en examen resulta admisible y, siendo ello así, corresponde abordar su procedencia.

III.- La sentencia impugnada rechazó la excepción de desistimiento de derecho y la defensa de falta de legitimación para obrar en la parte actora, por haber quedado firme el acto administrativo que se impugna, que habían sido planteadas por la Provincia de Tucumán. Además, admitió la demanda promovida por la firma José V. Paoletti y Cía. S.R.L. contra la Provincia, declaró la inconstitucionalidad de la Resolución General N°86/00 del 19/12/2000 que establece el régimen de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos, emitida por la Dirección General de Rentas provincial, con los alcances temporales fijados por la propia Cámara. Finalmente, consideró inoficioso el tratamiento de la objeción constitucional referida al último párrafo del artículo 32 de la ley N°5121 y distribuyó las costas del proceso.

En lo que es materia de recurso, para decidir de este modo el Tribunal recordó que, de acuerdo a la doctrina especializada en la materia, el acto firme es aquel que ha sido consentido expresamente por el particular o, en su caso, cuando transcurrió el plazo para recurrir de modo que ya no es posible hacerlo y que, de acuerdo a esta Corte, un acto administrativo queda firme cuando no es susceptible ya de ser cuestionado ni en sede administrativa ni en sede judicial; lo primero, en razón que, existiendo instituidos formalmente recursos administrativos obligatorios, el interesado no los ha articulado o lo hizo extemporáneamente (supuesto del art. 41 inc. 2 del CPA); lo segundo, porque, habiéndose dictado el acto que causa estado, ha operado la caducidad del plazo previsto en el ordenamiento jurídico para accionar judicialmente (supuesto del art. 35 inc. 2 del CPA).

El Tribunal recordó que el ejercicio de las acciones contencioso administrativas requieren el agotamiento de la vía administrativa (art. 12, CPA), con las excepciones contenidas en el art. 13 del CPA. En el caso de autos, destacó que la actora invoca la configuración de dos excepciones: la prevista en el inciso 3 del artículo 13, es decir cuando se persigue la anulación de un acto administrativo, si la pretensión se fundare exclusivamente en la alegación de inconstitucionalidad del precepto legal que aplica aquel acto; y en la contemplada en el último párrafo del artículo 13.

La sala sentenciante consideró que la pretensión esgrimida en este caso resultaba sustancialmente idéntica a la analizada por esta Corte en los precedentes “Tensolite” (CSJT, sent. n° 935 del 23-09-2014) y “Scheybe” (CSJT, sent. n° 646 del 29-05-2017) e “Inducítrica” (CSJT, sent. n° 173 del 17-04-2018). En tal sentido, y con cita de esos precedentes, estimó que existe una reiterada conducta de la administración pública (D.G.R.) de designación de agentes de percepción y retención del impuesto a los ingresos brutos a diferentes firmas, que hace presumir que podría ser cierta la ineficacia del agotamiento de la vía administrativa cuando se cuestiona la constitucionalidad de la RG (DGR) N° 23/02 del 8 de febrero de 2002 que unifica el sistema de recaudación de Agentes de Retención y tiende a efectivizar el régimen de retención al cual se incorporaron, con la misma técnica utilizada por las RG (DGR) N° 97/01, N° 135/09, N° 84/12 y N° 85/12, a numerosos entes. Continuó con la reseña de precedentes de este Tribunal y manifestó que “dentro de ese contexto, advertida la existencia de una clara e indubitable conducta de la D.G.R. [RG (DGR) N°97/01, N° 135/09, N° 84/12, N° 85/12 -agentes de percepción- y N° 07/11 -agentes de retención-], al planteo de inconstitucionalidad incoado en autos se agrega ese dato de la repetición de un comportamiento similar del órgano administrativo, reforzando la idea de que el agotamiento de la vía administrativa resultaría ineficaz en este caso, debiendo repensarse la obligación de la parte actora de cumplir con la exigencia establecida en el art. 12 del C.P.A.”.

