

PODER JUDICIAL DE TUCUMÁN

CENTRO JUDICIAL CAPITAL

Excma. Cámara Contencioso Administrativo - Sala II

ACTUACIONES N°: 281/16

H105021118225

H105021118225

JUICIO:FONSECA S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R. s/
INCONSTITUCIONALIDAD.- EXPTE:281/16.-

San Miguel de Tucumán, 27 agosto de 2020

VISTO: Los autos caratulados "Fonseca S.A. vs. Provincia de Tucumán .G.R.- s/ inconstitucionalidad (expediente n° 281/16) y reunidos los señores vocales de la Sala Segunda de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, con la integración que surge del proveído del 06/08/20 se establece el siguiente orden de votación: Dres. Carlos Giovanniello y Ebe López Piossek, habiéndose procedido a su consideración y decisión con el siguiente resultado.

El señor vocal Dr. Carlos Giovanniello, dijo:

RESULTA:

A fs. 37 se presenta la firma Fonseca S.A. por medio de su letrado apoderado Leandro Stok e inicia demanda contra la Provincia de Tucumán a efectos que se declare la inconstitucionalidad de la Resolución General N° 80/03, y sus modificatorias, dictada por la Dirección General de Rentas (DGR), y se condene a esta última a excluir a la empresa del régimen de percepción bancaria.

Señala que su actividad principal es la de fabricación de hilos y cables aislados y que se encuentra inscrita en el Convenio Multilateral.

Sostiene que, como consecuencia de la actividad que desarrolla, desde la posición Abril 2014, viene generando en forma permanente un saldo a favor de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el cual no ha podido ser absorbido, ni podrá ser absorbido, en la medida que continúe siendo objeto de las recaudaciones por sistema bancario que le dieron origen.

Afirma que la declaración jurada de la posición mayo 2016 da cuenta que lleva adelantado al Fisco la suma de \$166.023,03, acreencia que es una constante desde hace años y que - asegura- se incrementará de mantenerse el sistema de percepción bancaria.

Considera que el régimen establecido por la RG n° 80/03 lo convertirá en un acreedor permanente del Estado, sin que la ley n° 5.121 admita tal posibilidad, sino que la excluye expresamente a través de los artículos 221 y 229, cuyos textos cita.

Estima que este mecanismo de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un nuevo impuesto que tiene un hecho imponible disímil: las acreditaciones bancarias, y que se superpone con el impuesto sobre los créditos y débitos bancarios de la ley N° 25.413, que es coparticipable.

Sostiene que ello demuestra que la DGR, a través de la RG n° 80/03, se ha excedido en forma inconstitucional en el ejercicio de su facultad reglamentaria, por cuanto cercena al contribuyente, en forma compulsiva, sus ingresos, creando un nuevo impuesto marginado del texto de la ley 5121, un impuesto a las acreditaciones bancarias y no a los ingresos brutos.

Indica que lo que se ingresa es superior a lo que debe, es decir a sus ingresos gravados, con lo que 1°) el gravamen percibido por los bancos no recae sobre los ingresos provenientes de ejercicio de la actividad que desarrolla la firma; 2°) el gravamen percibido no tiene en cuenta los ingresos del período, porque es mayor lo que paga por adelantado, que la base imponible que conforma los ingresos gravados. Con ello - no existe diferencia ontológica entre el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias, y el ISIB que se recauda por vía de acreditaciones bancarias, si consideramos que esta forma de recaudación deja de atender el ingreso del contribuyente, para concentrarse en el monto de las acreditaciones.\~

Rechaza la posibilidad de esgrimir que el contribuyente podría absorber, en algún momento, el saldo a favor, dado que el art. 229 de la ley 5121 establece que el pago se hará por el sistema de anticipos sobre ingresos calculados sobre base cierta, y no sobre la presunta base que estaría conformada por los ingresos que, presumiblemente, obtendría el sujeto pasivo de las percepciones, y que le permitirían cubrir los excedentes.\~

En adición a ello, afirma que, la imposición de absorción del saldo de impuesto a favor reconvierte el ISIB en un empréstito forzado, en beneficio del Fisco y fuera de todo marco legal/ constitucional.\~

Puntualiza que existen tres situaciones cuya mera comprobación basta para desatar la sanción de inconstitucionalidad de la RG N° 80/03: 1°) el sistema de recaudación genera un saldo a favor que no podrá ser absorbido; 2°) las acreencias del contribuyente no generan intereses a su favor a pesar de tratarse de disposición de dinero a favor del Estado; 3°) el régimen de recaudación fue establecido por normas inferiores a la ley.

