

Obligacion Fiscal Deuda De Tributos Pago Provisorio Por Falta De Presentacion De Declaracion Jurada

JURISPRUDENCIA

Obligación fiscal. Deuda de tributos. Pago provisorio por falta de

presentación de declaración jurada Se revoca la decisión tomada por el juez de Primera Instancia en cuanto declaró inconstitucionales -en definitiva- los artículos 39 bis y 50 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, aunque se confirma la declaración de inhabilidad del Título Ejecutivo que dio origen al apremio, y el rechazo de su ejecución, con fundamento en la falta de notificación -en sede administrativa- al hoy demandado. En la ciudad de San Nicolás de los Arroyos, a los 7 días del mes de DICIEMBRE de 2017, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Nicolás, integrada por los Dres. Marcelo José Schreginger, Cristina Yolanda Valdez y Damián Nicolás Cebey, se reúne en Acuerdo Ordinario para dictar sentencia definitiva en los autos "FISCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES C/ FIORI ALBERTO RAMON S/ APREMIO PROVINCIAL", en trámite bajo el n° 2438-2017. Según el sorteo efectuado se estableció el siguiente orden de votación: Dres. Cristina Yolanda Valdez, Marcelo José Schreginger y Damián Nicolás Cebey. ANTECEDENTES I. A fs. 61/63 se dicta sentencia declarándose inhábil el Título Ejecutivo del presente apremio, con base en los ex artículos 39 bis y 50 del Código Fiscal, y de los actos administrativos que resultaran en consecuencia, imponiéndose las costas en el orden causado, y regulando los honorarios a los profesionales intervinientes. En su decisorio, explica el a quo que nos encontramos con un Título Ejecutivo que fue confeccionado producto de una intimación previa "express", antes prevista por el artículo 50 -tercer párrafo- del Código Fiscal; sostiene que con ello se vulneran las garantías del debido proceso adjetivo, habida cuenta las prerrogativas que le han sido acordadas por el legislador a la entidad recaudadora frente a las garantías de los contribuyentes. Indica que la aplicación del mecanismo previsto en los artículos 39 bis y 50 del Código Fiscal constituía una excepción a la regla contenida en los artículos 37, 38 y 39 de igual cuerpo normativo, de determinación oficiosa de la deuda tributaria. Destaca que, ante la presencia de inconstitucionalidad notoria y evidente, su declaración se transforma en un deber inexcusable de los jueces -con cita de jurisprudencia- y que, en tal orden de ideas, se encuentra imposibilitado constitucionalmente de tolerar la exigibilidad de una deuda tributaria nacida a través de un proceso que no se compadece con el espíritu del constituyente. Sostiene que la norma del artículo 39 bis se limita a confeccionar una liquidación automática de tributo con base en presunciones, privando, al contribuyente o responsable, del recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Provincia, o bien mediante recurso de reconsideración por ante la autoridad recaudatoria. Define que, al resultar inconstitucionales las normas y los actos de ejecución de ellas -que autorizan el mecanismo presuncional en crisis-, el título base de la ejecución tributaria resulta ser inhábil, y por tanto, inexigible. II. A fs. 60/70 la actora interpone recurso de apelación, en el que expresa las consideraciones que se reseñan seguidamente. a) Expone que, contrariamente a lo manifestado por el a quo, el régimen no viola el derecho de defensa. Sostiene que la deuda que se ejecuta es por el artículo 50 del Código Fiscal (basada en las presunciones que establece el artículo 39 bis de dicho cuerpo normativo) y ello, ante el incumplimiento de presentación de declaraciones juradas por parte del contribuyente. Explica que el reclamo de los pagos a cuenta se sustenta en la previa inconducta fiscal del contribuyente. Dice que el legislador ha prescripto -en los citados artículos- medidas tendientes a combatir la evasión fiscal, mediante un procedimiento que se pone en marcha ante el reticente comportamiento de los obligados. Plantea que, en el caso de autos, ha sido la conducta del ejecutado (de incumplimiento en la presentación de las declaraciones juradas) la que forzó la procedencia de la herramienta prevista en los artículos aludidos, motivando así el dictado de la "liquidación express". Arguye que esta Cámara ya tiene antecedentes sobre el tema, y repasa algunos conceptos sobre la norma de aplicación. b) Pretende se modifique