A ello añadió el Tribunal que esta Corte, en los casos antes mencionados aseveró que “cuando el agotamiento de la vía administrativa se torna una manifestación más de la ineficiencia burocrática

que somete al ciudadano a un largo peregrinar para arribar a un destino conocido desde el primer momento, debe estarse siempre por la habilitación de la instancia judicial de forma que se garantice tanto el acceso a la jurisdicción, como la obtención de un pronunciamiento dentro de un plazo razonable" y que "teniendo en consideración lo antes explicitado, entra en crisis la obligación de la firma actora de agotar la instancia administrativa, toda vez que dejó suficientemente claro a lo largo de su demanda (fs. 32/39) que lo que persigue es la anulación de la RG (DGR) N° 07/11 del 20 de enero de 2011 ya que el precepto normativo que aplica (RG (DGR) N° 23/02 del 8 de febrero de 2002) es inconstitucional, quedando bajo el amparo de la excepción prevista en el art. 13, inc. c, del C.P.A.".

En suma, la Cámara consideró que debía desestimarse esta excepción por mediar una clara postura de la Administración que hace presumir la ineficacia cierta del procedimiento recursivo (artículo 13, último párrafo, CPA).

No obstante considerar suficiente tal argumento para decidir la cuestión, la sala sentenciante agregó que la misma también debe ser rechazada al encuadrar el caso en la excepción prevista en el artículo 13, inciso 3, del CPA, el cual releva al particular de la exigencia de agotar la vía administrativa cuando su pretensión "se fundare exclusivamente en la alegación de inconstitucionalidad del precepto legal que aplica aquel acto", ya que la firma actora dejó suficientemente claro a lo largo de su demanda que lo que persigue es la declaración de inconstitucionalidad de la Resolución General (DGR) N° 86/00, quedando bajo el amparo de la excepción prevista en el art. 13, inc. 3, del CPA.

Recordó que esta Corte en los precedentes antes mencionados consideró que si -hipotéticamente- adhiriéramos a la postura que indica que la acción se funda en el planteo de inconstitucionalidad de la RG N°86/00 y en la ilegitimidad (por falta de motivación) del acto que la aplica, tampoco podríamos concluir que al caso no se aplica la excepción del art. 13, inc. c, del C.P.A. por haberse desbordado la 'exclusividad' a la que dicha norma refiere. Ello porque ocurre que la demandante no agrega un argumento 'extra' al atacar la motivación del acto administrativo, sino que siempre se mantiene en el cuestionamiento de la constitucionalidad del precepto legal que aplica el acto -aun cuando se entienda que además afirmó la ilegitimidad del mismo- ya que en todo momento resaltó la vulneración del principio de igualdad (art. 16 C.N.).

La Cámara consideró que si el agravio sobre la inconstitucionalidad es de una entidad tal o se encuentra desarrollado de tal manera que permita asegurar que el fundamento de la pretensión se apoya y descansa exclusivamente en la alegación de inconstitucionalidad del precepto legal que aplica el acto de alcance individual, entonces, no debería importar al análisis si en la demanda existe conjuntamente alguna queja extra respecto de la posible configuración de vicios en el acto, correspondiendo en estos casos estar siempre por la habilitación de la instancia judicial, ello, con fundamento en los principios ya enunciados, y a los fines también de garantizar tanto el acceso a la jurisdicción, como la obtención de un pronunciamiento dentro de un plazo razonable.

Interpretado con ese alcance el significado del término "exclusivamente" incluido en el artículo 13, inciso 3, del CPA, el Tribunal consideró que los argumentos expuestos se tornan aptos para sellar el rechazo de la excepción planteada por la parte demandada.

IV.- La demandada sostiene que el pronunciamiento impugnado es arbitrario y que no constituye una derivación razonada del derecho vigente, en cuanto asigna dogmáticamente determinada naturaleza a la pretensión reclamada, sobre la base de fundamentos insuficientes.

Afirma que el rechazo de la excepción de falta de legitimación para obrar en el actor por haber quedado firme el acto que se impugna se realiza a partir de una lectura arbitraria tanto de los hechos

comprobados en el caso como del ordenamiento jurídico aplicable; dado que considera que el caso encuadra en la excepción del art. 13 *in fine* del CPA. Cita un precedente jurisprudencial que considera aplicable al caso y manifiesta que no se ha demostrado que exista una clara e indubitable conducta de la administración que haga presumir la ineficacia cierta del procedimiento ni que la reclamación administrativa sea inidónea para preservar el derecho que se alega conculcado.

