

## Deuda Fiscal Pago Previo Del Gravamen

### JURISPRUDENCIA

### Deuda fiscal. Pago previo del gravamen

Se rechaza la queja

interpuesta pues la impugnante no logra superar el nudo central del debate en el caso, que es que pesa sobre el contribuyente el deber de demostrar, fehaciente y acabadamente, una situación de imposibilidad de pago. Santa Fe, 8 de mayo del año 2.018.

VISTA: La queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la actora contra la resolución 458, de fecha 26 de julio de 2017, dictada por la Cámara de lo Contencioso Administrativo Número 2 de la ciudad de Rosario, en los autos caratulados: "MAZZIERI S.R.L. contra PROVINCIA DE SANTA FE -RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO- (Extpe. 24/17)" (EXPTE. C.S.J. CUIJ. N°: 21-00511526-1); y, CONSIDERANDO: 1. Surge de las constancias de la causa que la Cámara de lo Contencioso Administrativo Número 2 rechazó la revocatoria interpuesta por la actora contra la declaración de inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo dispuesta por Presidencia con fundamento en el incumplimiento del requisito de admisibilidad del previo pago del gravamen que se cuestionaba (art. 8, ley 11330). Contra dicho decisorio interpone la accionante recurso de inconstitucionalidad con fundamento en el inciso 3 del artículo 1 de la ley 7055, afirmando que en el caso se dan los requisitos que habilitan la instancia de revisión constitucional excepcional. Relata los antecedentes de la causa, enuncia los requisitos de admisibilidad de la impugnación extraordinaria y, en el capítulo de la procedencia, desarrolla las razones que abonan su postura, afirmando que en el caso se verifica una cuestión constitucional y, asimismo, que los Juzgadores incurrieron en diversas causales de arbitrariedad que descalifican el pronunciamiento. A la hora de fundar su postulación recursiva alega que la Cámara de lo Contencioso Administrativo ha optado por repetir criterios jurisprudenciales que no pueden resultar obligatorios interpretando los fallos de los máximos tribunales (nacional y provincial) en un sentido que éstos no quisieron plasmar en sus sentencias, por lo cual el pronunciamiento impugnado carece -a su modo de ver- de la suficiente y debida fundamentación exigida constitucionalmente. Pero aun en caso de considerarse sentencia fundada por haberse apoyado en el artículo 8 de la ley 11330 -expresa la recurrente-, la misma no puede calificarse como motivada, ya que más allá de limitar su análisis a un puñado de fallos, el A quo deriva su pensamiento al tema de la tutela judicial efectiva descartando que la misma fuera violentada en el caso y considerando que no se había demostrado la falta comprobada e inculpable de los medios pertinentes para afrontar la erogación. La compareciente sostiene que la documentación aportada era más que suficiente para acreditar la situación patrimonial demostrativa de que sólo podría afrontar el pago previo utilizando fondos mayores a las ganancias obtenidas y fundar el pedido de eximición del requisito impositivo, pero que la misma no ha sido tenida en cuenta y que se ha partido en el análisis, de criterios contables totalmente infundados. Por otra parte, reprocha a la Cámara soslayar que la discusión de fondo planteada era la inexistencia de deuda y la contradicción con la ley nacional 26020, cargándole a su parte el hecho de no pagar ni realizar un convenio de pago, cuando según afirma la peticionante, eso era imposible si no hay una imposición judicial, lo que implica la negación de la tutela judicial por imposibilitar el acceso a la justicia. También reprocha a los Magistrados afirmar que debió presentar la totalidad de los balances desde el año 2003 y la falta de previsiones contables, e interpreta que tales aspectos están en desuso y que en el caso no pueden regir porque nunca hubo certeza de que la obligación debía cumplirse puesto que la referida deuda fiscal ha sido cuestionada desde la primera notificación, por lo que no correspondía que se previsionara. Agrega que cuando la Cámara asevera que no se dan las particularidades exigidas por la Corte nacional para excepcionar el cumplimiento del requisito, se aparta de los criterios del Máximo Tribunal y establece un trato discriminatorio entre las posibilidades dadas a un particular y las dadas a una empresa (como es el caso de la actora), cuando en realidad se ha eximido a sociedades de mayor patrimonio que ella violando abiertamente el principio de igualdad. Afirma que también el derecho a la jurisdicción se encuentra vulnerado por el fallo impugnado, en tanto está en juego la posibilidad de discutir judicialmente la resolución de la API, tal como se hace en el recurso contencioso administrativo impetrado por su parte; pero la decisión de la Cámara en cuanto al pago del "solve et repete" impide y viola dicho derecho, pues al no poder abonarlo, no se posibilita la discusión de fondo en este recurso contencioso administrativo que es la impugnación de una determinación de oficio respecto del impuesto a los ingresos brutos. Finalmente entiende que el A quo incurre en exceso ritual manifiesto al limitar la posibilidad de pagar al momento de introducir el recurso de revocatoria estableciendo una especie de preclusión sin fundamento legal, violando derechos y garantías constitucionales. 2. A su turno, la Cámara de lo Contencioso Administrativo Número 2 denegó la concesión del recurso de inconstitucionalidad deducido por entender que los planteado evidenciaba la mera disconformidad de la recurrente con la conclusión a la que arribó el Tribunal en la oportunidad de verificar la concurrencia de los recaudos de admisibilidad formal del recurso contencioso administrativo -art. 8, ley 11330- (fs. 27/31). Tal denegación motivó la presentación directa de la interesada ante esta Sede (fs. 33/50). 3. La presente queja

