

CAUSA: "AGRO LAJITAS S.A. VS. PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R.- S/  
INCONSTITUCIONALIDAD1d

CAUSA: "AGRO LAJITAS S.A. VS. PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R.- S/  
INCONSTITUCIONALIDAD1d

ACTUACIONES N°: 764/17

\*H105051110097\*

H105051110097

21 de Agosto de 2020

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 Laboral y Contencioso Administrativo, integrada por los señores Vocales doctores Antonio D. Estofán, Daniel Oscar Posse y Sergio Gandur -por encontrarse excusados: la señora Vocal doctora Claudia Beatriz Sbdar, el señor Vocal doctor Daniel Leiva y la señora Vocal doctora Eleonora Rodríguez Campos-, bajo la Presidencia de su titular doctora Claudia Beatriz Sbdar, para considerar y decidir sobre el recurso de casación interpuesto por la actora, en autos: "Agro Lajitas S.A. vs. Provincia de TUCUMAN - D.G.R.- s/ Inconstitucionalidad1d.

Establecido el orden de votación de la siguiente manera: doctores Antonio D. Estofán, Daniel Oscar Posse y Sergio Gandur, se procedió a la misma con el siguiente resultado:

El señor Vocal doctor Antonio D. Estofán, dijo:

1.- Viene a conocimiento y resolución de esta Corte, el recurso de casación interpuesto a fs. 108/111 por la actora, contra la sentencia de la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo del 04/10/2018 (fs. 93/95), que fuera concedido por resolución de ese mismo Tribunal de fecha 05/08/2019 (fs. 120 y vta.).

La referida sentencia de fs. 93/95 hizo lugar al planteo introducido por la Provincia demandada y declaró abstracta la emisión de pronunciamiento en la causa, distribuyendo los causídicos por el orden causado.

2.- Entre los antecedentes del caso, relevantes para resolver el recurso traído a conocimiento y decisión, se destacan los siguientes:

2.1.- Agro Lajitas S.A. demandó la inconstitucionalidad de las Resoluciones Generales - D.G.R.- números 86/00; 23/02; 7/11 y 125/04. Las dos primeras, establecieron los regímenes de agentes de percepción y retención del impuesto a los Ingresos Brutos; las dos últimas, incluyeron a la accionante en los respectivos regímenes.

La actora sostuvo que los actos administrativos que la designaron agente de percepción y retención del tributo carecían de motivación y que quebrantaban la garantía de igualdad, pues al no incluir en la misma condición a todas las empresas que se dedican a las mismas actividades, colocaban a quienes sí fueron afectados, en situación desventajosa respecto de aquellos competidores que no debían cumplir las cargas impuestas a los agentes de retención y percepción.

También cuestionó la constitucionalidad de las delegaciones efectuadas por el legislador a favor de la D.G.R., para que dictara las normas cuestionadas. En ese sentido, afirmó que la RG 86/00, alteraba el hecho, la base imponible y el sujeto pasivo del impuesto a los Ingresos Brutos, habiendo excedido el Director de Rentas las facultades que se le delegaran.

2.2.- En su responde, la Provincia demandada se opuso al progreso de la acción. Aunque sin formalizar un planteo concreto, hizo referencia a la firmeza de las RG 125/04 y 7/11, que no fueron jamás cuestionadas por la actora en sede administrativa.

En la misma contestación de demanda, como una cuestión previa, adujo que la pretensión actora había devenido abstracta: por una parte, debido a la adhesión de la actora a diversos planes de facilidades de pago, tanto para agentes de retención como para agentes de percepción del tributo (conforme leyes 8.380, 8.520 y 8.873), lo que importaba, de pleno derecho, el allanamiento incondicional del contribuyente y responsable y, en su caso, el desistimiento y expresa renuncia, a toda acción y derecho, incluso el de repetición y el de prescripción, respecto a toda actuación administrativa o judicial y a todo planteo acerca de la falta de validez constitucional de las normas de carácter tributario dictadas o sancionadas con anterioridad a la entrada en vigencia de cada una de las leyes que establecieron los sistemas excepcionales de pago, independientemente por lo cual se hubiese formulado el acogimiento; por otro lado, a raíz del cumplimiento por parte de la actora de sus

obligaciones como agente de retención y percepción, presentando y pagando sus declaraciones juradas desde su designación.