Expresa que la Cámara se aparta de la doctrina legal que esta Corte ha fijado en el precedente dictado en “Frutucuman” (sent. n° 1818 del 29-11-2018) y que resulta idéntico al caso de autos; ya que en el presente la actora pretende que se deje sin efecto la validez de actos que la designan como agente, luego de haber cumplido tal cometido durante largos años y sin haber articulado al respecto ninguno de los remedios procedimentales previstos en el ordenamiento jurídico respecto de la presunta falta de motivación del acto, falta de temporalidad y a la desigualdad que los mismos implicarían. Añade que tomando como punto de partida la doctrina legal sentada por esta Corte y analizando que el caso de autos es idéntico al que tuvo en cuenta este Tribunal, considera indudable que la sentencia impugnada no puede ser considerada como un acto jurisdiccional válido.

Manifiesta que, a contrario de lo que indica la sentencia, la demanda no se fundó exclusivamente en la alegación de inconstitucionalidad de la resolución general impugnada, pues la actora ha invocado una serie de vicios que son propios del acto administrativo de alcance individual, como ser la falta de motivación y la violación del principio de igualdad, no siendo por ende aplicable la excepción prevista en el art. 13, inc. 3 del CPA. Finalmente, señala que la RG 86/00 es totalmente ajena a la supuesta violación del principio de igualdad de las cargas públicas.

V.- Como bien postula la recurrente, de la confrontación de los términos del fallo objeto de casación y del escrito de demanda surge evidente la falta de correspondencia entre los argumentos explicitados por el *A quo* y la realidad del caso de autos, que descalifica a la sentencia como acto jurisdiccional válido.

Es que mal puede aducirse que el objeto de la acción incoada en la especie no está centrada en la invalidez de un acto administrativo de alcance individual, cuando basta una simple lectura del libelo introductorio para confirmar que la actora ha invocado en su demanda una serie de supuestos vicios, como ser la falta de una debida motivación y la violación al principio de igualdad, que son propios del acto a través del cual se la incluyera en el régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y nada tienen que ver con la reglamentación que ésta aplica (RG N° 86/00).

En efecto, es indudable que el actor persigue la invalidación de las resoluciones “concordantes” con la RG 86/00 “por las que se incluyó a mi instituyente como agente de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos”, que indudablemente es un acto administrativo de alcance individual (fs. 15) y se denuncia además la existencia de vicios en el acto administrativo, puesto que, según se alega “se dictaron sin indicar mínimamente los motivos por los que se decidió incluir a mi mandante en el régimen de retención y de percepción” (fs. 18). Por otro lado, se alega una violación a la igualdad de las cargas públicas y a la creación de “una notoria desigualdad para quienes se encuentran en igualdad de condiciones, contraviniendo elementales directivas de índole constitucional” (fs. 18, vta.). Todas estas alegaciones suponen un déficit que radica en el acto administrativo en sí mismo de designación, originado en una afectación grave o ausencia de algunos de sus elementos esenciales (cfr. arts. 43 incisos 2 y 6, y 48 inciso 2 de la ley 4.537), y no de un derivado de la inconstitucionalidad de la ley o reglamento en que aquél se funda. Asimismo surge incontrastable que la Resolución General N° 86/00 es totalmente ajena a la supuesta violación al principio de igualdad en las cargas públicas que se pregona en el escrito de demanda, toda vez que no es dicha reglamentación la que establece la pretendida diferencia de trato entre los sujetos responsables que cuestiona la demandante sino que, en el caso de existir, esta última se habría materializado recién

con el dictado de la resolución individual de designación, indicada en la demanda como “concordante” con la resolución general que establece el régimen.