no ha de prosperar en tanto no cumple adecuadamente la carga establecida en el artículo 8 de la ley 7055 de rebatir los argumentos dados por el A quo al denegar la concesión del presente remedio extraordinario. En particular, respecto del planteo que considera la resolución como denegación del acceso a la jurisdicción, la Cámara expuso que "...la recurrente debe hacerse debido cargo de lo sostenido por esta Cámara en oportunidad de denegar el recurso de revocatoria interpuesto en cuanto a que '...debe desestimarse, por consiguiente, la violación del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva invocado de modo generalizado, máxime cuando en el sub lite no se ha demostrado la falta comprobada e inculpable de los medios pertinentes para afrontar la erogación (criterio de Fallos: 256-38).' (fs. 200 y vta.)" (f. 29), y que igual suerte seguiría la queja referida a "...la imposibilidad de celebrar un convenio de pago con la Administración... desde que la actora, no sólo sigue sin acreditar la dificultad o imposibilidad de pago, sino que nada dice acerca de lo señalado por esta Cámara en cuanto a que '...de las voluminosas actuaciones administrativas, no surge siquiera que el recurrente haya solicitado el plan aludido a la administración'. (fs. 201)" (f. 29). Frente a ello la quejosa insiste en que "No existe la posibilidad voluntaria de convenio alguno..." y que "...se debe recurrir a Tribunales para que den esa posibilidad" (f. 45), pero tales expresiones lejos están de erigirse como argumentos sólidos en orden a rebatir adecuadamente los fundamentos del auto denegatorio, dejando fuera de toda crítica constitucional la base sobre la cual el A quo apoyó la decisión de no eximirlo del requisito impositivo, cual fue -en este punto- que la posibilidad de suscribir tal convenio "...debe cuanto menos responder a la invocación y verificación de causas objetivas que así lo justifiquen..." (f. 29v.). Asimismo, la Cámara remarcó que "En cuanto al agravio relativo a la omisión de considerar los elementos probatorios arrimados que darían cuenta de su difícil situación patrimonial que estaba atravesando la empresa, debe hacerse debido cargo la accionante de que este Cuerpo, con cita de criterios jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia Nacional, explicó que '...esta Corte ha aceptado la posibilidad de atenuar el rigorismo del principio del solve et repete en eventuales supuestos de excepción que involucren situaciones patrimoniales concretas de los obligados, a fin de evitar que ese pago previo se traduzca en un real menoscabo de derechos...' (f. 29v.) pero, en esta causa, "...la Cámara, tras analizar los balances y auditorías presentados por la recurrente referidos a los períodos allí indicados, hizo especial hincapié en el hecho que no surgía '...de las pruebas acompañadas un análisis integral de la evolución comercial y patrimonial de la recurrente durante todo el período de actividad, u otros aspectos vinculados a la situación patrimonial o financiera' (fs. 202)" (f. 30). En ese sentido -para así sostenerlo-, se apoyó en que "Las certificaciones contables, con que se pretende acreditar la causa alegada de dispensa, con las que se intenta acreditar la baja rentabilidad y capacidad financiera durante los ejercicios analizados, no resultan pruebas suficientes para acreditar objetivamente la situación de imposibilidad de previsionar o efectuar el pago, lo que era especialmente necesario" y que "Los informes no demuestran, pues, la imposibilidad de hacer frente a las erogaciones que permiten acceder a la dispensa, aunque sí demuestra que no se han realizado las previsiones correspondientes a dichos ejercicios" (f. 30). Al respecto, la compareciente afirma en su escrito de queja que tales exigencias no surgen de normativa alguna, exponiendo que a su criterio ya han caído en desuso y que no pueden explicarse tampoco desde las técnicas de contabilidad modernas, afirmando que al tratarse de una deuda inexistente que ha cuestionado desde la primera notificación carecen de sentido y sólo encuentran apoyo en la voluntad del Juzgador carente de todo razonamiento lógico-jurídico. Pero con lo expuesto no alcanza a conmovir los fundamentos dados por el A quo antes reseñados, ni los empleados al decir que "Si el acto de determinación de oficio de ajuste impositivo en concepto de Impuesto sobre los ingresos brutos y aportes Ley 5110 data del año 2008, practicado en razón de los períodos 2003/2004/2005/2006, resulta que los informes contables acompañados referentes a los períodos 2011/12 a 2014/15 no suministran acabada información, la cual, tendría que comprender, no sólo los períodos anteriores, sino también los posteriores y actuales" (fs. 30/v.). Frente a tal respuesta la recurrente no esgrime argumento alguno en orden a rebatir tales conclusiones, sin lograr acreditar ni mucho menos demostrar que en las circunstancias de autos se encuentre configurado alguno de los supuestos invocados que permita acceder a esta instancia excepcional, dejando en pie las bases sobre las que rechazó el recurso de revocatoria contra la inadmisibilidad dispuesta por Presidencia por incumplimiento del requisito de admisibilidad del artículo 8 de la ley 11330. Por otra parte, se impone señalar que la problemática del denominado "solve et repete" regulado en dicha norma ha sido motivo de estudio y consideración por parte de este Tribunal -tanto en su actual como en anteriores integraciones- en numerosos precedentes, siendo oportuno recordar que: ("...") en el caso 'Primer Centro Distribución de Comestibles Cassinerio S.R.L.' (A. y S. T. 96, págs. 268/289), esta Corte se pronunció acerca de la finalidad del instituto en cuestión, señalando que la exigencia del pago previo que impone el artículo 8 de la ley 4106, está destinada a impedir que los recursos contencioso administrativos se transformen en medios dilatorios para el ingreso de las sumas adeudadas en concepto de tributos (Fallos: 101:175; Bielsa, Rafael, 'Estudios de Derecho Público', Bs. As. 1951, Tomo II, pág. 324); nuestro código contencioso administrativo (en referencia a la ley 4106) establece el principio 'solve et repete' como presupuesto de admisibilidad; la regla en estudio no ha sido derogada en nuestro ordenamiento por medio del Pacto de San José de Costa Rica; el principio tiene honda raigambre en nuestro país, habiendo sido establecido primeramente por la jurisprudencia del Alto Tribunal de la Nación, tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional, a través de los antecedentes de Fallos: 31:103