En relación con lo primero, afirma que la acumulación por el contribuyente de un saldo a favor incombustible por la actividad como hecho imponible, se encuentra ya marginado del sistema tributario propiamente dicho, porque nada tiene que ver con el ISIB, sino que sufre una metamorfosis en una transferencia de dinero de naturaleza distinta de la tributaria.

En referencia a lo segundo, sostiene que se ha convertido al sistema en un empréstito forzoso que carece de apoyo en la ley.\~

Añade que los regímenes de recaudación no pueden desbordar el cauce del impuesto sino bajo la pena de violar la interdicción de crear impuestos por fuera de la ley; y que deben partir de la misma base imponible relativa al ISIB, con la posibilidad de compensaciones racionales entre sus saldos, esto es, que no ofrezca una diferencia perenne no ya a favor, sino en perjuicio del contribuyente.\~

Refiere que las retenciones, recaudaciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto, la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario.

Solicita medida cautelar, la que es rechazada por resolución n° 846/2016 (fs. 94) y formula reserva del caso federal.\~

A fs. 171/175 se presenta la Provincia de Tucumán, mediante apoderado letrado Sebastián Noguera, y plantea excepción previa de arraigo. Previo allanamiento de la parte actora (fs. 117), se hace lugar a la misma por resolución n° 95 del 14/03/2017 (fs. 121). Cumplida la caución real ordenada en dicho pronunciamiento y reabiertos los plazos por providencia de fs. 151, a fs. 168 contesta demanda. Niega primeramente los hechos invocados en la demanda que no sean objeto expreso de reconocimiento de su parte.\~

Luego de referirse a que el ordenamiento tributario provincial es una materia no delegada a la Nación, asegura que la resolución cuestionada establece un régimen de recaudación bancaria sobre el ISIB que se aplicará sobre los importes acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras regidas por la ley 21.526, a aquellos titulares de las mismas que revistan el carácter de contribuyentes del tributo mencionado, pero sin regular ningún aspecto concerniente a la estructura del tributo. En virtud de ello - resulta infundado que se alegue que se esconde un nuevo impuesto o que se superpone con el impuesto a las acreditaciones bancarias, toda vez que se establece un régimen de pago a cuenta, que podrá ser computado contra el impuesto que en definitiva corresponda abonar oportunamente.

Explica que existen múltiples regímenes de pago a cuenta de distintos gravámenes, donde el hecho generador de los mismos no tiene una vinculación directa e inmediata con el hecho imponible del impuesto de que se trate. Da ejemplos de ello.

Indica que el agente de recaudación desarrolla una actividad como responsable del cumplimiento de deuda ajena con los recursos que administra o dispone, se vincula con el sistema de percepciones de los tributos en la misma fuente, en virtud de una disposición que así lo establece, atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria. Invoca el precedente "Cintafon1d de la CSJN.\~

Seguidamente afirma que el accionante efectuó el reclamo ante el órgano jurisdiccional, dejando de lado el requisito de haber agotado la instancia administrativa prevista tanto en la ley 5.121 como en el CPA, de lo que resulta que la presente acción deviene improcedente y debe desestimarse.

Alega que el agotamiento de la vía administrativa se instrumenta a partir de un reclamo administrativo previo, que el peticionante debe efectuar, con la finalidad de poner en conocimiento de la Autoridad Administrativa la pretensión del administrado, expidiéndose ésta sobre su procedencia a fin de evitar la controversia judicial. Menciona como fundamento principal del planteo la potestad de autotutela que posee la administración.\~

Cita jurisprudencia en apoyo de su posición, y precisa que la resolución general RG (DGR) n° 80/03 se encuentra firme y consentida, ya que la parte actora, desde el período 04/2014, comenzó a generar un saldo favorable, el cual es utilizado/absorbido mes a mes, tal como lo demuestra el Estado de Cuentas que adjunta. Cuestiona que recién luego de 31 meses, la actora discuta el régimen de recaudación bancaria.\~

Señala que la propia resolución n° 80/03 prevé los mecanismos a fin de obtener la pertinente Constancia de exclusión temporaria al régimen de recaudación bancaria del régimen, en los casos que corresponda, por lo que el actor - cuenta con los mecanismos idóneos, a fin de lograr en sede administrativa, lo que peticionó en esta sede judicial, omitiendo expresamente lo dispuesto por el art. 12 CPA.\~

