

**MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE CÓRDOBA – SENTENCIA DE  
CÁMARA DE LA PROVINCIA DE CÓRDOBA.**

Buenos Aires, 22 de mayo de 2020

Por sentencia de fecha 21/05/2020, la Cámara Contencioso Administrativa de Tercera Jurisdicción de la Provincia de Córdoba, en los autos “Banco Credicoop Cooperativo Limitado c/Municipalidad de Córdoba s/impugnación – Expte. Nro. 3611419)” ha hecho lugar a la demanda promovida en esa jurisdicción, elaborada por el Estudio, que ha contado con la colaboración profesional del Estudio del Dr. Eduardo Villegas Ninci.

La Cámara concluye que la designación del Banco en carácter de agente de retención de la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios, violenta el principio constitucional de racionalidad, de propiedad y de igualdad de las cargas públicas, en tanto su actuación en el ámbito privado resulta totalmente ajena a la relación jurídica del contribuyente con el fisco.

La resolución de la Cámara Contencioso Administrativa se pronunció en contra del Municipio con base en los argumentos que, desde hace mucho tiempo, hemos desarrollado en el terreno académico, que fueron volcados en la demanda y que fueron recogidos expresamente en la sentencia, los que pueden resumirse mediante los párrafos que se transcriben a continuación y que constituyen una apretada síntesis de un capítulo incluido en varias obras de nuestra autoría<sup>1</sup>.

Dijimos:

*Los regímenes de retención y de percepción reconocen su fundamento en el hecho de que la obligación tributaria deriva de la configuración del hecho imponible y éste nace, precisamente, del hecho jurídico privado que lo tiene al retentista o al percpcionista como partícipe directo. Es esa relación que lo une al contribuyente (como titular del hecho imponible), por razón de ese hecho jurídico circunstancial celebrado entre ambos, la que coloca al agente de retención o de percepción en situación de asumir responsabilidades solidarias frente al fisco a través de la amputación o adición de la suma dineraria en concepto de impuesto y el posterior ingreso al erario público. Siempre el retentista o el percpcionista participan o intervienen en el hecho imponible, están relacionados con él de un modo directo y muy cercano, sin ser ellos mismos los titulares del hecho imponible.*

*En consecuencia, son incompatibles las tasas municipales con los regímenes de retención y de percepción. En efecto, si los Municipios pretendiesen designar a determinadas empresas como agente de retención de la Tasa de Seguridad e Higiene sobre los pagos a proveedores de bienes y servicios, dicho intento tropezaría con el valladar que en la tasa, por su naturaleza, cualquiera*

<sup>1</sup> Soler, Oswaldo H., Derecho Tributario Administrativo, Ed. Osmar D. Buyatti, pág. 49 y sgtes. y Tratado de Derecho Tributario, Ed. La Ley 5ta. Ed. T° I, pág. 543 y sgtes.

# Oswaldo H. Soler y Asociados

sea el parámetro utilizado por la ordenanza impositiva para la determinación de la base imponible, el “hecho imponible” no está constituido por la actividad desplegada por el contribuyente, sino por una cuestión totalmente ajena a él, relativa al uso de un espacio público o privado en jurisdicción del municipio, cubierto por los servicios de inspección destinados a preservar la seguridad y salubridad e higiene prestados por el municipio.

La relación jurídica entre el contribuyente y un particular (vg. una Entidad Financiera) no da lugar a la configuración del hecho imponible previsto para la tasa, ya que en ésta lo esencial es la configuración del presupuesto fáctico que justifique o dé lugar a la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público llevada a cabo por el Municipio.

En dicho contexto, no debe ser designado como agente de retención o percepción quien no participa como un tercero vinculado directamente con la relación jurídica nacida entre el potencial o efectivo contribuyente de la tasa y el Municipio, pues aquel es totalmente ajeno al hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación fiscal municipal. Por ello, los municipios nunca podrían instituir como agente de retención a quienes no guardan relación alguna con el hecho imponible previsto en la tasa.

Los regímenes de retención y percepción establecidos por los Municipios están, pues, en pugna con el principio constitucional de racionalidad, con el derecho de propiedad y con el principio de igualdad de la carga pública, por las razones previamente expuestas.