(1887); 101:75 (1905); 130:157 (1919); el principio fue acogido, desde larga data, por las legislaciones nacional y provincial, y que en nuestro Estado lo consagran tanto el Código Fiscal, en sede administrativa (art. 51 t.o. 1986), como el Código Tributario Municipal (ley 8173, art. 61) y el artículo 8 de la ley 4106 en sede judicial; si bien el artículo 8, inciso 1, del Pacto de San José de Costa Rica, prevé el derecho por parte del contribuyente de ser oído por un tribunal independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley para la determinación de sus obligaciones fiscales, ello no empece a la exigencia del pago previo como condición habilitante de la instancia judicial; este criterio fue reiterado en 'Dagatti' (A. y S. T. 110, págs. 239, 243) e 'Industrias Frigoríficas Nelson' (A. y S. T. 115, págs. 81/92); más recientemente y ya en el marco de las nuevas pautas introducidas por la reforma de la Carta Magna nacional de 1994, este Cuerpo, luego de reiterar que la regla del 'solve et repete' no ha sido derogada expresamente en nuestro ordenamiento, dijo que el criterio formulado en torno de aquella exigencia no se altera por la consagración con jerarquía constitucional del tratado antes citado (art. 75, inc. 22, de la C.N.) por cuanto la Corte nacional ha sostenido que los alcances que cabe otorgar a lo dispuesto por el artículo 8, inciso 1, de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos son equivalentes, en relación con el principio "solve et repete", a los fijados por la jurisprudencia del Tribunal (in re 'Microómnibus Barrancas de Belgrano') elaborada con mucha antelación a dicho tratado con fundamento en el derecho de defensa garantizado por el artículo 18 de la Constitución nacional (cfr. 'Expreso Sudoeste S.A. contra Provincia de Bs. As.', del 27.12.1996, L.L., 1997-C, pág. 38?; 'Construcciones Ing. Eduardo Oliva S.A.I.C.I.', A. y S. T. 148, págs. 451/458) ("...") ('Empresa El Norte Bis', A. y S. T. 153, pág. 410). Sin perjuicio de ello, este Cuerpo también recordó que la Corte Suprema de Justicia de la Nación atenuó la aplicación de la regla en cuestión en diversas hipótesis, las que pueden esquematizarse así: ("...") a) admisión de la discusión de cuestiones mediante el recurso extraordinario en los juicios de ejecución fiscal, cuando se causa al demandado un agravio de imposible o tardía reparación ulterior (Fallos:158:86; 188:286; 205:448 y 266:81); b) en casos anómalos claramente excedentes del ejercicio de las facultades impositivas propias de los Estados (Fallos:188:286 y 266:81); c) en casos de gravedad institucional en que el ejercicio del poder tributario resulta frustratorio de derechos de naturaleza federal, con perturbación en la prestación de un servicio público (Fallos:255:41; 256:527; 259:43 y argumentos doctrinarios en Fallos:273:103; 278:220); d) cuando al desestimarse una excepción fundada en una ley federal no exista juicio ordinario posterior (Fallos:201:155 y 271:158); e) en casos de juicios sucesorios cuando la inconstitucionalidad ha sido planteada en el incidente de liquidación del impuesto y no en ocasión de su cobro (Fallos:191:43 y 100; 184:5); f) cuando se manda a llevar adelante la ejecución sobre la base de una deuda inexistente; g) en casos en que se halla afectada la inviolabilidad de la defensa en juicio; y h) al declararse admisible la acción declarativa en materia fiscal ("...") ('Empresa El Norte Bis', cit.). En el "sub iudice" la impugnante pretendía subsumir su situación en un supuesto excepcional con aptitud para morigerar la exigencia del previo pago y, así, obtener la dispensa del mismo o el ingreso en cuotas de la suma requerida, pero entiende que la Cámara, al decidir como lo hizo, conculca su derecho de acceder a la jurisdicción y la garantía de defensa en juicio.