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

Abierta la causa a prueba (fs. 177), se produjeron las que da cuenta el informe actuarial de fs. 295 (tres del actor y dos del demandado). Agregados los alegatos de las partes (fs. 301/2 y 304/10), practicada (fs. 312) y repuesta planilla fiscal (fs. 315), se remitieron los autos a Fiscalía de Cámara, que se expidió en los términos de su dictamen (fs. 319), se llamaron los autos a conocimiento y resolución del Tribunal (fs. 322) de lo que se encuentran debidamente notificadas las partes (fs. 323/4), quedando los mismos en estado de dictar pronunciamiento.\~

\~|\~|\~|\~|\~

CONSIDERANDO:

I. Pretensión.

Fonseca S.A. inició demanda en contra de la Provincia de Tucumán a fin de que se declare la inconstitucionalidad de la RG 80/03, por la que se instituyó el mecanismo de recaudación bancaria con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Para fundar su pretensión, alega que la implementación del mecanismo implica la generación de un saldo permanente a su favor, desde el año 2014, que no podrá ser absorbido; que la administración ha incurrido en un exceso reglamentario; y que se trata de un empréstito forzoso, entre otros.\~

A su turno, la demandada alega que existen múltiples regímenes de pago a cuenta de distintos gravámenes, donde el hecho generador de los mismos no tiene una vinculación directa e inmediata con el hecho imponible del impuesto de que se trate. Además, señala que la propia resolución n° 80/03 prevé la exclusión temporaria al régimen de recaudación bancaria del régimen, en los casos que corresponda, por lo que el actor - cuenta con los mecanismos idóneos, a fin de lograr en sede administrativa, lo que petitionó en esta sede judicial, omitiendo expresamente lo dispuesto por el art. 12 CPA.\~

II. Normas impugnadas\~

Vale señalar que el art. 32, in fine, de la ley 5.121 dispone que "La Dirección General de Rentas queda facultada para designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información.1d

Por decreto n° 301/03 del 21/02/03 (BO: 10/03/03), el Poder Ejecutivo provincial facultó "a la Dirección General de Rentas a implementar un régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos que se aplicará sobre los importes que sean acreditados en todas las cuentas cualquiera sea su naturaleza y/o especie, abiertas en las Entidades Financieras regidas por la ley 21.526 a aquellos titulares de las mismas que revistan la calidad de contribuyentes del citado tributo1d (artículo 1).\~

Así, mediante resolución general 80/03, que es la norma impugnada en autos, la DGR estableció "un régimen de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para quienes revistan o asuman la calidad de contribuyentes de la Provincia de Tucumán o no-, que será aplicable 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 artículo 3 de la presente1d (art. 1, texto según resolución general 51/04).

III. Legitimación activa\~

Como primera medida corresponde deponer de manifiesto que la actora quedó alcanzada por el régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos diseñado por la resolución impugnada, de acuerdo con la inteligencia de los textos normativos

transcriptos. Por lo demás, esta conclusión encuentra apoyo en: a) el estado de cuenta adjuntado otras oportunidades- a fs. 154/66 por la Dirección General de Rentas de la Provincia (DGR), en el que se da cuenta de que la accionante se encuentra alcanzada por las recaudaciones bancarias establecidas en aquella normativa; b) informe de la DGR de fs. 211 en el que se indica que "el total de las recaudaciones bancarias, efectuadas bajo el marco de la RG (DGR) n° 80/03 y sus modificatorias, en el período 01 a 08/2017 superan el importe determinado por el contribuyente Id, dando cuenta así de la aplicabilidad del régimen a la sociedad actora.\~

Es claro entonces que, en tanto el mecanismo de la resolución general de la DGR 80/03 sujeta al accionante a un régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos, en una modalidad controvertida por el presentante en su constitucionalidad, este exhibe interés suficiente para proponer una pretensión declarativa mediante la cual se procura conjurar una probable lesión a sus derechos.\~

En definitiva, por las razones expuestas entiendo que, en este caso concreto Fonseca SA, se encuentra plenamente legitimada para plantear la inconstitucionalidad de las normas que - la afectan, al establecer el régimen de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos.\~

En este sentido, la Corte Suprema de la Nación ha expresado: "Ningún obstáculo puede válidamente erigirse para negar a quien resultaría obligado frente al Fisco al pago del impuesto, el derecho de impugnar judicialmente la validez de las normas que darían sustento a tal obligación" (CSN en sentencia del 29 de agosto de 2000 en "Famyl S.A. c. Estado Nacional s. acción de amparo").\~