la imposición de costas, y aún si se decide confirmar la sentencia recurrida, igualmente solicita se revoque en atención al monto regulado. Ofrece prueba, plantea la cuestión constitucional, solicita se modifique el decisorio cuestionado. III. A fs. 73/78 vta. la demandada contesta agravios. Manifiesta que todo el procedimiento que origina los títulos que dan basamento a la presente ejecución, carece de los más mínimos requisitos de garantía. Destaca que, básicamente, había desaparecido el hecho imponible, ya que inició actividades de venta de carne en el mes de julio del año 2002, y que el 31/12/2002 su comercio dejó de funcionar y que esa fue la única actividad comercial que desarrolló en su vida. Considera que todo el procedimiento está viciado y, por ende, debe confirmarse la sentencia de grado, con costas. IV. La Cámara estableció la siguiente cuestión a resolver: - ¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada? A la cuestión, la Dra. Valdez dijo: - La apelación fiscal se apoya en la defensa del régimen regulado en los entonces artículos 39 bis y 50 del Código Fiscal. El apelante fundamenta su recurso en que el régimen no viola el derecho de defensa (habiéndose garantizado el mismo en el caso de autos) y en que -fundamentalmente- la utilizada se trata de una figura distinta a la determinación de oficio prevista en el mismo cuerpo normativo,

cuyo fundamento se encuentra en la previa inconducta fiscal exhibida por el contribuyente. Adelanto desde ya que [siguiendo el criterio que adoptáramos desde los autos "Agustinelli" (expdte. n° 239/2007, sentencia del 17IX2007)] la declaración de inconstitucionalidad que, en definitiva, se ha resuelto en este caso concreto, no puede prosperar. Para realizar el análisis, en primer lugar describiré las características del instituto objeto de reproche; luego, dentro de las distintas alternativas que éste consagra, cuál fue la utilizada en el caso y cómo se lo hizo, para en definitiva, efectuar el test de razonabilidad. El artículo 39 bis establecía un mecanismo de determinación presuntiva frente a cuatro (4) supuestos fácticos: - 1. Ante la falta de presentación de declaraciones juradas por seis (6) o más anticipos correspondientes al período fiscal en curso o a los últimos dos (2) períodos fiscales vencidos. 2. Ante la presentación de declaraciones juradas en las que se manifieste no tener actividad por seis (6) o más anticipos correspondientes al período fiscal en curso o a los dos (2) últimos períodos fiscales vencidos, en contraposición a lo que resulta de la información suministrada por terceros. 3. Ante la declaración de un importe de ingresos inferior al que resultara verificado en un procedimiento de control de operaciones o de facturación realizado por la Dirección Provincial de Rentas durante el lapso de un (1) día o más, o al que resulte del cruce de información de terceros. 4. Ante la configuración del supuesto previsto en el inciso 9 del artículo 42. La norma refería que, fuera de estos supuestos, no pueden utilizarse las presunciones previstas, pero -de configurarse alguno de ellos- puede valerse de una o varias de las allí enunciadas, las que admiten prueba en contrario y son las siguientes: - "1.- El importe de ingresos que resulte del control que la Dirección Provincial de Rentas efectúe sobre la emisión de comprobantes durante el lapso de un día, o el resultado de promediar los ingresos controlados cuando el procedimiento se realice durante dos días o más, multiplicado por las dos terceras partes de los días hábiles comerciales del mes en que se realice, a condición de tener debidamente en cuenta la representatividad que en el mes exhiba el lapso durante el cual se llevó a cabo el procedimiento según la actividad o ramo de que se trate, constituye monto de ingreso gravado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para ese período. Asimismo, se considerará que el importe estimado es ingreso gravado en los demás meses no controlados de ese período fiscal y de los dos últimos períodos fiscales vencidos, a condición de que se haya tenido debidamente en cuenta la estacionalidad de la actividad o ramo de que se trate. "2.