**Dr. Oswaldo H.Soler - Dr. Enrique D.Carrica**



Usuario/Domicilio: **1-22748**

Destinatario/s: **VILLEGAS, HECTOR EDUARDO**

Dependencia: **CAMARA CONT. ADMI. 3A NOM**

Expediente: **3611419 - BANCO CREDICOOP COOPERATIVO LIMITADO C/  
MUNICIPALIDAD DE CÓRDOBA**

Fecha de la Cédula: **21/05/2020**

Operación: **Sentencia**

### **SENTENCIA NÚMERO: CINCUENTA Y DOS**

En la ciudad de Córdoba, a los veintiún días del mes de mayo dos mil veinte, en el marco de la prestación del “servicio de justicia en la emergencia por razones sanitarias” y de conformidad a lo dispuesto por el Acuerdo Reglamentario N° 1622, Serie “A”, del 12 de abril del corriente año y por el Protocolo de Actuación para el Fuero Contencioso Administrativo, aprobado por Resolución N° 76, de fecha 8 del corriente mes y año, emanada de la Presidencia del Tribunal Superior de Justicia, las señoras vocales de la Cámara Contencioso Administrativa de Tercera Nominación, María Martha del Pilar Angeloz de Lerda y Cecilia María de Guernica, bajo la presidencia de la primera de las nombradas, proceden a dictar sentencia en los autos caratulados “**BANCO CREDICOOP COOPERATIVO LIMITADO C/ MUNICIPALIDAD DE CÓRDOBA - PLENA JURISDICCIÓN**” (Expte. N° 3611419, inic. 28/04/2017), fijando las siguientes cuestiones a resolver:

**PRIMERA CUESTIÓN:** ¿Es procedente la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción?

**SEGUNDA CUESTIÓN:** ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

Conforme al sorteo practicado, las señoras vocales votan en el siguiente orden: Cecilia María de Guernica y María Martha del Pilar Angeloz de Lerda.

**A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL CECILIA MARÍA de GUERNICA DIJO:**

I.- “BANCO CREDICOOP COOPERATIVO LIMITADO”, por apoderado, interpone demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción en contra de la Municipalidad de Córdoba, impugnando la Resolución de fecha 09/03/2017 y su antecesora Resolución n° 3445, dictadas en Expediente n° 013988/16, solicitando se revoquen las mismas y se declare inaplicable a su respecto la Resolución General 15/2016 y sus complementarias (R.G. 21/2016, 25/2016 y 29/2016).

Manifiesta que el art. 1° de la Resolución 240/03 de la Secretaría de Economía y

Manifiesta que el art. 1° de la Resolución 240/03 de la Secretaría de Economía y Finanzas del Municipio de la ciudad de Córdoba facultó a la Dirección General de Recursos Tributarios a designar a personas físicas y jurídicas como Agentes de Retención de la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios, por las operaciones que celebrasen con sujetos que desarrollan en la ciudad de Córdoba actividades alcanzadas por dicho Tributo; dictando la mencionada repartición, en ejercicio de tal facultad, la Resolución General n° 15/2016 de fecha 04/04/2016, mediante la cual se designó a los Bancos enumerados en su Anexo I – entre los cuales está la actora- como Agentes de Retención de la contribución de que se trata, a partir del 02/05/2016, por las operaciones que efectuasen con quienes en calidad de proveedores desarrollen actividades alcanzadas en la contribución mencionada.

Agrega que, posteriormente, con fecha 31/05/2016, el Municipio dictó la Resolución General n° 21/2016, mediante la cual se prorrogó la entrada en vigencia del régimen al 01/08/2016, fecha a partir de la cual las Entidades Financieras nominadas debían comenzar a actuar como Agentes de Retención de la CACIS, fecha nuevamente prorrogada por resoluciones posteriores.

Indica que presentó oportunamente recurso de reconsideración en contra de la RG 15/2016, a los fines de que sea dejado sin efecto el régimen dispuesto por la misma, siendo rechazado por Resolución 3445/2016; motivo por el cual interpuso recurso Directo, que fue rechazado por Resolución de fecha 9/3/2017.

Fundamenta el debido agotamiento de la vía administrativa, solicitando subsidiariamente la aplicación del principio in dubio pro actione, en resguardo de la garantía de acceso a la justicia y tutela judicial efectiva.

