


**SALA ELECTORAL y de COMP.ORIGINARIA -
TRIBUNAL SUPERIOR**

Protocolo de Autos

Nº Resolución: 63

Año: 2018 Tomo: 2 Folio: 412-423

EXPEDIENTE: 3400181 -  - ASOCIACION DE BANCOS PRIVADOS DE CAPITAL ARGENTINO
(ADEBA) Y OTROS C/ DIRECCION GENERAL DE RECURSOS TRIBUTARIOS DE LA MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD
DE CORDOBA - ACCION DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD

AUTO NUMERO: 63. CORDOBA, 22/08/2018.

Y VISTOS: Estos autos caratulados: “**ASOCIACIÓN DE BANCOS PRIVADOS DE CAPITAL ARGENTINO (ADEBA) Y OTROS C/ DIRECCION GENERAL DE RECURSOS TRIBUTARIOS DE LA MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE CÓRDOBA - ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD**” (expte. SAC n.º 3400181).

DE LOS QUE RESULTA:

1. Comparecieron mediante apoderados: ADEBA Asociación de Bancos Privados de Capital Argentino; Banco de Servicios y Transacciones SA; Banco de Galicia y Buenos Aires SA; Banco Supervielle Sociedad Anónima; Banco Macro Sociedad Anónima; Nuevo Banco de Santa Fe SA; Asociación de Bancos Públicos y Privados de la República Argentina (ABAPRA); Banco Finansur SA; Banco Patagonia Sociedad Anónima; Banco de la Nación Argentina; e interpusieron acción declarativa de inconstitucionalidad en contra de la Municipalidad de Córdoba, requiriendo se declare la inconstitucionalidad de la Resolución n.º 15/2016 de fecha 4 de abril de 2016, emitida por la Dirección General de Recursos Tributarios de la Municipalidad de la ciudad de Córdoba, y se haga cesar el estado de incertidumbre en que los coloca la entonces inminente designación como agentes de retención para la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios por las operaciones que efectúen con quienes revistiendo calidad de proveedores desarrollen actividades alcanzadas por el tributo (fs. 137/176vta.).

Sostienen que el Tribunal es competente para entender en la causa, conforme lo establecido en la Constitución Provincial (art. 165) y Ley Orgánica del Poder judicial (art. 11), por cuanto la presente acción trata de una cuestión relativa a puntos regidos por la Constitución Nacional y por su par local, suscitada entre la Municipalidad y sus mandantes, en el que se solicita la declaración de inconstitucionalidad de una resolución emitida por un órgano dependiente del Ejecutivo municipal, que contraría normas y principios constitucionales que rigen la materia tributaria.

Añaden que se dan de manera clara los supuestos señalados por este Alto Cuerpo en numerosos precedentes a los efectos de su procedencia; a saber: que se debata la constitucionalidad de una norma que estatuya sobre puntos regidos por la Constitución Provincial, que exista caso concreto y sea interpuesto por parte interesada.

Afirman que el primero de ellos se encuentra cumplido, toda vez que la norma cuya constitucionalidad se cuestiona afecta esenciales principios constitucionales, tanto generales como los que específicamente resultan aplicables y rectores en materia tributaria. Entre ellos mencionan el principio de legalidad o reserva de ley, atento que la resolución por medio de la cual se los ha designado como agentes de retención ha sido dictada por un órgano que integra el Ejecutivo municipal, contrariando la Constitución Provincial y Nacional.

Alegan que el requisito de caso concreto se cumple en la causa, toda vez que los actores resultan ser los sujetos designados a actuar como agentes de retención por la resolución cuestionada, lo que les genera un grave perjuicio y afectación de las garantías y derechos constitucionales que los amparan, por las dañosas consecuencias que la efectiva aplicación puede generar.

Destacan que la norma es cierta y que si bien establecía la obligación de actuar como agentes de retención desde el 2 de mayo de 2016, fue prorrogada sucesivamente por diferentes resoluciones generales y a la fecha de interposición de la acción no ha sido aplicada efectivamente.

Aducen que en el caso concreto, la actuación como agentes de retención conlleva gravosas obligaciones a cargo de los agentes, la potenciación de las posibilidades y probabilidades de incurrir en responsabilidades directas o solidarias, tanto frente al fisco municipal como a los terceros (a los cuales deben practicar la retención), la incursión en gastos y la afectación y administración de recursos propios a favor del fisco sin que se trate de las propias obligaciones fiscales con las cuales también se cumple. Todo eso, estiman, lo es sin perjuicio de la generalización de múltiples y cruzados sistemas obligacionales para con diversos fiscos, que trasladan sus propias obligaciones a los agentes de retención y/o percepción sin ningún tipo de retribución. Explican que dicho actuar les producirá un grave perjuicio económico. Entienden que se encuentra suficientemente acreditado que revisten la calidad de parte interesada, toda vez que es a ellas a quienes se les exige la actuación como agentes de retención. Aseguran que son las destinatarias de las disposiciones de la resolución y que son sus derechos los que se verán violentados por medio de la concreción de las mismas. Formulan consideraciones en relación a la interpretación sobre los requisitos de admisibilidad de la acción.

Aseguran que la acción que se interpone y la competencia del Tribunal en la causa surge de manera directa de la Constitución de la Provincia, y que conforme han demostrado en los puntos precedentes, han dado y dan cumplimiento a todos los requisitos previstos tanto por la letra de la manda constitucional, como por la Ley Orgánica del Poder Judicial para su admisibilidad. Afirman que ello así, debe darse curso a la misma sin formalismos, formulismos o interpretaciones restrictivas que no surjan del máximo ordenamiento y sin requerirse el cumplimiento de otras condiciones o establecerse limitaciones que no se encuentren expresamente previstas en la norma constitucional.