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia local sentó la siguiente doctrina legal: "Lesiona el derecho de defensa el pronunciamiento judicial que negó legitimación al agente de percepción para plantear la inconstitucionalidad de la norma tributaria, desconociéndole interés jurídico respecto de un tributo al que se lo condena al pago Id (CSJT, in re "Municipalidad de la Banda del Río Salí vs. Telecom S.A. s/ contencioso administrativo Id, sentencia 166/2003).\~

IV. Inconstitucionalidad.\~

1. Es reiterada doctrina de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que la declaración de inconstitucionalidad constituye la última ratio del orden jurídico, a la que sólo cabe acudir cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución (CS, in re "Amaral, A. y otros vs. Corporación Argentina de Productores de Carnes", sentencia del 10/8/78; ED 80-716; "Iachemet, María L. vs. Armada Argentina", del 29/4/93; LL 1993-D, 118). El análisis de la validez constitucional de una norma de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, y es sólo practicable, en consecuencia, como razón ineludible del pronunciamiento que la causa requiere, entendiéndose que por la gravedad de tales exámenes debe estimárselos como la última ratio del orden jurídico, de tal manera que no debe recurrirse a ellos sino cuando una estricta necesidad lo requiera. Por lo tanto, cuando

existe la posibilidad de una solución adecuada del juicio, por otras razones debe apelarse a ella en primer lugar (CS, "Banco Europeo para América Latina vs. Cura Hnos., A.A. inc. de revisión, sentencia del 08/9/83; LL 1983-D, 413).\~

2. Sentado lo anterior, cabe determinar, a partir de la situación particular que presenta la actora, de qué manera las normas impugnadas pueden llegar a afectarla en el caso traído a decisión. Se encuentra fuera de discusión que la firma actora es sujeto pasivo del impuesto sobre los ingresos brutos que percibe la Dirección General de Rentas de la Provincia. Lo que se cuestiona es la legitimidad del régimen de recaudación de dicho impuesto que ha sido implementado por las normas cuestionadas, y que afectaría derechos de raigambre constitucional de la sociedad.\~

Corresponde indagar entonces si la norma que establece el mencionado régimen de recaudación resulta inconstitucional. Para el análisis debe tenerse presente, en todo momento, que el examen se circunscribe a las particulares circunstancias que atañen al contribuyente, de acuerdo con las alegaciones efectuadas en la demanda.\~

La accionante invoca que los regímenes de recaudación no pueden desbordar el cauce del impuesto sino bajo la pena de violar la interdicción de crear impuestos por fuera de la ley. Sostiene que no existe correlato entre las sumas ingresadas con el ISIB, ni con su hecho imponible, ni con su base imponible.\~

Recordemos que dicha norma dispone gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme las alícuotas que se establecen en la Ley Impositiva, "el ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la Provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no-, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas no exentas expresamente por esta Ley, y el lugar donde se realice (espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, etc.). Id Los párrafos segundo y tercero estipulan los supuestos de contribuyentes de extraña jurisdicción, y el caso de servicios y actividades digitales, respectivamente.

A su turno, la RG 80/03 dispone que las retenciones deberán practicarse "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 hace referencia el art. 3 de la presente Id (art. 1) y que "la aplicación del presente régimen se hará efectiva con relación a todas las cuentas abiertas, cualquiera sea su tipo, a nombre de una o varias personas de existencia visible o ideal, siempre que cualquiera de ellos o todos revistan o asuman el carácter de contribuyentes locales o comprendidos en el Convenio Multilateral del impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia Id (art. 2).

Es conveniente señalar que "en un acto genuino de retención, el agente designado es deudor y pagador de una prestación determinada, en tanto que quien la brindara, habida cuenta su carácter de contribuyente directo del gravamen, recibirá en pago una suma disminuida a causa de la retención practicada por parte de dicho agente. Ello no satisface en forma completa la obligación tributaria principal, pero la descuenta, de modo tal que el

antepago efectivizado accede a aquélla y la reduce. El recorte sufrido pasará a denominarse pago a cuenta del impuesto (sobre los ingresos brutos, en su caso), y por consiguiente deberá ser computado y restado de su liquidación periódica. El agente retenedor, a su turno, dispondrá lo necesario a fin de declarar e ingresar dicha amputación sobre el monto de la prestación, en las condiciones administrativas que los fiscos ordenan a su arbitrio^{1d} ("Más sobre la problemática de los agentes de recaudación locales: valoraciones desde la teoría general^{1d}, José M. Sferco, Thomson Reuters 12 noviembre, 2015, Publicado en: PET 19/10/2015, 4).