- El equivalente hasta tres veces el monto total de liquidaciones por ventas, prestación de servicios o cualquier otra operación del contribuyente, autorizadas y efectuadas a través de tarjetas de crédito o débito, informado por las entidades emisoras de las mismas, constituye ingreso gravado del período fiscal en el que se han realizado. En el supuesto que se hubiera realizado un procedimiento de control de la facturación conforme lo previsto en el apartado anterior, a los fines de establecer el importe de ingreso gravado, se considerará la participación que representan las ventas con tarjeta sobre el total de operaciones controladas. "3.- El equivalente hasta tres veces el monto total de las acreditaciones bancarias, neto de remuneraciones obtenidas en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones, préstamos de cualquier naturaleza, transferencias entre cuentas del mismo titular y contrasientos por error, efectuadas en cuenta corriente, caja de ahorro y/o similar de titularidad del contribuyente o responsable, durante el lapso de un mes, constituye monto de ingreso gravado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para ese período. "4.- El monto de las compras no declaradas por el contribuyente, obtenido a partir de la información brindada por proveedores de aquel, más un importe equivalente al porcentaje de utilidad bruta sobre compras declaradas por otros contribuyentes que desarrollen actividades de similar naturaleza y magnitud, se considerará ventas o ingresos omitidos del período de que se trate. "Se presume el desarrollo de actividad gravada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuando: exista información sobre consumos de servicios por parte del contribuyente o responsable, suministrada por las empresas prestatarias de los mismos y/o por organismos de la Nación, Provincia o municipios; registre personal en relación de dependencia, conforme la información de organismos sindicales y previsionales; los agentes de recaudación con los que hubiera operado el contribuyente informen la percepción y/o retención de impuesto; o cuando ello resulte de cualquier otro elemento de juicio que obre en poder de la Autoridad de Aplicación o que le proporcionen los terceros." El artículo 39 bis no preveía una figura diferente a la contemplada en el artículo 39 del Código Fiscal, sino que regulaba nuevos supuestos de hecho que constituyen indicios, los que permiten aplicar otras presunciones que las del artículo precedente. En consecuencia, no cabe entender que este artículo quede excluido del procedimiento determinativo regulado en el Título XII del Código Fiscal (artículos 102 y ss). En los fundamentos de la Ley n° 13405, haciendo referencia a contribuyentes "reticentes", se ha expuesto que: - "En primer lugar, se propone incorporar el artículo 39 bis al Código Fiscal en virtud del cual se establecen una serie de presunciones específicas, que, en forma complementaria a las existentes, permitirán, mediante procedimientos ágiles, acceder a una estimación de los ingresos gravados, a partir de los cuales se podrá determinar el quantum de la obligación tributaria, sobre la base de información cierta relevada por la Dirección Provincial de Rentas o suministrada por terceros. Asimismo, se agrega una presunción respecto de la existencia de continuidad económica en la explotación de la empresa, incorporando un último párrafo al artículo 178 del citado ordenamiento. Es de destacar que las mencionadas presunciones son iuris tantum, de manera que, por inversión de la carga probatoria, el contribuyente conserva el derecho de desvirtuadas garantizándose así su derecho constitucional." De los fundamentos del proyecto no puede entenderse que

estas presunciones produzcan efectos diferentes a las previstas en el artículo 39; en cambio, sí se menciona expresamente su carácter complementario a las ya previstas en el Código y la posibilidad de producir prueba en contrario, lo que sólo puede entenderse dentro del procedimiento específicamente regulado en el Código Fiscal para arribar a una determinación de oficio. La norma no regula una sola figura tributaria; de los cuatro supuestos de hecho identificados en el inciso g), debemos distinguir el primero de ellos, del resto, ya que en aquél la presunción se puede aplicar ante la omisión de presentar anticipos o declaraciones juradas. En cambio, los tres supuestos restantes generan presunciones frente a declaraciones juradas ya presentadas. Esta diferencia resulta de gran importancia al conjugar el artículo 39 bis con el artículo 50 del Código Fiscal (T.O. 2004). El primer supuesto de hecho contemplado en el artículo 39 bis no difiere -en esencia- del que ya estaba