En lo sustancial, sostiene la ilegitimidad e inconstitucionalidad de la RG 15/2016, considerándola violatoria del principio de legalidad.

Señala que los agentes de retención (y percepción) son sujetos que, sin que a su respecto se haya verificado el hecho imponible, quedan obligados a pagar una obligación tributaria ajena, en virtud de un mandato legal expreso y por el hecho de mantener con el contribuyente un determinado vínculo jurídico; siendo sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria a título ajeno, con lo cual no cabe duda de que solo pueden ser creados por disposición expresa de la ley. Cita doctrina.

Indica que tal obligación es una carga pública, que debe encuadrarse en el marco constitucional respetando los principios de legalidad e igualdad; agregando que la CP confiere atribuciones exclusivas al Poder Legislativo para establecer tributos (art. 104 inc. 32) y fulmina de nulidad los actos dictados sobre la base de delegación de funciones (art. 13); todo lo cual permite concluir que una delegación legislativa

relacionada a cargas públicas es lisa y llanamente nula e inconstitucional.

Refiere que el art. 2 del Código Tributario Municipal vigente resulta concordante con el principio de legalidad constitucional, por lo que la delegación amplia contenida en el art. 39 del mismo cuerpo luce ilegítima e inconstitucional. Cita doctrina.

Indica, con cita de Soler, que en los últimos tiempos tanto el Fisco Nacional como los provinciales tienen un desmedido afán por imponer a los administrados ciertas cargas públicas que desbordan el límite del poder discrecional que ostentan para convertirse en actos arbitrarios sin sustento jurídico que los legitimen.

Agrega que en este caso el principio de legalidad se encuentra menoscabado por cuanto existe una delegación legislativa insalvablemente nula, y una Resolución General que instituye de manera absolutamente ilegítima una verdadera carga pública en cabeza de las entidades bancarias, que las coloca en el polo pasivo de la relación jurídico tributaria, siendo un sujeto absolutamente ajeno a la configuración del hecho imponible.

Insiste en que las cargas públicas, tales como actuar como agente de percepción o recaudación, exigen que su creación sea por ley formal, emanada del órgano legislativo. Cita jurisprudencia.

Postula que, con relación a los regímenes de retención y percepción es necesario que exista entre el contribuyente y el agente llamado a cumplir con la carga pública, una vinculación económica y jurídica respecto a la configuración del hecho imponible.

Agrega que el fundamento de estos regímenes es que la obligación tributaria deriva de la configuración del hecho imponible, y éste nace del hecho jurídico que lo tiene al retentista como partícipe directo.

Indica que en el caso, las entidades financieras designadas como agentes de retención no tienen ninguna vinculación respecto a la posible configuración de hechos imponibles en cabeza de sus clientes; por lo que tal designación no presenta visos de razonabilidad.

Expresa que el régimen creado se encuentra dissociado de la realidad jurídica y económica de los hechos imponibles, por las razones que expone.

Entiende que también se violenta el principio de razonabilidad, por cuanto el municipio traslada a la entidad financiera la carga de fiscalización y recaudación de sus propios recursos, sin ningún tipo de remuneración o compensación por dichas tareas, generándole mayores costos de administración y organización sin afectar recursos. Cita doctrina y jurisprudencia.

Considera ilegítimo el régimen de retención cuando se trata de una tasa, ya que el hecho imponible no está constituido únicamente por la actividad desplegada por el contribuyente, sino que principalmente se encuentra integrado por una cuestión

totalmente ajena a él, relativa al servicio que debe prestar el Municipio en razón de la actividad comercial, industrial y de servicios que aquel realiza en su ámbito territorial. Indica que la elección arbitraria que ha hecho el Fisco al designar a los Bancos como agentes de retención, afecta también el principio de igualdad en la tributación, ya que la misma no tiene fundamento, al ser sujetos completamente ajenos a la relación jurídica tributaria.

Refiere que la ilegítima designación como agente de retención le implica la obligación de asumir responsabilidad solidaria con relación a su actuación frente a una tasa, a pesar de no tener ninguna relación con el hecho imponible que se pueda o no verificar entre el cliente, como presunto contribuyente de la tasa, y el fisco municipal; lo cual evidencia una violación al derecho de propiedad.