La accionada sostuvo que acreditaba las invocadas adhesiones a planes de pago con el informe suscripto por el Jefe de Sección Planes de Pago y Control de Cumplimiento y el Jefe del Departamento Recaudación de la D.G.R. agregado a fs. 68 de autos, el que además, refería que a su fecha -18/03/2018-, todos ellos se encontrarían ya cancelados. A su turno, el cumplimiento y pago de las declaraciones juradas como agente de percepción y retención del impuesto a los Ingresos Brutos, fue informado por el Jefe de Sección Agentes de Recepción, Percepción y Recaudación y el Jefe de División Impuestos Declarativos de la D.G.R. (fs. 67 vta.).

2.3- Al responder el traslado que se le confiriera del planteo previo, la accionante resaltó su extemporánea introducción, entendiendo que debió articularse como una excepción de previo y especial pronunciamiento, dentro de los diez primeros días del plazo para contestar demanda, conforme las previsiones del primer párrafo del artículo 35 del CPA. Alegó, además, por una parte, que el acogimiento a planes de pago no estaría probado, por no haberse acompañado los instrumentos que así lo acreditaran, resultando insuficiente al efecto el informe de funcionarios de la D.G.R.; por otro lado, que la pretensión de la Provincia implicaría convalidar una renuncia anticipada o presumir una renuncia, ambas contrarias a la ley. Por último, recalcó que su pretensión no se había tornado abstracta y mantenía interés, en tanto continuaba sometida a un régimen impositivo inconstitucional.

2.4- Por sentencia pronunciada el 04/10/2018 (fs. 93/95), la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo hizo lugar al planteo de la demandada y declaró abstracta la emisión de pronunciamiento alguno en la causa.

Para ello, juzgó que al acogerse a los planes de pago dispuestos por las leyes 8.380, 8.520 y 8.873 -lo que a su turno consideró acreditado con el informe de los funcionarios de la D.G.R. obrante a fs. 68, conforme a lo dispuesto por el artículo 51 del CPA-, Agro Lajitas S.A. renunció al derecho a plantear la inconstitucionalidad de normas tributarias anteriores a ella. Entendió en tal sentido, que la solución no significaba presumir la intención de renuncia, como postulara la actora, debido a que uno de los sacrificios que la adhesión a los planes de pago imponían al contribuyente, era precisamente esa renuncia a un eventual planteo de inconstitucionalidad de normas tributarias anteriores, carácter que revestían precisamente, las atacadas por la acción de marras. Agregó, además, que las renunciaciones no versaban sobre cuestiones de orden público y que la aceptación de las condiciones de los planes de facilidades fue voluntaria, por lo que quien lo hizo, tuvo la intención positiva de someterse a sus requisitos y condicionamientos.

3.- En desacuerdo con lo resuelto, la actora interpuso el recurso de casación en trato (fs. 108/111).

Luego de hacer hincapié en el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad del remedio extraordinario local, la recurrente imputa a la sentencia en recurso infracción a normas de derechos sustancial y formal, así como el vicio de arbitrariedad.

En efecto, la quejosa insiste en los argumentos que introdujera al contestar el traslado del planteo previo de la demandada; esto es: que en rigor se trata de una excepción previa tardíamente introducida al contestar demanda, pues la articulación de la demandada es más una excepción de desistimiento que una mera cuestión abstracta; y que el pronunciamiento requerido al demandar no devino abstracto, puesto que subsiste el interés de Agro Lajitas S.A. en sustraerse a las disvaliosas consecuencias que le genera el régimen tributario en el que unilateralmente la colocó la Provincia accionada.

Sostiene, asimismo, que la sentencia del Tribunal de mérito convalida una renuncia a futuro por el mero acogimiento a un plan de pagos, impidiendo al contribuyente resolver la relación jurídica impuesta por la sola decisión del organismo fiscal y, de esa forma, lo mantiene sometido a los deberes y obligaciones inherentes al régimen, hasta tanto la propia administración, también unilateralmente, disponga lo contrario. Para la recurrente, la hermenéutica que fluye del fallo en crisis es contraria tanto al artículo 387 del Código Civil y Comercial, que impide el saneamiento de los actos que adolecen de nulidad absoluta, como a la doctrina sentada por la CSJN in re "Centrales Térmicas Patagónicas S.A. vs. Provincia de Chubut s/ Acción Declarativa" (Fallos 336:1415), según la cual, la regla de los propios actos no es aplicable cuando se trata de obligaciones tributarias que tienen como fuente un acto legislativo y unilateral del Estado provincial y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece de toda eficacia.