Aclaran que en el caso bajo análisis las normas que se impugnan no han sido efectivamente aplicadas, a pesar de su vigencia formal de apenas unos meses. Especifican que debido a distintas aproximaciones extrajudiciales entendieron que la norma sería dejada sin efecto,

pero sin embargo, a la fecha de preparación de la acción, han recibido intimaciones para comenzar a actuar como agentes de retención y consideran inminente su aplicación.

Alegan que el requisito de un caso concreto con la exigencia de que la norma cuya constitucionalidad se impugna no haya entrado en vigencia o no haya sido aplicada puede resultar lógicamente contradictorio en muchos casos, y así la acción declarativa de inconstitucionalidad, en tanto apunta a un análisis de la certeza de los vínculos jurídicos o a la constitucionalidad de las normas, debe aplicarse tanto a normas vigentes como a normas potencialmente vigentes, en tanto causen lesión actual o inminente e importen un caso concreto. Sostienen que la mera vigencia de una norma no convalida su constitucionalidad.

Mencionan la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) respecto del cumplimiento de los requisitos de admisibilidad de la acción meramente declarativa de certeza, prevista por el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (CPCCN); y precedentes de este Tribunal.

Agregan que, en normas de aplicación continua, regular y sucesiva, como lo son las tributarias o de obligaciones de hacer permanentes, el hecho de que un daño o perjuicio se hubiera consumado, no implica que el daño no continúe perpetrándose de manera constante, y continúe generando peligro de nuevas consumaciones hacia futuro, de modo que el interés en la deducción de la acción declarativa de inconstitucionalidad reposa en el estado de incertidumbre y en el interés de prevenir una situación perjudicial dada que, sin la declaración de certeza, sobrevendrá.

Efectúan un relato de los antecedentes normativos y fácticos de la acción que deducen.

Manifiestan que por medio de la Resolución General n.º 15/2016, de fecha 4 de abril de 2016, emitida por la Dirección General de Recursos Tributarios de la Municipalidad de la ciudad de Córdoba se estableció un Régimen de Retención de la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios, aplicable en las operaciones sujetas a retención que el agente de retención efectúe con quienes revistiendo la calidad de

proveedores, desarrollan actividades alcanzadas por la contribución; debiendo actuar como agentes de retención los sujetos que se indican en el Anexo I de la mencionada resolución, entre quienes figuran los actores.

Aclaran que esta resolución habría sido dictada en ejercicio de las funciones y facultades supuestamente conferidas a la Dirección por la Resolución n.º 240/2003 de la Secretaría de Economía y Finanzas.

Detallan que el artículo primero de esta última dispone que actuarán como Agentes de Retención de la contribución: “...*d) Toda otra persona de existencia física o jurídica (...) resultando competente la Dirección General de Recursos Tributarios, a los fines de su designación...*”.

Detallan que de los considerandos de esa resolución surge que sus facultades son supuestamente ejercidas con fundamento en lo previsto por el artículo 26 bis del Código Tributario Municipal vigente en aquel tiempo, que transcriben en estos términos: “... ‘La persona o entidad que abone o reciba sumas de dinero de contribuyentes y/o responsables de los tributos legislados en este Código, o que intervenga en actos gravados por los mismos, actuará como agente de retención o percepción o recaudación e información, en la forma y condiciones que establezca el Organismo Fiscal, el que tendrá **amplias facultades** para **crear, modificar** y suprimir los respectivos regímenes, y –de estimarlo conveniente– establecer el pago de una retribución de los gastos administrativos incurridos por quienes actúen como tales (...)’ *(el destacado es propio)*”.

Estiman que la norma transcripta excede completamente todo principio constitucional vigente, por cuanto no se especifica qué entidad es el Organismo Fiscal, y porque la delegación para establecer los sujetos alcanzados es inconstitucional. Más grave consideran aún que las facultades delegadas son amplias, para crear, modificar y suprimir los respectivos regímenes. Citan jurisprudencia de la CSJN.

Explican que los elementos esenciales de la obligación tributaria deben ser establecidos por

ley, y que entre ellos están los sujetos pasivos de la misma, entre los que se encuentran los agentes de retención, desde que la actuación como tales implica la imposición de responsabilidades directas y a título personal, y la omisión de actuar debidamente conlleva la obligación de responder solidariamente por los tributos en cuestión, e incluso de ser pasible de multas y otras sanciones. Transcriben los artículos 35 inciso 3, 38 y 40 del Código Tributario Municipal del que surgen las que califican como graves consecuencias que trae aparejada la designación de los contribuyentes como agentes de retención, tanto en responsabilidades directas como en calidad solidaria o sustituta.

Exponen a continuación los fundamentos sustanciales de la acción intentada.

a. En tal sentido expresan que la designación como agente de retención genera una relación jurídico tributaria, desde que implica la asunción de una obligación frente al fisco que conlleva no sólo obligaciones formales, sino sustanciales y potenciales cargas tributarias y sancionatorias.

b. Reiteran que la designación como agentes de retención no es inocua, y conlleva graves consecuencias fiscales y sancionatorias para los designados, como la institución del carácter de responsable por deuda ajena por la solidaridad de la obligación tributaria. De ello se deriva claramente y por aplicación de principios constitucionales básicos, ahondan, que la designación como tales debe ser exclusivamente establecida por disposición legal.

c. Luego de desarrollar que la designación como agente de retención constituye una carga pública, consideran ilegítima su imposición en el caso particular, desde que se transgreden las limitaciones impuestas por la Constitución Nacional para ello, tales como legalidad, temporalidad, sencillez, certeza y determinación, y justificación.

d. Tachan de inconstitucional la resolución emitida por la dirección por violación a fundamentales principios y derechos constitucionales aplicables al Derecho Tributario. Entre ellos, los de:

d.1. Legalidad o Reserva de ley, aplicable indiscutiblemente a nivel municipal. Afirman que

corresponde exclusiva y excluyentemente al órgano que ejerce facultades legislativas, el establecimiento y determinación de los tributos y recursos municipales.