Añade que la tasa de que se trata, al recaer en puridad sobre los ingresos brutos, atento la sustancial analogía que se advierte en la determinación de la base imponible, se encuentra en contradicción con el Régimen de Coparticipación Federal, importando una doble imposición. Cita doctrina.

Subsidiariamente, postula que la RG 15/2016 no resulta operativa, ya que del texto de la misma no se logra conocer a ciencia cierta a que se hace referencia con la expresión operaciones sujetas a retención. Cita doctrina.

Solicita suspensión de los efectos del acto.

Ofrece prueba.

Formula reserva de caso federal.

**II.-** A fs. 78 se requiere a la demandada la remisión de todas las actuaciones administrativas originales producidas con motivo del dictado de los actos cuestionados; las que se reservan en Secretaría, conforme certificación de fs. 80.

Corrida vista a la Sra. Fiscal de Cámara (Dictamen Nro. 239/17, fs. 81/81vta.), el Tribunal admite la demanda promovida, in dubio pro habilitate instantiae, en cuanto por derecho correspondiere, citando y emplazando a la demandada (fs. 82).

**III.-** A fs. 87 comparece la Municipalidad de Córdoba por medio de su apoderado; oponiendo a fs. 95/100 Excepción de Incompetencia, la que fue rechazada por la Cámara Primera del Fuero, mediante Auto nº 529 de fecha 07 de diciembre de 2017 (fs. 127/129vta.)

A fs. 135/144vta. la demandada evacua el traslado de la demanda, solicitando su rechazo, con costas.

Tras negar de manera genérica todos los hechos y el derecho expresados por la actora en su escrito inicial, niega en forma particular que la RG 15/2016 sea ilegítima e inconstitucional, y que la actora haya sido designada agente de retención con vulneración de los principios de legalidad o reserva de ley.

Considera inaplicable al caso la jurisprudencia citada “Banco CMF c/Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad” por no guardar analogía con la situación fáctica del presente caso.

Desarrolla los alcances de la autonomía y potestad tributaria del Municipio, expresamente consagrada en la CP y la Carta Orgánica Municipal, la que fue expresamente reconocida por el Alto Tribunal Provincial.

Entiende que el Municipio ha impuesto un sistema de retención que está regulado expresamente en la legislación tributaria (arts. 18, 39 y 258 del CTM), en un todo de acuerdo con la Constitución Provincial y Nacional y la Carta Orgánica Municipal; lo que echa por tierra el argumento planteado por la actora en cuanto a la falta de legalidad de su designación como agente de retención.

Resalta que no puede pretenderse que se designe a cada uno de los agentes de retención dentro de la norma general. La misma establece los parámetros fundamentales del sistema de retención, dejando en manos de los órganos dependientes del DE la reglamentación necesaria para llevar a cabo el sistema, de acuerdo a la norma que lo crea. Cita Jurisprudencia; concluyendo en que el sistema está creado por ley.

Transcribe las normas reglamentarias del sistema de retención y expresa que de las mismas se desprende claramente que la actora, como agente designado, tiene la obligación formal de retener sobre los pagos que efectúa a sus proveedores, la tasa municipal que grava al proveedor deudor del fisco, la que luego debe ingresar a éste. Entiende que el agente de retención, por estar en contacto directo con el importe que recibe, debe retraer en el momento del pago a su proveedor, la parte que le corresponde al fisco municipal en concepto de tributo que incide sobre la actividad comercial, industrial y de servicios; lo que constituye una forma de recaudación anticipada que a su vez permite fiscalizar la correcta declaración de las bases imponibles de los contribuyentes retenidos.

Recuerda que el contribuyente debe informar al agente de retención su situación ante el Fisco, pudiendo obtener una constancia de exclusión o repetir las retenciones mal efectuadas, por lo que no existe daño económico irreparable para el mismo y menos aún para la actora.

Aclara que el régimen que la actora ataca es el mismo que lleva adelante con relación al Impuesto a los Ingresos Brutos en el orden Provincial, solo que en el caso Municipal se limita a los proveedores, a fin de que el pago anticipado generado corresponda a una operación que configura un hecho imponible para el contribuyente retenido.

Respecto a la pretendida colisión del tributo con el régimen de coparticipación, resalta que la Comisión Federal de Impuestos sentó bases interpretativas, las que desarrolla,

descartando tal colisión.