Por último, la recurrente reitera que la solución dispuesta por la Cámara, importa validar una inadmisibile presunción de renuncia, al no existir en autos pruebas que acrediten la suscripción de los planes de pago invocados por la demandada, en contra de lo resuelto por esta Corte Suprema de Justicia en autos "Castillo SACIFIA vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad", sentencia n° 1.088 del 16/12/2013.

4.- Corrido el traslado que dispone la ley, que fuera contestado a fs. 117/118, el recurso de casación fue concedido por sentencia interlocutoria de fecha 05/08/2019 (fs. 120).

La articulación en análisis es formalmente admisible, toda vez que fue deducida en término, conforme surge del cotejo de la cédula de notificación de fs. 96 y el cargo inserto a fs. 111 vuelta; acompaña el depósito exigido por el artículo 752 procesal (fs. 107); se dirige contra una sentencia equiparable a definitiva (artículo 748, inc. 1, CPCyC), que impide la continuación del pleito; se presenta autosuficiente, imputando a la sentencia en crisis infracción a normas de derecho y arbitrariedad; y propone doctrina legal. Corresponde, por tanto, ingresar en la consideración de su procedencia.

5.- Confrontando el recurso de casación con el fallo en pugna, las constancias de la causa y el derecho aplicable, anticipo que aquél habrá de prosperar, conforme al criterio que el suscripto ya adoptara en anteriores pronunciamientos de este Alto Tribunal. En efecto, la cuestión traída a decisión presenta notas análogas a la que examinara en autos "La Paz S.R.L. c. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ Inconstitucionalidad", sentencia n° 2213 bis, del 21/11/2019, cuyos lineamientos, en lo pertinente, reproduciré en los desarrollos que siguen.

5.1- La tesis de la aquí demandada, que el Tribunal de grado hizo suya, podría ser expuesta en estos términos: a estar a su postura, la actora carecería de legitimación para solicitar la inconstitucionalidad de las Resoluciones Generales -D.G.R.- 86/00, 23/02, 125/04 y 07/11, en cuyo mérito le designaran agente de percepción y de retención del impuesto a los Ingresos Brutos, porque habría renunciado a cuestionar la constitucionalidad de dichas normas al adherir a los regímenes de facilidades de pago establecidos por leyes posteriores, las que imponían precisamente esa renuncia, como contrapartida de los beneficios excepcionales que ellas mismas consagraban en favor del contribuyente.

Sin embargo, tal razonamiento parece soslayar que la accionante funda su pretensión en la alegación de inconstitucionalidad de las Resoluciones Generales -D.G.R.- 86/00 y 23/02 que han sido aplicados -para tipificar, con ello, nuevos vicios de nulidad absoluta- en las Resoluciones Generales que designaron a Agro Lajitas S.A., respectivamente, agente de percepción y retención del impuesto a los Ingresos Brutos (Resoluciones Generales -D.G.R.- 125/04 y 07/11), con la consiguiente situación de escándalo que se generaría si no se pudieran remover del mundo jurídico, actos que han sido denunciados como repugnantes a la Constitución con fundamentos que, se compartan o no, cuando menos merecían un detenido examen.

Es que, como sostuviera en el citado precedente "La Paz S.R.L.1d (sentencia n° 2213 bis/2013), la hermenéutica del fallo en recurso vendría a convalidar, por ejemplo, que no se pudiera impugnar la validez de un acto administrativo que -contra lo preceptuado por los arts. 15 y 16 de la Constitución Nacional- redujera a servidumbre a determinados grupos de personas, con pretendido fundamento en la renuncia que al efecto hubieran eventualmente formulado los sujetos afectados. Solo plantear la hipótesis, basta para demostrar la endeblez y falsedad de un discurso lógico semejante.

5.2- A idéntica conclusión se arriba -incluso sin necesidad de proponer conjeturas tan extremas y dejando al margen del análisis la comprobación de si, en el caso concreto, se demostró o no la efectiva formalización de los distintos planes de pago-, cuando se repara en que la habilitación de una renuncia a todo derecho del particular a incitar el control de constitucionalidad, excede el fundamento en que se cimentan los sistemas de regularización tributaria, que viene dado por la concesión recíproca de esfuerzos, en aras de un beneficio también mutuo, pero siempre delimitado por los montos y por los períodos a que se refieren.

En efecto, es obvio que el acogimiento a un régimen excepcional de facilidades de pago de obligaciones impositivas impedirá a quien adhiriera a éste, cuestionar con posterioridad, de cualquier modo, las posiciones de los tributos que pagase o debiera abonar con los beneficios propios del sistema de excepción pues, va de suyo, tal prohibición se presenta como un contrapeso equilibrado y razonable a las ventajas que el contribuyente o responsable recibe a raíz de esa particular y más conveniente manera de dar cumplimiento a las gabelas de que se trate.