Y más importante aún: "Lo relevante es que el punto de conexión, entre dichas dos partes de la relación, es la realización de una actividad imponible sujeta a tributación o, lo que es equivalente a la configuración del aspecto material del hecho generador del impuesto sobre los ingresos brutos. Dado que el antepago (o pago a cuenta) originado en la retención requiere como condición el perfeccionamiento previo de un hecho imponible imputable al retenido, lo que allí acontezca amerita valoraciones que vayan más allá de la concepción formal que limita el tópico a una obligación de hacer para confortar la recaudación. El análisis debe ser sustancial, con particular atención en las reglas del derecho tributario material o sustantivo. Por ello, se debe hacer fuerte hincapié en la legalidad, tanto de origen como de prohibición rotunda de excesos reglamentarios, más allá de la ley base. Luego se impone no afectar la capacidad contributiva, porque por su conducto se involucran la igualdad, la propiedad y la razonabilidad de los actos públicos.^{1d}~

Este razonamiento coincide con las conclusiones de las II Jornadas de Derecho Tributario Provincial y Municipal organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales -Julio de 2015- en las que se recomendó, entre otras cuestiones, que "el establecimiento de los regímenes de recaudación en la fuente no puede estar desligado del hecho imponible del impuesto, por cuanto las retenciones y percepciones son pagos a cuenta del tributo que efectivamente se deberá ingresar^{1d}.

Estos pagos se encuentran vinculados con la obligación principal -obligación fiscal propiamente dicha-. En definitiva, son sólo obligación que adelanta el pago de la determinación del impuesto fijado en la ley, conforme los parámetros establecidos en ella. So pretexto de este adelantamiento, no puede exigirse importes que no guarden la debida relación y proporción con la obligación fiscal prevista en la ley y sus parámetros de liquidación (cfr. Giuliani Fonrouge, Navarrine, Procedimiento Tributario, 1995, pág. 188; CSJN Fallos 324:4226). Ya que de otra forma se estaría permitiendo, mediante una delegación legislativa, el cobro de un impuesto por fuera del estricto cumplimiento del principio de legalidad que rige en la materia (cfr., 4, 17, 52, 75, inc. 2, 76, 99 inc. 3, CN; 45 CP cfr., CSJN 155:290; 155:293, 182:412, 198:258, 211:930, 218:231; 184:542; 185:36; 186:521; 206:21; 214:269; 251:7). Es que "...el principio de reserva de la ley tributaria, de rango constitucional y propio del Estado de derecho, sólo admite que una ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria..." (CSJN, Fallos 294:152).

No debe soslayarse que "Los pagos a cuenta de un impuesto se encuentran sometidos a las mismas limitaciones que el derecho prevé para las obligaciones principales, e.g., principio de legalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, debida

fundamentación y motivación del acto administrativo en caso de su determinación de oficio, notificación al contribuyente, etc.1d (Bilick & Gertel S.A.C. Y A c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Medida Cautelar Autónoma o Anticipada", 11/11/2009).

Entonces resulta necesario indagar si en el diseño establecido por la RG 80/03, se genera a través de la implementación de tal mecanismo, un resultado que afecte el derecho de propiedad o que resulte irrazonable. Es preciso verificar si existe conexión entre, la verificación del hecho imponible del ISIB del contribuyente cuya capacidad contributiva ha sido tenida en miras por el legislador, por una parte, y el suceso que genera aquella retención, por otra, y que ha sido fijada por el poder administrador a través de un poder delegado.\~

Con tal propósito en miras, se puede señalar que, en el caso puntual de autos, el perito contador Santos Balbi informó que "los importes recaudados por vía bancaria a Fonseca S.A. en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los meses 01/2017 a 06/2017, superaron ampliamente las sumas que por dicho impuesto le correspondía declarar al contribuyente en cada una de esas posiciones1d (CPA n° 2, respuesta n° 1, fs. 204 de autos).\~

Más allá de la inexactitud puesta - de relieve en la impugnación efectuada por la demandada a fs. 210/7 (los anticipos analizados fueron efectivamente 01/2017 a 08/2017), lo cierto es que la propia DGR reconoce en el informe de fs. 211, en relación a la firma Fonseca S.A., que "el total de las recaudaciones bancarias, efectuadas bajo el marco de la RG (DGR) n° 80/03 y sus modificatorias, en el período 01 a 08/2017 superan el importe determinado por el contribuyente1d.