Asimismo explican que los regímenes de retención en materia tributaria tienen carácter sustancial y su creación forma parte de las funciones esencialmente legislativas. Así, señalan, no cabe admitir que los organismos fiscales municipales puedan, legítimamente, establecer regímenes de retención, so pretexto de una supuesta delegación legislativa.

Consecuente con ello sostienen que la atribución de establecer un tributo, en el sentido de definir el hecho imponible e incluso de fijar los sujetos deudores, no encuadra en la noción de materias determinadas de administración respecto de las cuales el artículo 76 de la Constitución Nacional permite la delegación legislativa en el Ejecutivo. En virtud de ello, continúan, no puede admitirse la delegación en un órgano administrativo de la esfera del Ejecutivo municipal, la atribución para definir y establecer agentes de retención como pretende la Municipalidad. Aclaran que dado que son principios receptados por la Constitución Nacional, rigen en todo el territorio de la Nación, y tanto los gobiernos provinciales como municipales se encuentran obligados a conformarse a ellos.

d.2. Principio de razonabilidad y proporcionalidad, por la sobrecarga administrativa, material y de responsabilidad tributaria.

Afirman que a través de los regímenes de retención de tributos se traslada sobre los administrados la carga y función asignada a la Dirección, de fiscalizar y recaudar los recursos municipales, sin que se prevea ningún tipo de remuneración o compensación por la tarea, sino que les genera mayores costos administrativos y de organización, lo que requiere afectar recursos propios a la tarea, en perjuicio de la actividad principal que desarrollan las entidades. Estiman que la proliferación y superposición de cargas impuestas por los distintos organismos con competencia tributaria, con diversos regímenes nacionales, provinciales y municipales llevan a superar el límite del sacrificio exigible a los administrados, sin relación alguna con la propia capacidad material, contributiva, administrativa o patrimonial de la obligada,

perdiéndose toda consideración de los principios de proporcionalidad y/o razonabilidad.

d.3. Principio de igualdad.

Describen que este tipo de regímenes implica trasladar tareas de retención o percepción, y hasta de fiscalización a ciertos sujetos, con el consecuente ahorro fiscal, sin riesgo alguno para el fisco municipal y, a mayor abundamiento, con la multiplicación de sujetos obligados, al convertir a los agentes en responsables solidarios o sustitutos de deudas de terceros. Todo ello, agregan, se logra en claro beneficio de una parte y en evidente perjuicio de otra, perdiéndose la relación de igualdad que debe regir la relación jurídico tributaria.

d.4. Derecho de propiedad. Tributación de facto.

Consideran que ya se exige a los ciudadanos una importante contribución pecuniaria en materia tributaria, a cuyo respecto existen límites más o menos claros en materia constitucional; pero, advierten, las incrementales cargas, de modo de exigir recursos administrativos y humanos, puesta al servicio del fisco de sistemas y personal propios, pago de adelantos financieros, pago de obligaciones solidarias o sustitutas, e imposición de sanciones pecuniarias, sin perjuicio de atender requerimientos, intimaciones, determinaciones, defensas, etc., resulta evidente que se da, en el caso, una tributación de facto.

Alegan que la pretensión de hacer proliferar regímenes de retención y percepción por parte de los fiscos municipales, limita y restringe la libertad de los contribuyentes, situación que se agrava si se tiene en cuenta que existen en el país más de dos mil municipios.

d.5. Derecho de ejercer industria lícita.

Juzgan que el régimen de retención que objetan obstruye una actividad lícita y regulada. La exigencia de múltiples, disímiles e inconstitucionales retenciones tiende a entorpecer, de manera que supera todo límite de razonabilidad, la actividad de sus mandantes.

d.6. Seguridad jurídica.

Alegan que la generalización y disparidad de regímenes de retención, percepción y recaudación superpuestos, representa un grave estado de incertidumbre para los agentes

designados por la imposibilidad de prever acabadamente las consecuencias de sus actos y conductas, aun ejercidos de buena fe.

d.7. Prohibición de aduanas interiores (arts. 9, 10, 11, 12, CN).

Sostienen que la norma impugnada resulta violatoria del artículo 9 de la CN, pues se establece una retención que bien puede resultar aplicable a ganancias, ingresos, capacidad contributiva u operaciones realizadas fuera del territorio municipal, e incluso provincial, de manera que tendría efectos fuera de su jurisdicción. Explican que al aplicarse a todo pago a proveedores que desarrollen actividades alcanzadas por la contribución sin ningún tipo de vinculación entre el pago efectuado y la efectiva actividad ejercida en el Municipio, o el efectivo volumen de negocios o del giro en el Municipio y el quantum o causa del monto sujeto a retención, resulta claramente violatorio de las normas constitucionales mencionadas.

d.8. Derecho de los consumidores (art. 42, CN).