Plantea gravedad institucional, ya que considera que la admisión de la demanda dejaría al fisco vaciado de recursos, pese a que el mismo presta efectivamente y de manera concreta e individualizada los servicios mencionados en el art. 258 del CTM, los que son solventados con los tributos que todos deben soportar para asegurar tal prestación.

Solicita, en definitiva, el rechazo de la demanda con costas.

Formula reserva de caso federal.

**IV.-** Abierta la causa a prueba (fs. 145), las partes ofrecen las que hacen a sus derechos (fs.148 y 150 actora y demandada respectivamente).

Certificado el vencimiento del plazo probatorio y corridos los traslados de ley para alegar por su orden (fs. 151), ambas partes informan por escrito, glosándose sus alegatos a fs. 154/158vta. – actora- y 159/163 –demandada-.

**V.-** A fs. 164 se dicta el decreto de autos, el que firme (fs. 165), deja la causa en estado de ser resuelta.

**VI.-** Se impugnan en autos los siguientes actos dictados por la Municipalidad de Córdoba:

**a.** La **Resolución General n° 15 de fecha 04/04/2016** (fs. 33/33vta), emanada de la Dirección General de Recursos Tributarios Municipal, mediante la cual se designa al Banco Credicoop Cooperativo Limitado – entre otros- 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.

**b.** La **Resolución n° 3445 de fecha 26/10/2016** (fs. 52/57), emanada de la misma autoridad, mediante la cual considera a la presentación formulada por la actora como recurso de reconsideración en contra de la anterior y rechaza el mismo.

**c.** **Proveído de fecha 09/03/2017** (fs. 76) por el cual se declara inoficioso el recurso directo presentado por la accionante, por haber causado estado el acto base y encontrarse agotada la vía administrativa.

La actora pretende se declare la nulidad de los mismos por ilegítimos, ya que considera que vulneran el principio de legalidad y de razonabilidad; tachándolos también de inconstitucionales, por no reunirse los requisitos para imponer una carga pública, y en atención a la ilegitimidad de establecer un régimen de retención sobre una tasa.

La demandada resiste tal pretensión defendiendo la legitimidad de los actos cuestionados, sobre la base que la designación formulada por el órgano administrador constituye una norma reglamentaria de la designación genérica prevista en la ley;



planteando también la gravedad institucional que implicaría una resolución favorable a la postura de la actora.

**VII.-** El Municipio demandado mediante la Resolución General n° 15/2016, ha establecido un régimen de retención sobre la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios, designando a los Bancos – entre ellos la entidad actora- como agentes recaudadores del tributo, con relación a sus proveedores.

Es decir, ha establecido una carga pública en cabeza de las Entidades Financieras nominadas, que trae como consecuencia, su responsabilidad solidaria con el contribuyente, con relación al tributo en cuestión, como responsable por deuda ajena.

**VIII.-** La Constitución de la Provincia de Córdoba establece en el art. 180 que *“Esta Constitución reconoce la existencia del Municipio como una comunidad natural fundada en la convivencia y asegura el régimen municipal basado en su autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional. Los Municipios son independientes de todo otro poder en el ejercicio de sus atribuciones, conforme a esta Constitución y las leyes que en consecuencia se dicten”*.

El art. 186 al reglar los aspectos relativos a la competencia material, establece que *“Son funciones, atribuciones y finalidades inherentes a la competencia municipal: ... 3. Crear, determinar y percibir los recursos económico-financieros, confeccionar presupuestos, realizar la inversión de recursos y el control de los mismos...”*.

El art. 188 regula lo atinente a los “recursos” y establece que *“Las Municipalidades disponen de los siguientes: 1. Impuestos municipales establecidos en la jurisdicción respectiva, que respeten los principios constitucionales de la tributación y armonización con el régimen impositivo provincial y federal. 2. Los precios públicos municipales, tasas, derechos, patentes, contribuciones por mejoras, multas y todo ingreso de capital originado por actos de disposición, administración o explotación de su patrimonio...”*.

El art. 71 de la Constitución Provincial, incorporado en el Título Segundo sobre “Políticas Especiales del Estado”, Capítulo Cuarto “Economía y Finanzas”, preceptúa que *“El sistema tributario y las cargas públicas se fundamentan en los principios de legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza. El Estado Provincial y los Municipios establecen sistemas de cooperación, administración y fiscalización conjunta de los gravámenes...”*.