Vale señalar que, en el estado de cuenta remitido por el organismo recaudador desde el anticipo 04/2014 a 09/2017 del ISIB, Régimen Convenio Multilateral, se advierte que -mes a mes- el concepto de "saldo a favor Contr1d, aumenta (cfr. planilla que se glosa de fs. 236/51). También se constata que los montos por recaudaciones son notablemente superiores al de impuesto que corresponde a cada período. Por ejemplo, en el período 01/2017 se registra \$4.779,59 de impuesto, mientras que las recaudaciones ascienden a \$11.253,53; o en 06/2017 el impuesto es de \$5.010,22 y las recaudaciones de \$13.452,08. Y así, en cada posición, hasta arribar a un saldo total, a favor del contribuyente, de \$276.709,22, correspondiente al anticipo 08/2017 (fs. 252) "la que no resultó cuestionada y/u observada por la Sección Convenio Multilateral por su presentación y/o pago, conforme lo declarado por la firma1d, según indica el organismo fiscal a fs. 257.

En este punto es preciso remarcar que la oficina informó que la actora se encuentra bajo verificación impositiva por el ISIB, incluyendo el análisis de los períodos 01/2011 a 12/2015 y que "a la fecha dicha verificación se encuentra en proceso de análisis de la información aportada, sin que se haya efectuado hasta el momento determinación o ajuste alguno1d.scaps0También agregó que "no existen actuaciones referidas a determinaciones efectuadas a la firma Fonseca según consta en Registros de Inventario y Sistema de Expedientes del Departamento Determinaciones de Oficio de esta Dirección General de Rentas1d, de donde se puede inferir lo pronto- el acierto de la información declarada por la empresa.

En suma, puede decirse que se encuentra suficientemente acreditado en autos que, a raíz de la implementación del sistema de recaudación bancaria, se produce un fenómeno de permanente generación de saldo a favor de la sociedad actora, que no logra ser absorbido con el impuesto que debe ingresar, conforme a los hechos imponibles que verifica.\~

Retomando los conceptos de párrafos atrás, esto quiere decir que la administración habilita la captación de parte del patrimonio del contribuyente, con la intención de afectarla al pago anticipado de un impuesto que no adeuda.\~

En este plano, se ha sostenido que "tanto en la ampliación de la esfera de sujeción pasiva de las obligaciones tributarias a través de la creación de agentes de percepción, retención y recaudación ¹⁴en mérito a la solidaridad tributaria de éstos¹⁴; cuanto en el establecimiento de pagos a cuenta (anticipos, retenciones o percepciones) ¹⁴que es lo que en el caso interesa¹⁴, la apreciación del ejercicio legítimo de tal facultad debe ser ponderada con sentido estricto y admitida sólo en aquellos casos en que el obrar del Departamento Ejecutivo y de sus agentes jerárquicos supere satisfactoriamente el test de razonabilidad. Es que, de no ser así, el establecimiento de cualquier "ante pago¹⁴ desproporcionado y abusivo importaría la creación ex novo, en la excedencia de una prestación pública coactiva distinta del impuesto mismo, regularmente instituido, con afectación al principio multisecular de reserva de ley tributaria, desatendiendo el imperativo de que sólo cabe aprehender la capacidad contributiva ponderada en el presupuesto de hecho definido por el legislador al caracterizar la hipótesis de incidencia tributaria (en términos de tipicidad y taxatividad) y fijar la cuantía de la obligación resultante en este caso de la aplicación de la tarifa a la base imponible, elementos todos que actúan en el campo del derecho tributario sustantivo donde queda excluido todo margen de discrecionalidad de parte del Organismo Recaudador.\~

"Toda prestación pública que se exija sistemáticamente por la Administración Fiscal, por encima del monto del tributo definido por el legislador que, en definitiva, se adeude, perdiendo su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero a partir de deudas inexistentes, importa alterar las bases éticas y jurídicas del derecho de recaudar, transfigurando, por medio de artilugios técnicos propios de alquimistas, la contribución común exigida por la ley a todos los ciudadanos para el levantamiento de las cargas públicas, en un verdadero despojo (v. en lo pertinente doctrina desarrollada in re: "La Biznaga S.A.A.C.I.F. y M. v. Dirección General Impositiva¹⁴ Fallos: 310:71414, sentencia del 31 de marzo de 1987, TSJCBA).