Mas es también incontrovertible que el esfuerzo que el fisco impone al particular no puede traducirse en una renuncia sine die a todo planteo de constitucionalidad, pues ello no condice con la acotación de los beneficios acordados, el carácter restrictivo con que toda

renuncia de derechos debe interpretarse (confr. CSJTuc., "Ingeco SACCIFIAGF vs. Provincia de Tucumán s/ Cobros1d, sentencia n° 1.111 del 11/11/2014; Citrusvil S.A. vs. Provincia de Tucumán s/ Nulidad-Revocación1d, sentencia n° 814 del 18/09/2012) y mucho menos con el interés común en la vigencia de la supremacía constitucional, sólo asegurada por la existencia de mecanismos de control jurisdiccional. Lo contrario, como expresara el dictamen de la señora Procuradora Fiscal que el Alto Tribunal nacional hiciera suyo en Fallos: 336:1415, importaría tanto como cercenar definitivamente el derecho de defensa en juicio del sujeto pasivo del impuesto en cuestión, frente a nuevas pretensiones fiscales por el mismo tributo.

5.3- En ese marco, la declaración como abstracta de la pretensión de autos, que importaría desconocer a la firma actora legitimación para demandar la inconstitucionalidad de los actos administrativos de marras, omite ponderar que el interés para impugnar las normas que les imponen cargas de índole tributaria, ha sido pacíficamente reconocido a los agentes de percepción y retención (confr. CSJTuc. in re "Banco CMF S.A. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad1d, sentencia n° 295 del 13/04/2015).

De hecho, la Corte Suprema de Justicia de la Nación aseveró que "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 cuestionado1d (CSJN in re "Video Club Dreams vs. Instituto Nacional de Cinematografía s/ Amparo1d, Fallos: 318:1154).

Con idéntico criterio, esta Corte Suprema de Justicia ha establecido que el agente de percepción tiene interés legítimo para plantear la inconstitucionalidad de normas, si alega como en el caso, que afectan su propio patrimonio. Ello por sí solo evidencia la existencia de un interés jurídico en hacer caer el régimen impositivo cuestionado (confr. CSJTuc., "Municipalidad de la Banda del Río Salí vs. Telecom S.A. s/ Contencioso administrativo1d, sentencia n° 166 del 26/3/2003).

En suma, de los precedentes citados surge con claridad el interés de la parte actora en obtener la declaración de inconstitucionalidad que pretende, pues resulta indubitable que 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 retención y de agente de percepción, por lo que no es exacto que careciera de legitimación para promover la demanda de autos ni que ésta hubiese desaparecido.

5.4- Por lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso en análisis, casando el punto I°) de la resolutive impugnada en base a la siguiente doctrina legal: "es descalificable la sentencia que despliega los efectos de la renuncia impuesta como condición para adherir a un plan de facilidades de pago de obligaciones impositivas, más allá de las posiciones de los tributos que se incluyen en el régimen excepcional y, en base a ello, niegan al contribuyente o responsable, legitimación para cuestionar la constitucionalidad del régimen fiscal al que se encuentra sometido1d; disponiendo en sustitución: I°).- NO HACER LUGAR al planteo previo articulado por la Provincia de Tucumán, debiendo proseguir la causa según su estado.

6.- 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. artículo 105, inc. 1º, CPCyC).

El señor Vocal doctor Daniel Oscar Posse, dijo:

Estando de acuerdo con los fundamentos que da el señor Vocal preopinante, doctor Antonio D. Estofán, vota en idéntico sentido.

El señor Vocal doctor Sergio Gandur, dijo:

Estando conforme con los fundamentos dados por el señor Vocal preopinante, doctor Antonio D. Estofán, 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.- HACER LUGAR, con devolución del depósito, al recurso de casación interpuesto por la parte actora en contra de la sentencia de la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo del 04/10/2018. En su mérito, CASAR el punto Iº) de dicha resolutive en base a la doctrina legal enunciada y disponer en sustitución: Iº) NO HACER LUGAR al planteo previo articulado por la Provincia de Tucumán, debiendo proseguir la causa según su estado.

II.- COSTAS como se consideran.

III.- RESERVAR pronunciamiento sobre regulación de honorarios para su oportunidad.

HÁGASE SABER