Acusan que la obligatoriedad de retener por todo pago, por cualquier monto, en ausencia de una causa que justifique la misma, más allá de la circunstancia de ser contribuyente de un cierto tributo municipal, violenta su vínculo con el público consumidor, y los derechos de éstos últimos.

d.9. Violación al artículo 75 inciso 13 de la CN, por cuanto afecta el comercio o actividad económica interjurisdiccional, desde que encarece su desenvolvimiento, dificultando ilegítimamente la libre circulación territorial.

d.10. Violación al artículo 75 inciso 18 de la CN, en tanto, denuncian, el régimen de retención municipal creado limita y afecta ilegítimamente el progreso del país, haciendo menos competitivo el financiamiento individual y empresario.

d.11. Violación al artículo 75 inciso 19 de la CN, al limitar el progreso económico con justicia social, así como la productividad de la economía nacional y el crecimiento armónico de la Nación. Consignan que la CSJN estableció la limitación de la potestad impositiva local cuando está en juego la prosperidad del país.

e. Analizan el régimen de retención de la Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios, en función de la doctrina de la CSJN y la Ley de Coparticipación Federal n.º 23.548.

Explican que, por un lado, el CTM dispone que los contribuyentes pueden demandarlos por el tributo mal retenido; y por otro, el ordenamiento dispone el carácter de responsable solidario o sustituto ante omisiones o defraudaciones. Agregan que en el caso particular de la contribución objeto de retención, en atención a su historia, naturaleza, aplicación, supuesta justificación constitucional, fáctica y jurídica, se da una potenciación del riesgo creado de incurrir en errores u omisiones y de sufrir las consecuentes demandas tanto del municipio como de los contribuyentes.

En ese contexto, se pronuncian en relación a la inseguridad jurídica particular generada por la retención de tributos vinculados y reiteradamente declarados inconstitucionales.

Recuerdan que la jurisprudencia de la CSJN ha establecido que la contribución es una tasa, cuya percepción debe corresponder únicamente a servicios efectivamente prestados (tributo vinculado), y como tal, debe guardar razonable relación entre el monto cobrado y el monto global del servicio, sin que pueda el cobro en cuestión ser destinado a servicios indeterminados o indivisibles.

Aclaran que no impugnan la contribución como tal, sino el régimen de retención creado a su respecto, e indican que no puede obligarse a retener un tributo vinculado, reiteradamente declarado inconstitucional, sin hacer correr a los agentes de retención serios riesgos de sufrir eminentes perjuicios.

Transcriben precedentes de la CSJN en los que se ha declarado la inconstitucionalidad del tributo bajo análisis respecto de aquellos contribuyentes a los cuales no se les brindó ni existió posibilidad de que el municipio les brinde servicio alguno.

En virtud de ello se preguntan qué garantía tienen respecto de la constitucionalidad y legitimidad de la tasa que el municipio pretende cobrar y respecto de la cual les exige la

actuación como agentes de retención, aseverando que no tienen ninguna certeza ni seguridad al respecto.

Plantean el supuesto en que el Fisco les reclame por retenciones no efectuadas, donde podrían teóricamente defenderse sosteniendo que el tributo ha sido abonado por el contribuyente principal, pero se preguntan qué sucede si el supuesto contribuyente niega su obligación, o que el servicio haya sido efectivamente prestado; cuestionan si en tal caso deberían pagar y repetir, o salir a defender que a tal o cual contribuyente no se le ha prestado servicio alguno. Todo ello lo explican a partir del análisis de la naturaleza jurídica de la Contribución que incide sobre la Actividad Industrial, Comercial y de Servicio, desde que más allá de la denominación que cada jurisdicción le asigne a cada tributo, es necesario atender a sus elementos constitutivos y estructura para concluir que necesariamente se tratará de alguna de las categorías reconocidas dentro del concepto genérico.

Concluyen que el tributo bajo análisis encuadra en la definición de tasa, toda vez que su razón de ser son los servicios prestados a los contribuyentes. Transcribe párrafos en tal sentido del fallo de la CSJN en la causa “Laboratorios Raffo”.

Finalmente se explayan sobre la relación de la contribución de marras con la Ley de Coparticipación Federal, a partir de la identificación de ésta con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos provincial y su consecuente inconstitucionalidad.

Recuerdan que la ley de coparticipación ha sido dictada con el objeto de coordinar las potestades tributarias de los diferentes niveles del estado y evitar problemas de superposición tributaria; así las provincias al suscribir a la misma, por sí y por sus municipios, adquieren el derecho a participar en la distribución de los tributos nacionales, pero se les impone la obligación de no sancionar impuestos análogos a los coparticipados (art. 9, inc. *b*).

Aseguran que cuando se establecen mecanismos como el presente que autoriza, vía retención, la generación de créditos y de saldos a favor del Municipio de manera que se pierda vinculación entre los servicios y la recaudación, y se violente todo criterio de

proporcionalidad entre los servicios efectivamente prestados y su costo global, requisitos indiscutibles para la validez de toda tasa y para su conformidad con la Ley de Coparticipación Federal, tanto el tributo, como su mecanismo de recaudación, devienen inconstitucionales.

Afirman que la esencia de la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios deviene asimilable al impuesto a las ganancias nacional o al impuesto a los ingresos brutos provincial.

De ello concluyen que la instauración de un régimen de retención de la contribución de marras, por su naturaleza e implementación es contraria al régimen establecido por la Ley de Coparticipación Federal, y es inconstitucional, por contrariar las prohibiciones que el régimen establece, que son de plena aplicación y vigencia aun en las jurisdicciones municipales.