Tal como lo expusiera el Tribunal Superior de Justicia desde el precedente “Banca Nazionale del Lavoro SA...”, Sentencia n° 206/1999, de la exégesis gramatical de dichas cláusulas constitucionales, surge de manera explícita e indubitable la voluntad del Constituyente de conferir a los Municipios el carácter de autónomos, lo que implica, en el aspecto económico y financiero, la atribución de potestades tributarias originarias en su ámbito de actuación, con la limitación de su sujeción a los principios

constitucionales y a la armonización con idéntico régimen ejercido por la Provincia y el Estado Federal, en virtud de las facultades concurrentes de dichas jurisdicciones.

La reforma constitucional de 1994 no hace sino reafirmar la autonomía municipal – ya reconocida en la Provincia- consagrándola expresamente, lo que trae aparejado el poder de imposición propio del municipio (arts. 5, 75 inc. 30 y 123 CP).

No obstante ello, como dije, dichas atribuciones deben ser ejercidas dentro del marco del reparto de competencias entre las Provincias y la Nación, y conforme a los principios constitucionales que rigen la materia (legalidad, igualdad, equidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, generalidad, capacidad contributiva, etc.).

**IX.-** En concordancia con dichos principios constitucionales, en el orden local, la Carta Orgánica Municipal establece que *“El sistema tributario y las cargas públicas municipales se fundamentan en los principios de legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza. Procura la armonización con el régimen impositivo provincial y federal, sin vulnerar la autonomía municipal.”* (art. 45); siendo atribución del Concejo Deliberante dictar las Ordenanzas que determinen Impuestos, como así también el dictado del Código Tributario Municipal (art. 64 inc. 15 y 24).

El artículo 2 del Código Tributario Municipal (Ordenanza n° 12140) consagra el principio de legalidad, en virtud del cual ningún tributo puede ser exigido sin Ordenanza que lo disponga; estableciendo expresamente que *“Sólo la ordenanza puede:.... 3) Indicar el sujeto pasivo (responsables por deuda propia y ajena), así como todos los supuestos en los que exista responsabilidad solidaria.”*

En su Libro I, Título III, regula lo concerniente a los sujetos pasivos de la relación tributaria, estableciendo, en su art. 34, los Responsables por Obligaciones ajenas, en los siguientes términos: - *“RESPONSABLES son las personas indicadas en los incisos siguientes que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición legal cumplir la obligación tributaria y sus accesorios 13 con los recursos que administran, perciben o disponen, como así también los deberes formales atribuidos a aquéllos: ...5) Los agentes de retención, de percepción y/o de recaudación.”*; y consagrando en el art. 35 inc. 3) su responsabilidad personal y solidaria con el contribuyente.

Finalmente, el art. 39 del mismo cuerpo legal, establece: *“Agentes de retención, percepción, recaudación e información.- 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, 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.”*

**X.-** Conviene recordar que la CSJN ha conceptualizado a los agentes de retención

como aquellos a los que la Ley les atribuyó el deber de practicar retenciones por deudas tributarias de terceros, sobre los fondos de que disponen, cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal, y los obliga a ingresar al Fisco los importes retenidos en el término y las condiciones establecidas, puesto que tal actividad se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente en virtud de una disposición legal que así lo ordena y atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria (Cfr. “Cintafón SRL”, sentencia del 03/04/1986).

De ello se deriva que sólo resultan susceptibles de actuar como agentes de retención y/o percepción, quienes son parte en un acto jurídico en el cual la contraparte, por razón de dicho acto, es deudor del fisco; con lo cual la responsabilidad por deuda ajena que prevén las legislaciones tributarias presuponen una relación entre el hecho imponible y el sujeto obligado, un vínculo jurídico con el contribuyente. Y es tal relación directa con el hecho imponible nacido en cabeza del contribuyente la que justifica la responsabilidad solidaria frente al fisco, que le atribuye la norma tributaria.