Respecto de una cuestión similar esta Corte tiene dicho que “en nada cambia lo errado del encuadre legal y la consecuente solución que propicia el fallo atacado la circunstancia, allí alegada, de que la Administración no pueda declarar la inconstitucionalidad de las leyes, por trasuntar esto una facultad exclusiva y excluyente del Poder Judicial. En efecto, ante la confusión que en tal sentido se observa en el razonamiento de la Cámara, se hace necesario recordar, por un lado, que la Resolución General N° 23/02 no es una norma dictada por el órgano legislativo (‘ley en sentido formal’) y, por el otro, que en el ámbito provincial un reglamento administrativo (‘ley en sentido material’) puede ser atacado en esa sede mediante recursos contra el acto de aplicación (cfr. art. 57 de la ley 4.537), (CSJT, sentencia n° 395 del 01-04-2022, “El Carmen SA vs Provincia de Tucumán s/inconstitucionalidad”).

Lo dicho revela la inconsistencia de la explicación brindada por el *A quo* habida cuenta que, lejos de poder afirmarse que la exigencia del agotamiento de la vía administrativa habría importado un “ritualismo inútil” en el presente caso, la reclamación previa luce idónea para preservar los derechos subjetivos que la actora alega conculcados, al ser competente la Administración para -eventualmente- revocar el acto administrativo que causa agravio o, incluso, corregir el reglamento respectivo en aquellos puntos donde pudiera presentar colisión con las leyes y normativa superior.

A propósito de sentencias sustentadas en afirmaciones dogmáticas, o de aparente fundamento, o basado en el mero voluntarismo de los jueces, se ha explicado que “para que se configure este vicio, el pronunciamiento atacado debe haberse elaborado en opiniones carentes de sustentación objetiva, ya sea cuestiones de hecho y derecho; lo que significa que el fallo no es una derivación razonada del derecho vigente, en sus distintas fuentes, y sólo se configuró como producto de la voluntad subjetiva de los jueces, aunque el órgano emisor de la resolución sea colegiado” (cfr. CSJT, 22/9/1994, “Campero Raúl del Valle vs. Cesca Hnos. s/ Indemnización por antigüedad, etc. [Recurso de Queja por casación denegada promovido por la actora]”, Sentencia N° 588). En la misma línea se sostuvo: “No basta como motivación simplemente afirmarlo, es necesario, para satisfacer la exigencia del [actual artículo 30] de la Constitución de la Provincia, que el juez exponga las pruebas y su valoración que sustenten su afirmación, de lo contrario, como ocurre en el caso, se peca por voluntarismo, y eso es arbitrariedad” (cfr. CSJT, 05/9/2002, “Rafael Roque Fabio s/ Estafas Reiteradas”, Sentencia N° 772).

A mayor abundamiento cabe apuntalar, por último, que una eventual firmeza del acto administrativo de designación no sólo obsta al progreso de la pretensión anulatoria de contra ese acto sino que también afectaría al planteo de inconstitucionalidad de la Resolución General N° 86/00, desarrollado conjuntamente con la primera, donde se cuestionan aspectos propios del régimen jurídico (tales como la ausencia de un plazo para la obligación impuesta y la falta de retribución de los gastos que tal tarea ocasiona).

Esta Corte, en un precedente similar que resulta plenamente aplicable al caso, ha advertido que “la obligación de actuar como agente de percepción en el presente caso no vino dada por el mero hecho de que la razón social demandante realiza alguna de las actividades que se detallan en los distintos anexos del reglamento en cuestión (pues no está acreditado que El Carmen S.A. hubiere solicitado la inscripción respectiva mediante el trámite del artículo 3°, inciso a, de la RG N° 23/02), sino que tiene como fundamento último la facultad delegada en la DGR para designar a los sujetos responsables por deuda ajena, de acuerdo a lo normado por el artículo 32 *in fine* del CTP y que reproduce el artículo 2° de la Resolución General N° 23/02. En otros términos, es recién a partir del dictado de la Resolución General N° 52/09 que la sociedad demandante pasa a integrar la

respectiva relación jurídica tributaria y que, por ende, debe proceder a cumplir con la carga que le impone dicho acto administrativo (cfr. arg. art. 3°, inc. a *in fine* de la RG N° 23/02); por lo que la legitimación para plantear la inconstitucionalidad de la Resolución General N° 23/02 no podría sostenerse de manera autónoma en el *sub iudice* -cual sujeto que queda directamente aprehendido por el supuesto de hecho de la norma reglamentaria- sino que sólo se explica en la medida que todavía resulte factible revertir la extensión a la actora de dicho régimen jurídico, concretada con el acto de designación, también impugnado en la demanda" (CSJT, sent. n° 395, "El Carmen SA vs. Provincia de Tucumán s/inconstitucionalidad").