Medida cautelar. Solicitan, en los términos del artículo 483 del Código de Procedimiento Civil y Comercial de la Provincia (en adelante CPCC) que se ordene a la Municipalidad que se abstenga de exigir la aplicación del régimen de retención que se impugna, y/o de dictar y/o ejecutar actos tendientes a compelerlos a la inscripción como agentes de retención en los términos de la Resolución; y en el caso de haber ya iniciado procesos de ejecución de dichos actos, se abstenga de impulsar y/o continuar con los mismos, así como también de entorpecer el normal desarrollo de su actividad comercial por medio de clausuras; y evite cualquier modificación o alteración del status de las entidades financieras que son parte en la presente acción, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en autos que haga lugar a su pretensión.

Sostienen el cumplimiento de la totalidad de los requisitos que la habilitan: verosimilitud del derecho, Peligro en la demora e Inexistencia de otra medida precautoria. En calidad de contracautela, ofrecen su previa caución juratoria.

Citación de la Provincia como tercero interesado. Solicitan se la cite toda vez que por medio de la acción que intentan se discute la constitucionalidad de normas de carácter municipal, entre otros fundamentos, por ser contrarias a las disposiciones de la Ley de Coparticipación Federal, ya que conforme lo previsto por su artículo 9, responden por sí y por

los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, ante la aplicación de eventuales gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por ella.

Formulan reserva del Caso Federal y ofrecen prueba.

2. De la acción deducida y de la medida cautelar solicitada se corrió vista al señor Fiscal General de la Provincia (f. 194), la que fue evacuada por el señor Fiscal Adjunto mediante Dictamen n.º E - 69 incorporado en autos con fecha 16 de febrero de 2017 (fs. 196/200vta.). Se pronuncia por la inadmisibilidad formal de la misma, por carecer del requisito de caso concreto previsto por la Constitución Provincial.

3. Dictado el decreto de autos (f. 201) y notificado el mismo (f. 202, pto. I.), queda la causa en condiciones de que el Tribunal se expida respecto de la admisibilidad formal de la acción intentada.

Y CONSIDERANDO:

I. PRESUPUESTOS PARA LA ADMISIBILIDAD DE LA ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD

Los actores requieren la actuación de este TSJ en virtud de su competencia originaria para entender de las acciones declarativas de inconstitucionalidad (ADI) que se plantearan en los términos del artículo 165, inciso 1, apartado a, de la CP, así como de los artículos 11, inciso 1, apartado a, y demás concordantes de la Ley Orgánica del Poder Judicial n.º 8435. Esto demanda despejar en forma previa e ineludible si, en estos autos, concurren los presupuestos exigidos para admitir formalmente la ADI que ha sido deducida, tal como lo haremos a continuación, no sin antes precisar –a modo de introducción- qué distingue a esta acción del examen de constitucionalidad que también pueden desplegar los otros tribunales o jueces provinciales.

a. El control de constitucionalidad en Córdoba: dos vías posibles

En la provincia, el sistema procesal constitucional combina la posibilidad de que el control de constitucionalidad sea ejercido de forma concentrada (con carácter preventivo y declarativo)

por el TSJ en competencia exclusiva y originaria, y de forma difusa (por vía indirecta o incidental), por el resto de los tribunales. En el segundo caso, eventualmente, este Alto Cuerpo también puede intervenir, pero por vía recursiva.

En la primera hipótesis, el control lo es en virtud de una acción sustancial por medio de la cual, en el marco de un caso concreto, una parte interesada demanda en forma directa el ejercicio de la jurisdicción constitucional en instancia originaria, atribuida taxativamente por la CP al TSJ, para que despliegue en forma preventiva el examen de compatibilidad constitucional de leyes, decretos, reglamentos, resoluciones, cartas orgánicas y ordenanzas municipales que dispusieran sobre materia regida por la Constitución provincial o, en general, por el bloque de constitucionalidad federal.

Indudablemente, se trata de una acción de derecho público que nace de forma directa de la Constitución y cuyo fin es sanear el orden jurídico provincial de las normas tachadas de inconstitucionales, prácticamente desde el momento mismo de la incorporación de las disposiciones a dicho ordenamiento. Esto es lo que pone de manifiesto su carácter preventivo, en la medida en que el examen de constitucionalidad precede a la actividad de aplicación individualizada de la norma en cuestión. Este rasgo es central y marca la mayor diferencia con el control indirecto o por vía incidental (por ejemplo, instado a raíz de la oposición de una excepción o de una defensa de inconstitucionalidad), porque en esta hipótesis se evalúa ya el despliegue o el impacto de la disposición por su eventual afectación a derechos en juego en el marco de una determinada relación jurídica.

Conviene insistir en este punto: en la vía directa, la cuestión constitucional, en toda su pureza y autonomía, es el objeto central de la acción y, en el caso de ser admitida, el proceso deberá concluir con una declaración que despeje la incertidumbre sobre la compatibilidad (o no) de la norma en cuestión con el bloque de constitucionalidad y de convencionalidad federal antes de que la disposición sea efectivamente aplicada. En cambio, en la vía indirecta, el planteo constitucional existe, pero de forma accesoria e inserto en una controversia principal a la cual

accede incidentalmente y a la cual condiciona como cuestión prejudicial, que hay que resolver pero sin perder de vista la cuestión principal; en otras palabras, la duda constitucional carece de la autonomía y centralidad con la que se presenta en la ADI.