En dicho sentido, se ha dicho que *“El instituto de la retención o de la percepción requiere, pues, de ciertos condicionantes para convertir a un sujeto en responsable por deuda tributaria ajena. Así es menester que el fisco sea acreedor del contribuyente y, a su vez, que éste se encuentre vinculado con el agente de retención o de percepción, no sólo en virtud de la disposición material de la suma dineraria que éste ostenta, sino a través de su participación en un negocio que dé lugar al nacimiento de la obligación impositiva en cabeza del contribuyente. En otras palabras, para la procedencia de su designación como tales, los agentes de retención y de percepción deben tener algún vínculo jurídico con el contribuyente, que guarde a su vez relación con el nacimiento de la relación jurídico-tributaria entre ese contribuyente y el Estado.”*

*“Los agentes de retención y de percepción están, pues, interpolados en una relación jurídica tributaria y en razón de ello, y además, por estar o entrar en posesión de una suma de dinero a la cual pueden amputar o adicionar el tributo, la ley los elige para desempeñarse en tal carácter. Su actuación, por tanto, queda legitimada con la circunstancial intervención como parte en una relación jurídica privada que, a su vez, da origen al nacimiento del hecho imponible en cabeza de su contraparte.”* (Cfr. SOLER, Osvaldo H. “Regímenes de retención y de percepción: su inconstitucionalidad (primera parte)”, PET 2012 (diciembre- 504), 1).

En estos regímenes, la obligación tributaria deriva de la configuración del hecho imponible que nace, precisamente, del acto jurídico privado que tiene al agente de retención como partícipe directo. Es este vínculo jurídico con el contribuyente, que guarda relación con el nacimiento de la obligación jurídico-tributaria, lo que da

fundamento a la imposición de la carga pública en cabeza del tercero, al designarlo agente de retención.

Por otra parte, el fundamento de esta carga pública es que el Estado recaude los tributos en el momento mismo que se produzca el hecho imponible, en la fuente, es decir, en el momento del nacimiento de la obligación tributaria, por lo que el carácter de retenedor, solo puede atribuirse a quien tenga participación en la operación gravada.

**XI.-** En el presente caso, el régimen instaurado por la demandada lo es en relación a la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios prevista en el CTM.

A partir del precedente dictado por la CSJN con fecha veintitrés de junio de dos mil nueve, en autos L.1303.XLII. "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba", ha quedado zanjada la discusión respecto a la naturaleza jurídica de esta contribución, la que ha sido definida por el Máximo Tribunal como una "tasa" municipal.

Cabe recordar que la misma CSJN ha definido a la "tasa" como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una análoga estructura jurídica a la del "impuesto", se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en una actividad estatal que atañe al obligado y que, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquel, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general (Fallos: 251:50, 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre otros).

Así, su diferencia con el impuesto está dada por la existencia o no del desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado; ya que al cobro de una tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 329:792, entre otros).

**XII.-** Sobre la base de la conceptualización precedentemente formulada, analizada la situación fáctica sometida a decisión de este Tribunal, no se advierte en la misma la necesaria vinculación directa entre la actora y la relación jurídica tributaria entre su proveedor o cliente con el municipio demandado, que dote de fundamento al régimen creado por el mismo.

Y es que, pese a que en los considerandos del Decreto 3445/2016 (fs. 5/9 de las actuaciones administrativas), se expresa "*El régimen de retención encuentra su fundamento en el hecho de que la obligación tributaria proviene de la configuración del hecho imponible y éste nace, precisamente, del hecho jurídico privado que lo tiene al agente de retención como parte necesaria e interviniente del negocio jurídico. Es esa*

*relación que lo une al contribuyente (como titular del hecho imponible), por razón de ese hecho jurídico circunstancial celebrado entre ambos, la que coloca al agente de retención en una mejor situación para asumir responsabilidades solidarias frente al fisco a través de la separación de la suma dineraria en concepto de tributo y el posterior ingreso al erario público. Siempre el agente de retención participa o interviene en el hecho imponible, está relacionado de manera directa con él, sin ser el mismo el sujeto pasivo del hecho imponible. La nominación como agente de retención se fundamenta, entonces, en la proximidad del agente con el hecho imponible. Pero además, esa cercanía le permite tener la disposición dineraria a la cual practicarle la detracción del tributo cuando paga...”, dichos postulados no se ajustan a la realidad, ya que la actora es completamente ajena al hecho imponible previsto para la tasa de que se trata.*

La obligación tributaria, en el presente caso, no nace de la relación jurídica que existe entre la actora con el potencial contribuyente, sino que aquella depende de una actividad exclusiva de la administración demandada, cual es, la prestación de servicios con relación al contribuyente.