Como corolario de todo lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso de casación deducido por la parte demandada en contra de la sentencia N° 441 del 30 de mayo de 2022 dictada por la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo, sobre la base de la siguiente doctrina legal: *"Incurre en arbitrariedad y, por ende, resulta descalificable como acto jurisdiccional válido la sentencia que no cuenta con fundamentos suficientes"*.

En consecuencia, se deja íntegramente sin efecto la sentencia en crisis y se dispone la remisión de las presentes actuaciones a la Cámara de origen a los fines de que, por la Sala que por turno corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento sobre la mencionada excepción, teniendo en cuenta lo aquí considerado y conforme a las constancias obrantes en la causa.

VI.- Además de que lo decidido no importa sentar opinión sobre la suerte de la defensa de acto firme, la ajenidad de la parte actora respecto del motivo por el cual progresa en definitiva el recurso aquí tratado (falta de fundamento suficiente) constituye, en los términos del art. 61 inc. 1 (ex art. 105, inc. 1), del CPCyC, razón suficiente para imponer por el orden causado las costas correspondientes esta instancia extraordinaria de casación (cfr. arg. CSJT: 03/11/2011, "Moeremans Daniel Edgardo vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ Inconstitucionalidad", Sentencia N° 848; 02/8/2012, "ABC S.A. vs. Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán y otro s/ Amparo", Sentencia N° 613; 28/8/2014, "Juárez Luis Antonio vs. Provincia de Tucumán s/ Daños y perjuicios", Sentencia N° 805; entre muchas otras).

Por ello, se RESUELVE: I.- HACER LUGAR al recurso de casación incoado por la parte demandada en contra de la Sentencia N° 441 del 30 de mayo de 2022 dictada por la Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo En consecuencia, CASAR íntegramente dicho acto jurisdiccional, dejándolo sin efecto, conforme a la doctrina legal enunciada precedentemente, y REMITIR la causa al mencionado Tribunal a fin de que, por la Sala que por turno corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento sobre la excepción del artículo 41, inciso 2, del CPA opuesta por la Provincia de Tucumán. II.- COSTAS como se consideran. III.- RESERVAR pronunciamiento sobre regulación de honorarios para ulterior oportunidad.

El señor Vocal doctor Antonio D. Estofán, dijo:

1.- Adhiero a la prolija reseña de antecedentes de la causa, a la síntesis de los agravios casatorios y juicio de admisibilidad del recurso en trato que realiza la distinguida Vocal preopinante, doctora Eleonora Rodríguez Campos.

2.- Me permito disentir, en cambio, con la solución a que arriba el voto preopinante. Es que, aunque referido al acto reglamentario que estructura el régimen de agentes de percepción para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y con notas propias y peculiares, la cuestión a resolver presenta similitudes con la plataforma analizada en autos "Estancia El Azul S.A. c. Provincia de Tucumán -DGR- s/Inconstitucionalidad", que fuera resuelta por sentencia de esta Corte n° 613 del 17/05/2017,

pues como en ese precedente, en la especie, uno de los tópicos debatidos gira en torno a la posibilidad de revisar judicialmente la RG que designó a la firma actora como responsable por deuda ajena del mencionado tributo, dentro del marco de la RG -DGR- 86/00, pese a no haberse planteado recurso administrativo alguno contra el acto de designación.

2.1.- De allí entonces que en el caso, me incline por reiterar la solución que propiciara en mi voto en minoría en la referida sentencia n° 613/2017 (“Estancia El Azul S.A.”), la que a su turno, replicaba la posición mayoritaria de este Alto Tribunal *in re* “Tensolite S.A. c. Provincia de Tucumán -DGR- s/ Inconstitucionalidad” (sentencia n° 935 del 23/09/2014) y en “Schebye S.A. c. Provincia de Tucumán -DGR- s/Inconstitucionalidad (sentencia n° 646 del 29/05/2017), a la que el suscripto adhiriera y sobre cuyos razonamientos se construyó el decisorio aquí recurrido.