Ambas vías persiguen el mismo fin: asegurar el primado de la Constitución. Sin embargo, responden a alternativas procesales, situaciones y necesidades diferentes. En la vía indirecta, el derecho del impugnante ya ha sido afectado por una violación consumada o se encuentra en trance de tal como producto de la aplicación de la norma objetada (*i. e.*: hipótesis de una acción de amparo), y el proceso sirve para reestablecer la vigencia y efectividad del orden jurídico alterado por la disposición presuntamente inconstitucional. He aquí la función reparadora de esta variante, en la medida en que la causa de la impugnación es el perjuicio concreto sufrido con soporte, precisamente, en la norma cuestionada o en el régimen jurídico por ella establecido, cuya declaración de inconstitucionalidad por eso mismo se demanda.

En cambio, en la vía directa, aún no se ha consumado ninguna violación, dado que solo media una amenaza –por parte de la disposición objetada- a una relación jurídica o a un derecho que podrían verse lesionados, razón por la cual urge despejar la incertidumbre que pesa acerca de la compatibilidad constitucional de la norma en debate (ley, decreto, resolución, ordenanza, etc.). Esto es lo que explica por qué, en el caso de la ADI, la demanda se dirige contra el emisor de la norma (el Estado provincial o municipal, etc.) y no contra el beneficiario de aquella o del régimen establecido por ella^[1], como ocurre en la vía indirecta.

En ambos casos, resulta imprescindible generar certeza, pero con sentidos distintos. En el caso de la ADI, lo primordial es despejar la incertidumbre constitucional que plantea la norma cuestionada, prácticamente *ab origine*, desde su incorporación misma al ordenamiento jurídico. Esto es lo que justifica que la búsqueda de seguridad se transforme en un bien en sí mismo y, por ello, el cometido de la sentencia ha de agotarse en la mera declaración del resultado que arroje el test de constitucionalidad al que se someta a la disposición impugnada. En cambio, en la vía indirecta lo que se busca es desterrar la incertidumbre que la norma

tachada de inconstitucional provocaba “*en la existencia, alcances o modalidades de la relación jurídica*”[\[2\]](#).

En otras palabras, el fin de la ADI es producir certeza respecto de la norma objetada y, por eso mismo, el control de constitucionalidad ejercido de forma directa por este TSJ se torna en el objeto de dicha acción. Cabe aclarar que la certidumbre que se procura procede, por una parte, incluso cuando la norma no se encontrara atrapada en ninguna zona de penumbra textual (en tanto sus previsiones fueran claras, precisas y terminantes), pero contextualmente el examen de compatibilidad constitucional resultara imprescindible. Ahora bien, la búsqueda de certeza también puede estar destinada a despejar las oscuridades textuales (vaguedades, ambigüedades o indeterminaciones) pero en tanto pudieran resultar inconstitucionales por la amenaza potencial a los derechos de una parte concreta. En este último caso, la interpretación constitucional desplegada por este TSJ, en forma preventiva y antes de que dichas oscuridades se proyectaran sobre una relación concreta, cobra toda su relevancia.

En cambio, en la vía indirecta, la finalidad es llevar certeza a la relación jurídica ya concretizada y en desarrollo y, con ese cometido, los jueces se ven obligados a desplegar dicho examen de compatibilidad constitucional pero de forma incidental o refleja; esto es, al servicio del objetivo principal: clarificar los contornos de esa relación en particular, litigiosa, ya trabada, o de los derechos en juego, afectados por el despliegue de la norma. En definitiva, como lo ha precisado un sector de la doctrina, en la vía indirecta el objeto “*es hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, mientras que en la acción declarativa de inconstitucionalidad el objeto es directamente la pretensión de que una norma sea declarada inconstitucional*”[\[3\]](#).

b. La exigencia de un caso concreto planteado por una parte interesada

Habiendo precisado qué distingue a la ADI del otro tipo de control de constitucionalidad posible, ahora nos encontramos en condiciones de avanzar con los requisitos que la CP exige para su admisibilidad formal: que la cuestión constitucional planteada en forma directa lo sea

en contra de leyes, decretos, reglamentos, resoluciones, Cartas Orgánicas y ordenanzas, que estatuyan sobre materia regida por esta Constitución, en el marco de un caso concreto y por una parte interesada.

Al respecto, resulta de interés recordar las manifestaciones vertidas en el seno de la Convención Provincial Constituyente del año mil novecientos ochenta y siete, con motivo del análisis y consideración de la acción autónoma de inconstitucionalidad, allí se sostuvo que *“El inciso ‘a’, en consideración estatuye la acción declarativa de inconstitucionalidad de todas las normas provinciales o municipales que se opongan a esta constitución (...) No hay duda de que la supremacía constitucional debe estar garantizada mediante sistemas de control dirigidos a asegurar que la Constitución prevalezca sobre las normas o actos normativos inferiores...”*[\[4\]](#).

Sobre el tema se ha dicho que el objeto de control por vía de la acción autónoma de inconstitucionalidad sólo pueden ser normas de carácter impersonales y abstractas emergentes de las distintas esferas del gobierno provincial o de las autonomías municipales. De manera que lo que inviste a un acto de autoridad suficiente para ser cuestionado mediante la vía de la acción declarativa de inconstitucionalidad, entre otras cosas, es que su contenido estatuya sobre materia regida por la Constitución Provincial, que regule una conducta en forma impersonal, general y abstracta, y que tal regulación se postule como lesiva del ordenamiento constitucional[\[5\]](#).