En definitiva, atento a su naturaleza de “tasa” municipal, la mencionada Contribución es incompatible con el régimen de retención instituido por el municipio para su cobro.

En dicho contexto, asiste razón a la actora en cuanto postula que su designación en carácter de agente de retención de la Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios, violenta el principio constitucional de racionalidad, de propiedad y de igualdad de las cargas públicas, en tanto su actuación en el ámbito privado resulta totalmente ajena a la relación jurídica del contribuyente con el fisco.

La razonabilidad de los regímenes de retención y de la consecuente atribución de responsabilidad solidaria a un tercero, está dada cuando la retención o detracción es una consecuencia del negocio privado celebrado entre el tercero y el contribuyente, hecho fáctico que fundamenta la obligación de retener, lo que no sucede en el supuesto de autos, ya que, repito, la configuración del hecho imponible no se relaciona con dicha relación jurídica.

**XIII.-** Como corolario de lo expuesto, considero que la presente demanda debe prosperar, correspondiendo imponer las costas a la parte vencida, conforme el principio consagrado en el art. 130 del C.P.C. aplicable al sub examen en virtud de lo dispuesto por el art. 13 del CMCA.-

Así Voto.-

**A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL MARIA MARTHA DEL PILAR ANGELOZ DE LERDA DIJO:**

Comparto los fundamentos y conclusiones vertidos por la señora vocal de primer voto,

por lo que haciéndolas mías me pronuncio en idéntico sentido.

**A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL CECILIA MARIA de GUERNICA DIJO:**

Considero corresponde:

I.- Hacer lugar a la acción contencioso administrativa de plena jurisdicción interpuesta por la firma BANCO CREDICOOP COOPERATIVO LIMITADO en contra de la Municipalidad de Córdoba, y en consecuencia, declarar la nulidad de las Resoluciones n° 15/2016 – en lo que a la actora respecta-, 3445/2016 y proveído de fecha 9/03/2017 emanadas de la Dirección General de Recursos Tributarios de la citada Municipalidad.

II.- Imponer las costas a la demandada vencida (art. 130 del C.P.C.C., por remisión del art. 13 del C.M.C.A), difiriendo la regulación de honorarios de los profesionales intervinientes para cuando exista base para ello (art. 26, Ley 9459).

Así voto.

**A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL MARIA MARTHA DEL PILAR ANGELOZ DE LERDA DIJO:**

Adhiero a las conclusiones arribadas por la señora vocal que me precede, motivo por el cual me expido en igual sentido.

Por ello, normas legales citadas y las previsiones del art. 382 del CPCC, aplicable por remisión del art. 13 del CMCA:

**SE RESUELVE:**

I.- Hacer lugar a la acción contencioso administrativa de plena jurisdicción interpuesta por la firma BANCO CREDICOOP COOPERATIVO LIMITADO en contra de la Municipalidad de Córdoba, y en consecuencia, declarar la nulidad de las Resoluciones n° 15/2016 – en lo que a la actora respecta-, 3445/2016 y proveído de fecha 9/03/2017 emanadas de la Dirección General de Recursos Tributarios de la citada Municipalidad.

II.- Imponer las costas a la demandada vencida (art. 130 del C.P.C.C., por remisión del art. 13 del C.M.C.A), difiriendo la regulación de honorarios de los profesionales intervinientes para cuando exista base para ello (art. 26, Ley 9459).

Protocolícese y notifíquese de oficio por e-cédula.

Fdo.

de GUERNICA,  
Cecilia María  
VOCAL DE CAMARA

ANGELOZ de  
LERDA, María  
Martha del Pilar  
VOCAL DE CAMARA

de GUERNICA,  
Cecilia María  
VOCAL DE CAMARA

ANGELOZ de  
LERDA, María  
Martha del Pilar  
VOCAL DE CAMARA

Los plazos de la presente comenzarán a regir vencido el "aviso de término" de 3 días hábiles, que comenzará a correr desde las 0.00 hs. del día hábil siguiente a la fecha de la presente e-cédula y hasta las 24.00 hs. del último de los tres días. Salvo para el Fuero Electoral de Capital en que el plazo comienza a las 0:00 horas del día posterior a la fecha de la cédula.

**Advertencia: verifique los días hábiles.-**