En tales condiciones, la cuestión en los presentes resulta de naturaleza eminentemente probatoria y de apreciación de la plataforma fáctica del conflicto y, como tal, se encuentra exenta -en principio- de revisión constitucional por pertenecer a un ámbito de exclusiva incumbencia de los jueces de la causa, salvo que se acredite arbitrariedad, lo que, se advierte, no ocurre en autos. En efecto, el A quo observó que las constancias en base a las cuales la actora formuló su petición no persuaden acerca de la imposibilidad absoluta de hacer frente a la exigencia prevista en el artículo 8 de la ley 11330. Frente a esa línea de pensamiento, la recurrente intenta oponer la suya insistiendo en que acreditó suficientemente los extremos necesarios para eximirla del cumplimiento del depósito previo o hacerlo en cuotas, mas sin demostrar que la Cámara transgrediera las reglas que gobiernan la apreciación de la prueba o incurriera en una ponderación irrazonable o absurda de la misma, de manera que su decisión pueda ser descalificada desde el plano constitucional. En rigor de verdad, el discurso de la quejosa no logra superar el nudo central del debate en la especie, esto es: que pesa sobre el contribuyente el deber de demostrar, fehaciente y acabadamente, una situación de imposibilidad de pago, pues, se trata de excepcionar una regla cuya constitucionalidad ha sido validada antes y luego de la reforma de la Constitución nacional de 1994, tanto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación como por este Cuerpo. En suma: el Tribunal ponderó los datos fácticos que nutrían el planteo, valoró la prueba aportada por la contribuyente y confrontó tales extremos con las reglas jurisprudenciales que han ido delineando el instituto. Con esas bases, como se vio, arribó a una decisión razonable y objetiva que satisface el mandato contenido en el artículo 95 de la Constitución provincial. Por ello, la Corte Suprema de Justicia de la Provincia RESUELVE: Rechazar la queja interpuesta y declarar perdido para la recurrente el depósito efectuado.

Regístrese, hágase saber y oportunamente remítanse copias al Tribunal de origen. FDO.:

GUTIÉRREZ-ERBETTA-FALISTOCCO-GASTALDI-NETRI-SPULER-FERNÁNDEZ RIESTRA (SECRETARIA)

028729E