II. IMPUGNABILIDAD OBJETIVA DE LA ADI

En el contexto referenciado, se advierte que la norma cuyo control se pretende en autos no constituye materia habilitada para ser revisada por la vía intentada, toda vez que lo cuestionado es lo dispuesto por la Resolución n.º 15 de la Dirección General de Recursos Tributarios de la Municipalidad de Córdoba que concretamente dispone: *“ART. 1º.- DESIGNAR a partir de 2 de Mayo de 2016; como Agente de Retención de la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios en las operaciones sujetas*

a retención que efectúe con quienes revistiendo la calidad de proveedores desarrollan actividades alcanzadas por la contribución precedentemente mencionada, a los sujetos que se indican en Anexo I, que se acompaña y forma parte de la presente. ART: 2°.- ESTABLECER el día 2 de Mayo de 2016 como la fecha a partir de la cual los sujetos establecidos en el Art. 1° de la presente Resolución deberán comenzar a actuar en calidad de Agentes de Retención. El que por este acto queda emplazado para formalizar su “alta”, con el carácter designado, ante el Departamento Grandes Contribuyentes, dependiente de esta Dirección General dentro de los cinco (5) días a contar desde la notificación de la presente, a cuyos fines deberá cumplimentar por duplicado el formulario ‘F03/A’ adjunto” (cfr.fs. 133/136).

Es decir, estamos frente a un acto particular de aplicación de un régimen general instituido por el ordenamiento jurídico objetivo del Municipio. El acto atacado no reviste las condiciones de generalidad, abstracción e impersonalidad propios de aquellos susceptibles de ser impugnados por la vía elegida por los actores.

No está dirigido a la generalidad de los habitantes de la ciudad sino concretamente a cada uno de los mencionados en su anexo. No es abstracta, desde que impone con claridad y precisión a sus destinatarios; por el contrario, es justamente este acto de aplicación el que transforma la abstracción del régimen general en una norma jurídica concreta y particular para cada uno de los actores, lo que evidentemente conlleva descartar su carácter impersonal.

En efecto, tal como lo denuncian los actores en su escrito inicial, es el Código Tributario Municipal vigente al año 2003 (Ordenanza n.º 10.363, T.O. 2001) el que instituye el régimen de agentes de retención, cuando en su artículo 26 bis establece: “*Art. 26° bis.- LA persona o entidad que abone o reciba sumas de dinero de contribuyentes y/o responsables de los tributos legislados en este Código, o que intervenga en actos gravados por los mismos, actuará como agente de retención o percepción o recaudación e información, en la forma y condiciones que establezca el Organismo Fiscal, el que tendrá amplias facultades para crear, modificar y suprimir los respectivos regímenes, y -de estimarlo conveniente- establecer el*

pago de una retribución de los gastos administrativos incurridos por quiénes actúen como tales”.

Cabe aclarar que conforme lo dispuesto por el artículo 11 del mismo cuerpo normativo “*la Secretaría de Economía y Finanzas y la Dirección General de Recursos Tributarios se denominarán en este Código, Organismo Fiscal...*”, y es en virtud de esa habilitación normativa que la Secretaría de Economía y Finanzas del municipio dicta con fecha 4 de abril de 2003 la Resolución n.º 240/2003 con disposiciones referidas a los regímenes de retención, percepción, recaudación e información de la Contribución que Incide Sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios.

Entre ellas, expresamente estipula: “Art. 1º).- *ACTUARÁN como Agentes de Retención de la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios: (...) d)- Toda otra persona de existencia física o jurídica en operaciones que efectúen con sujetos (inscriptos o no) que desarrollen actividades alcanzadas por la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios en la jurisdicción municipal, resultando competente la Dirección General de Recursos Tributarios, a los fines de su designación como Agente de Retención, en consideración a la confiabilidad e interés fiscal que representen los sujetos objeto de la medida.*

La Dirección General de Recursos Tributarios, designará los Agentes de Retención de conformidad a los incs. a, b, c y d de la presente, mediante resolución al efecto, precisando la fecha a partir de la cual el sujeto deberá comenzar a actuar –o cesará- como Agente de Retención, debiendo ser dicha resolución fehacientemente notificada”.

Además, regula lo relativo a las operaciones sujetas a retención, los sujetos pasibles y las exclusiones, la procedencia de la misma y de la exclusión, la determinación de la base sujeta a retención, el importe mínimo sujeto a retención y la alícuota, como así también la constancia de retención y el registro de las efectuadas.

Esto pone en evidencia que la Resolución n.º 15, dictada por la Dirección General de

Recursos Tributarios de la comuna con fecha 4 de abril de 2016 y objetada por los actores en autos, es el acto de aplicación del régimen general instituido por la concurrencia de las normas precedentes, desde que tan solo designa a quienes han de revestir la calidad de agentes de retención de la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios, y los emplaza para formalizar su alta en tal carácter en el régimen instituido por el ordenamiento.

III. ADMISIBILIDAD DE LA ACCIÓN

En ese orden, la jurisprudencia emergente de autonomías provinciales que han desarrollado en sus constituciones la acción autónoma o directa, ha fijado de manera clara y contundente su posición sobre el particular. Tal el caso de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, cuando al analizar el requisito en cuestión afirmó que *“La acción de inconstitucionalidad está institucionalizada teniendo en consideración a ordenamientos jurídicos designados como ‘ley’, tanto en el sentido formal cuanto en el sentido material, lo que necesariamente implica que el objeto exclusivo de esta acción son aquellos ordenamientos que tienen en común el constituir mandatos generales, abstractos e impersonales. Cuando tal mandato entra en colisión con las normas constitucionales cobra vida la acción de inconstitucionalidad”*[\[6\]](#).

La doctrina judicial que emana del decisorio bonaerense resulta de plena aplicación al supuesto local, toda vez que su formulación, en el aspecto singular analizado, resulta compatible con la norma local. El artículo 161 inciso 1º de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, al establecer las atribuciones de la Suprema Corte de Justicia dispone que *“Ejerce la jurisdicción originaria y de apelación para conocer y resolver acerca de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de leyes, decretos, ordenanzas o reglamentos que estatuyan sobre materia regida por esta constitución y se controvierta por parte interesada”*.