"Es que, las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario. Así lo conceptualizo por cuanto la ley sólo autoriza a la Administración Tributaria a instituir ingresos a cuenta que, por un lado, aseguran una equitativa, regular y progresiva percepción de la renta pública en paralelo con su devengamiento y, por el otro, producen un efecto analgésico en el contribuyente, derivado del fraccionamiento de las obligaciones, o de que los ingresos, en el particular caso de las retenciones, se ven acompañados por la percepción por el obligado legal tributario de

créditos propios de su giro, facilitando actitudes de mayor disposición y acatamiento de los sujetos pasivos frente al deber de contribuir ("SA Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: 18SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA)19, 12/11/2008, Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, Tomo X. 2008-B, ps. 2004 y ss).

De este modo "la aplicación en la especie del régimen de retención cuestionado se traduce en el ingreso de recursos al erario público con sustento único en la pretendida verificación de un hecho diferente del previsto por el legislador como hecho imponible del gravamen, el que genera el pago a cuenta, sin razonable vinculación con el presupuesto de hecho que pretende ser captado en la propia fuente. Se sustenta el ingreso público, de tal manera, en la verificación de una hipótesis de incidencia novedosa, no prevista como tal en la ley formal y mediante la que, sin embargo, se asegura parte del financiamiento del Estado local a través del adelanto de sumas, en concepto de aportes a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.1d

Se produce la inobservancia, en el caso, de la directiva constitucional que ordena satisfacer el "principio de reserva de ley1d como límite formal al poder de imposición, toda vez que la fuente en la que se pretende justificar dicha recaudación, mediante un presupuesto de hecho totalmente desvinculado de la causa del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se pretende respaldar normativamente con el lábil sustento de la mentada resolución (DGR) n° 80/03 (cfr. (Expte. n° 10311/13 "Minera IRL Patagonia SA c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido1d, Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, 12 de noviembre de 2014).

Ahora bien, en este punto del desarrollo, se impone una necesaria distinción. Así como la aplicación del régimen de recaudación bancaria desconectado de los supuestos en que se configura el hecho imponible, trae aparejados injustos resultados de saldos a favor del contribuyente-, también pueden existir otros casos en los que la aplicación del régimen obedezca a supuestos en los que sí exista una adecuada correspondencia o conexión con la capacidad contributiva tenida en miras por el legislador. Y esos supuestos no exhiben, a primera vista, y a diferencia de aquellos, los reproches de ilegitimidad antes expuestos.\~

Dicho de otro modo, considero que el defecto sustancial de la RG 80/03 radica en alcanzar con el mecanismo que implementa, a todo tipo de acreditaciones, sin discriminar, en relación al obligado al pago del impuesto, aquellas que trasuntan conexión con el hecho imponible de aquellas que no lo tienen, puesto que la medida en que el sistema alcance sólo a tales operaciones- nada podrá reprochársele en términos de razonabilidad.\~

3. El mecanismo de exclusión previsto en la norma.

La demandada sostiene que el art. 12 de la RG 80/03 prevé un mecanismo para evitar los desfasajes que provoca la implementación del régimen recaudatorio, que no ha sido utilizado por el contribuyente.\~

En efecto, el mencionado artículo dispone que "cuando por aplicación del régimen se generen excedentes, a los cuales se refiere el tercer párrafo del art. 4 de la Res. Gral. DGR 140/12, en forma permanente durante tres meses consecutivos en un mismo período fiscal, los contribuyentes podrán solicitar exclusión temporal del régimen, así como también cuando se genere saldo favorable de impuesto que no pueda absorberse durante los tres primeros anticipos del período fiscal siguiente1d.\~

Por su parte, el tercer párrafo del artículo 4 de la RG (DGR) 140/12 prevé que "Las sumas que excedan el saldo de anticipo a ingresar, que no revistan el carácter de pago único y definitivo en los términos establecidos por el artículo 219 del Código Tributario Provincial, deberán imputarse como deducción contra el importe del saldo de anticipo correspondiente al mes siguiente del período fiscal, revistiendo hasta la concurrencia del que corresponda ingresar igual carácter que el indicado en el párrafo anterior1d.

Si bien es cierto que la actora no ha efectuado manifestación alguna en relación a la situación de exclusión administrativa que enuncia la norma, no parece apropiado, a la luz de la tutela constitucional que se persigue, erigir al requisito en cuestión como obstativo de la pretensión declarativa.