Por ello, reproduciendo por razones de brevedad las pertinentes consideraciones de los votos del doctor Gandur y del suscripto en la citada sentencia n° 935/2014 (“Tensolite”), corresponde desestimar el recurso en trato y confirmar la decisión recurrida, en cuanto rechaza la defensa de acto firme interpuesta por la Provincia de Tucumán, toda vez que la accionante sostiene su pretensión en la alegación de la inconstitucionalidad del precepto normativo (RG 86/00) que ha sido aplicado en la RG que la designó agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

2.2.- Efectivamente, como ocurriera en las ya referidas causas “Tensolite”, “Schebye” y “Estancia El Azul” - y a diferencia de lo acontecido en “Frutucuman vs. Provincia de Tucumán -DGR- s/Inconstitucionalidad” (CSJTuc., sentencia n° 1818 del 29/11/2018)-, la lectura de la demanda permite advertir que en este caso, José V. Paoletti y Cía. S.R.L. ha planteado efectivamente que la RG -DGR- 86/00, que estructura el régimen de percepción, viola el principio de legalidad establecido en las Constituciones nacional y provincial.

Sobre este último aspecto, por ejemplo, puede leerse en la demanda que *“() la R.G 86/00 no hace más que alterar la base imponible, el sujeto pasivo -contribuyente- y, fundamentalmente, el hecho imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos, violándose de esta manera el principio de legalidad previsto por los artículos 17 y 19 de la Constitución Nacional, y 22 de la Constitución Provincial, al excederse el Director General de Rentas de la Provincia -al dictar la RG 86/00- en el ejercicio de las facultades reglamentarias que el Código Tributario Provincial le otorga. Bastará con un simple cotejo de las prescripciones contenidas en los arts. 214 a 234 de la ley 5.121 con los de la R.G. 86/00 para concluir que contienen regulaciones diametralmente opuestas. Ni siquiera es posible hablar de la existencia de una reglamentación o, de una extralimitación en la reglamentación, por cuanto la R.G. 86/00 contiene la creación extra lege de un nuevo impuesto”* (fs. 22 vuelta).

De otro lado, se afirma en el escrito introductorio de la pretensión que la RG -DGR- 86/00 lesiona el principio de igualdad consagrado en el artículo 16 de la Carta Magna, ya que la carga de actuar como agente de percepción no ha sido impuesta a todos quienes se encuentran en la misma condición. En ese sentido, la reclamante expresa que *“[b]astará una somera lectura de las resoluciones, para concluir que las mismas, son fruto de la arbitrariedad, en tanto se dictaron sin indicar mínimamente los motivos por los que se decidió incluir a mi mandante en el régimen de retención y percepción, creando una notoria desigualdad de condiciones, contraviniendo elementales directivas de índole constitucional que proclaman que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas”* (fs. 18/18 vuelta).

Se advierte entonces que existe una pretensión constitucional planteada y, en ese contexto, no resultan atendibles los argumentos de la recurrente dirigidos a señalar que los cuestionamientos de la actora no se fundan en la inconstitucionalidad del precepto legal que aplican, sino en razones que hacen a su ilegitimidad, pues los planteos de la accionante echan raíces y se nutren de materia constitucional, en tanto reclaman, como se desprende de la propia demanda, la aplicación del principio constitucional de legalidad en materia tributaria, así como criterios de razonabilidad selectiva, como estándar jurídico apto para la determinación de las categorías establecidas, alejándose por ello de un cuestionamiento al acto individual, para trascender hacia el escrutinio de la

resolución general en su confrontación con la Norma Fundamental.

En mérito a todo lo precedentemente expresado, especialmente atendiendo a los términos en que fue planteada la demanda, corresponde concluir, como lo hizo el Tribunal de mérito, que no puede oponerse a la accionante la firmeza del acto administrativo, cuando la pretensión se funda en la alegación de inconstitucionalidad del precepto legal que aplica aquel acto (supuesto del artículo 13, inciso 3, del CPA), y cuando existe una clara, reiterada e indubitable conducta de la Administración que permite presumir la ineficacia cierta del procedimiento recursivo (artículo 13, último párrafo, CPA).