Las referencias apuntadas sustentan de manera categórica e indisputada que el objeto de control por vía de la acción autónoma de inconstitucionalidad prevista en el artículo 165 inciso 1º apartado “a” de la Constitución de la Provincia sólo pueden ser normas de carácter

general, impersonales y abstractas emergentes de las distintas esferas del gobierno provincial o de las autonomías municipales.

Poco importa que formalmente se trate de una ley, decreto, resolución u ordenanza. Así, por ejemplo, no abre la competencia originaria del Tribunal Superior de Justicia la impugnación de un decreto que designa a un funcionario público, sin perjuicio de que su inconstitucionalidad pueda fundar la impugnación del acto por otra vía y ante el tribunal competente para ello. A la recíproca, sí sería susceptible de impugnación ante esta sede una resolución ministerial que reglamente determinada área de actividad en condiciones lesivas de los derechos de jerarquía constitucional reconocidos a aquellos a quienes debe aplicarse.

Este Tribunal ha tenido oportunidad de pronunciarse en ese sentido en la causa “Braceras”, diciendo expresamente que *“en función del sentido que tiene la acción declarativa de inconstitucionalidad, resulta claro que alude a normas de carácter general, esto es aplicables a todas las personas o a una categoría de ellas”*[\[7\]](#).

La exigencia apuntada no se corresponde con el acto hacia el cual se direcciona la acción propuesta que en manera alguna exhibe los requisitos de generalidad, impersonalidad y abstracción que caracterizan a los cuerpos normativos jurídico locales susceptibles de ser revisados por la vía del artículo 165 inciso 1.º apartado a en orden a su correspondencia con los postulados emergentes de la CP.

La acción promovida es, en consecuencia, formalmente inadmisible, lo que así debe declararse.

IV. MEDIDA CAUTELAR Y CITACIÓN DE TERCERO INTERESADO

Que, finalmente, no corresponde pronunciarse acerca de la medida cautelar solicitada (fs. 138 y vta. y 173vta./175vta.) en virtud de su carácter accesorio de la pretensión principal, en orden a la cual se declara la inadmisibilidad de la demanda, por lo que su tratamiento se ha tornado inoficioso, lo mismo que el pedido de citación de la Provincia de Córdoba como tercero interesado.

Lo anterior no quiere decir que los actores carezcan de la posibilidad de impugnar su nominación en tal carácter –si así lo consideraran- en la medida en que lo estimaran eventualmente lesivo de sus derechos, pero deben articularla por la vía procesal correspondiente, que no es la excepcional y preventiva de la ADI. El diseño procesal constitucional de la provincia ofrece alternativas indirectas para que las demandantes, en consonancia con su derecho a una tutela judicial efectiva, puedan articular su pretensión de que la resolución impugnada sea objeto de un examen de compatibilidad constitucional.

Por ello, y habiéndose expedido el Sr. Fiscal General de la Provincia (fs. 32/37),

SE RESUELVE:

Declarar formalmente inadmisibile la acción declarativa de inconstitucionalidad articulada por ADEBA Asociación de Bancos Privados de Capital Argentino; Banco de Servicios y Transacciones SA; Banco de Galicia y Buenos Aires SA; Banco Supervielle Sociedad Anónima; Banco Macro Sociedad Anónima; Nuevo Banco de Santa Fe SA; Asociación de Bancos Públicos y Privados de la República Argentina (ABAPRA); Banco Finansur SA; Banco Patagonia Sociedad Anónima; Banco de la Nación Argentina, en contra de la Resolución n.º 15, dictada por la Dirección General de Recursos Tributarios de la Municipalidad de la ciudad de Córdoba con fecha 4 de abril de 2016.

Protocolícese, hágase saber y dese copia.

-

-

[1] Cfr. Toricelli, Maximiliano; *El sistema de control constitucional argentino*, LexisNexis, Bs. As., 2002, p. 235.

[2] Toricelli, Maximiliano; *El sistema de control constitucional argentino*, ob. cit., p. 245.

[3] Bianchi, Alberto B.; *Control de constitucionalidad*, 2.^a ed. actualizada, reestructurada y aumentada, Abaco, Bs. As., 2002, t.1, p. 403.

[4] Diario de Sesiones de la Honorable Convención Constituyente de la Provincia de Córdoba, año 1987. t. I, pp. 867 y 870.

[5] TSJ, en pleno, Secretaría Electoral y de Competencia Originaria, “Barrutia”, A. n.º 2 del 12/2/2001.

[6] SCJ, Provincia de Buenos Aires, “Boese”, “*Acuerdos y Sentencias*”, t. 1995-II, p. 277; reiterando doctrina sentada en “Malacari”, “*Acuerdos y Sentencias*”, t. 1977-III, p. 251.

[7] Cfr. TSJ en pleno, Secretaría Electoral y de Competencia Originaria, Auto n.º 7 de fecha 25 de abril de 2000.

TARDITTI, Aida Lucia Teresa
VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

SESIN, Domingo Juan
VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

RUBIO, Luis Enrique
VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

BLANC GERZICICH de ARABEL, Maria de las Mercedes
VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

CACERES de BOLLATI, María Marta
VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

LOPEZ PEÑA, Sebastián Cruz
VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

GUTIEZ, Angel Antonio
VOCAL DE CAMARA

LOPEZ SOLER, Francisco Ricardo
SECRETARIO/A T.S.J.