Comparto el criterio sostenido por la Sala III de esta misma Cámara en cuanto a que no sería viable "que por vía de disposiciones sub-legales emitidas por la DGR, con el fin de diseñar un sistema de recaudación de un determinado impuesto y la eventual exclusión de ese régimen o la restitución de sumas mal retenidas en ese marco, se termine generando en la práctica un ingreso que se encuentra excedido sustancialmente respecto del monto legalmente exigible a los contribuyentes, a lo que debe sumarse el retardo en la restitución y la transitoriedad en su exclusión, lo que terminaría instaurando por vía reglamentaria una suerte de empréstito forzoso1d ("Enrique R. Zeni y Cía. SACIAFEI vs. Provincia de Tucumán DGR s/ inconstitucionalidad1d, CCA, Sala III, sentencia del 26/06/2018).\~

No puede dejar de señalarse que en el caso de marras, el saldo a favor de Fonseca S.A. viene generándose sostenidamente lo menos- desde el año 2014, y que como ha quedado establecido en la pericia contable- existe una notable desproporción entre los montos retenidos y el impuesto que realmente debe ingresar el contribuyente mes a mes (en promedio, anticipa 60% más de lo que debe tributar). Frente a la realidad numérica, el mecanismo propuesto se advierte irrazonable.

Así lo dije en el precedente "Maxicambio1d: "Tampoco la razonabilidad viene dada por la posibilidad de renovar sucesivamente el certificado de exclusión o incluso solicitar la compensación o repetición de las sumas excedentes, como propone el testigo.Lo cierto es que la razonabilidad del mecanismo del art. 12 de la RG 80/03 viene dada por instituir una herramienta de excepción para lograr ajustes en la recaudación.Pero cuando su implementación literal significa que lo excepcional se vuelve regla; que el contribuyente se ve sujeto a una permanente e indefinida situación de exclusión y reintegros, lo cierto es que debe efectuarse una reconsideración del resultado que la implementación del régimen significa para los particulares ribetes que presenta su actividad.Especialmente cuando,

además de la tergiversación de la excepción, se advierte que el sistema se traduce en la afectación sostenida del capital de trabajo1d (Maxicambio S.A. vs. Provincia de Tucumán - s/ inconstitucionalidad, sentencia n° 79 del 20/03/2014, de esta misma Sala, con integración del Dr. Horacio Castellanos).\~

En consecuencia, en la medida en que el régimen de recaudación bancaria estatuido por RG DGR 80/03 no efectúa esta materia- distinción alguna en relación a los créditos a los cuales se aplica y se traduce, en el caso de la actora, en el ingreso excesivo y sostenido de parte de su patrimonio al erario público, en relación a supuestos de hecho ajenos al hecho imponible previstos por el legislador, generando pagos a cuenta desvinculados o irrazonablemente vinculados con aquel, considero que se encuentra comprometida la constitucionalidad de dicha reglamentación por todas las razones hasta aquí desarrolladas. En virtud de ello, corresponde hacer lugar a la demanda planteada por Fonseca S.A. y declarar, para el caso de autos, de la RG DGR n° 80/03 y modificatorias, y, en consecuencia excluir a la demandante del régimen por ella establecido).\~

4. La forma como se resuelve y los lineamientos generales esbozados tornan insustancial el tratamiento de las demás cuestiones planteadas).\~

V. Costas\~

Atento como se resuelve, las costas se imponen a la Provincia de Tucumán (vencida), en virtud del principio objetivo de la derrota y lo dispuesto por el artículo 105 del CPCC de aplicación al fuero por remisión del art. 89 CPA. Reservar pronunciamiento de honorarios para su oportunidad.

La señora vocal Dra. Ebe López Piossek, dijo:\~

Que estando conforme con las razones expresadas por el sr. Vocal preopinante, voto en el mismo sentido).\~

Por ello, la Sala Segunda de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo,

RESUELVE:\~

I. HACER LUGAR a la demanda interpuesta por FONSECA S.A. en contra de la PROVINCIA DE TUCUMÁN, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad, para este caso concreto, de la resolución general 80/03 de la DGR, por las razones consideradas.\~

II. COSTAS, a la demandada.\~

III. RESERVAR pronunciamiento sobre honorarios.\~

HAGASE SABER. Firmado digitalmente por los Sres. Vocales: Dr. Carlos Giovanniello y Dra. Ebe López Piosse.