3.- Teniendo en cuenta que la solución que propicio no es pacífica ni uniforme en los precedentes de este Alto Tribunal, cuya jurisprudencia ha fluctuado dependiendo de sus diferentes integraciones, considero equitativo distribuir los causídicos de esta instancia extraordinaria por el orden causado (confr. artículos 89, CPA y 105, inciso 1, CPCyC -ley 6.176, aplicable al *sub lite*-).

El señor Vocal doctor Daniel Oscar Posse, dijo:

Estando de acuerdo con los fundamentos vertidos por el señor Vocal doctor Antonio D. Estofán, vota en idéntico sentido.

La señora Vocal doctora María Felicitas Masaguer, dijo:

Adhiero a la solución que propone el voto del señor Vocal doctor Estofán, en cuanto considera que la situación planteada por la actora encuadra en la excepción a la exigencia del agotamiento de la vía administrativa previsto en el artículo 13, inciso 3), del CPA, toda vez que sostiene su pretensión en la alegación de la inconstitucionalidad de la RG 86/00. Esta solución es concordante con el criterio que he sostenido al integrar la Corte Suprema local en sentencia n° 398/2022 (recaída en los autos “Ingeco SA vs. Provincia de Tucumán -DGR- s/ Inconstitucionalidad”, expte. 684/17) y en las sentencias n° 170, del 21/4/2022, n° 212, del 05/05/2022, n° 165, del 27/03/2023, y n° 187, del 04/04/2023, entre otras, todas de la Sala II de la Cámara Contencioso Administrativa.

Por lo demás, a mi modo de ver, la cuestión que se suscita en esta causa es sustancialmente análoga -*mutatis mutandis*- al caso “Atanor S.C.A. vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ Inconstitucionalidad” (expte. 410/18), que fue analizado recientemente por la Corte Suprema de Justicia local en la sentencia casatoria n° 797, del 28/06/2023; por la que juzgó que resultaba “inviable en el presente proceso la defensa prevista en el artículo 41, inciso 2, del CPA”. Así pues, considero que no corresponde trasladar a este caso particular el criterio adoptado por la Corte en sentencia n° 395/2022 (cuyo voto mayoritario suscribí)

Y VISTO: El resultado del precedente acuerdo, habiendo dictaminado el señor Ministro Fiscal, la Excma. Corte Suprema de Justicia, por intermedio de su Sala en lo Contencioso Administrativo, Laboral, Civil en Documentos y Locaciones y Cobros y Apremios,

RESUELVE:

I.- NO HACER LUGAR al recurso de casación interpuesto por la Provincia demandada contra la sentencia de la Sala IIIª de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo del 30/05/2022.

II.- COSTAS como se consideran.

III.- RESERVAR pronunciamiento sobre honorarios.

HÁGASE SABER

SUSCRIPTA Y REGISTRADA POR LA ACTUARIA/O FIRMANTE EN LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, EN LA FECHA INDICADA EN LA CONSTANCIA DE LA REFERIDA FIRMA DIGITAL DE LA ACTUARIA/O. MEV

Actuación firmada en fecha 26/06/2024

Certificado digital:
CN=FORTE Claudia Maria, C=AR, SERIALNUMBER=CUIL 27166855859

Certificado digital:
CN=POSSE Daniel Oscar, C=AR, SERIALNUMBER=CUIL 23126070039

Certificado digital:
CN=RODRIGUEZ CAMPOS Eleonora, C=AR, SERIALNUMBER=CUIL 27264467875

Certificado digital:
CN=ESTOFAN Antonio Daniel, C=AR, SERIALNUMBER=CUIL 20080365749

Certificado digital:
CN=MASAGUER Maria Felicitas, C=AR, SERIALNUMBER=CUIL 27286818558

La autenticidad e integridad del texto puede ser comprobada en el sitio oficial del Poder Judicial de Tucumán https://www.justucuman.gov.ar.