regulado en el primer párrafo del artículo 50 del Código Fiscal con anterioridad a la reforma de la Ley n° 13405 (y que se mantiene con ésta), si bien con matices que inclusive lo limitan aún más en su aplicación. El texto del primer párrafo del artículo 50 es el siguiente: "En los casos de contribuyentes o responsables que no presenten declaración jurada por uno o más anticipos fiscales, y la Autoridad de Aplicación conozca, por declaraciones o determinaciones de oficio, la medida en que les ha correspondido tributar en anticipos anteriores, podrá requerirles por vía de apremio el pago a cuenta del gravamen que en definitiva les sea debido abonar, de una suma equivalente a tantas veces el gravamen ingresado en la última oportunidad declarada o determinada, cuantos sean los anticipos por los cuales dejaron de presentar declaraciones.?" El tercer párrafo del referido artículo 50 establece: - ?Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos anteriores, tratándose de contribuyentes o responsables a los que se hace referencia en el artículo 39° bis, podrá requerírseles por vía de apremio, el pago a cuenta del gravamen que en definitiva les sea debido abonar, de la suma que la Autoridad de Aplicación liquidará de conformidad a las presunciones previstas en la norma citada, sin necesidad de cumplir con el procedimiento de determinación de oficio. En ningún caso, el importe que el contribuyente declare o rectifique y abone o regularice en el plazo previsto en el párrafo siguiente podrá ser inferior a las dos terceras partes de los importes estimados por la Autoridad de Aplicación.?" Así tenemos que, en el caso del referido artículo 50 del Código Fiscal, se requiere la falta de presentación de uno o más declaraciones juradas correspondientes a los anticipos fiscales, en cambio, en el del artículo 39 bis como mínimo la falta de presentación de seis (6) o más declaraciones juradas por anticipos correspondientes al período fiscal en curso o a los últimos dos períodos fiscales vencidos. La figura regulada en el artículo 50 del Código Fiscal es la de pago provisorio por falta de presentación de declaración jurada al vencimiento. El título del artículo es ?Declaración Jurada. Falta de Presentación? y se complementa con los artículos 185 y 186 del Código Fiscal. Esta herramienta tiene por objeto obtener una inmediata percepción de la renta pública por un monto que tuviere una razonable relación con el que hubiere correspondido declarar de haber cumplido con la obligación de presentar el anticipo fiscal mensual o bimestral correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Su naturaleza de pago provisorio o a cuenta responde a los mismos fundamentos que el propio anticipo que viene a sustituir, o al de las obligaciones de percepción o retención en la fuente a través de la consagración de las figuras de agentes de recaudación. El instituto de pago provisorio por obligación vencida regulado en el Código Fiscal ha mutado a lo largo de los años, ya que el originario artículo 34 (Ley n° 10397, publicada en el B.O. n° 20785 del 03VII1986) pasó de prever una herramienta destinada a sustituir provisoriamente el impuesto como obligación periódica anual (como lo es el artículo 31 de la Ley n° 11683 de Procedimiento Tributario Nacional) a ser un medio para exigir el pago provisorio ante la omisión de presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos fiscales de dicha obligación periódica, a partir de la redacción dada al entonces artículo 42 por la Ley n° 11796 (publicada con fecha 07VII1996 B.O. n° 23136), herramienta que, desde hace años ha mantenido el mismo alcance temporal, aún con las modificaciones producidas a través de Leyes n° 11904 y la redacción vigente por Ley n° 13405). La CSJN ha tenido oportunidad de evaluar la constitucionalidad de este instituto, entendiéndolo que debe ser interpretado restrictivamente, por ser una excepción al principio general cual es el procedimiento de determinación de oficio (cfr. Fallos 298:626 sentencia del 06IX1977 en autos ?Gobierno Nacional c/ Sasetru?; Fallos 316:2764 sentencia del 07XII1993 en autos ?Municipalidad de Buenos Aires c/ Estudio Jurídico Cosme Becar Varela?). El tercer párrafo del artículo 50 incorpora el supuesto de hecho del artículo 39 bis, dentro del mecanismo del artículo 50, destinado a regular el procedimiento para cuantificar pagos provisorios frente a la omisión de presentación de declaraciones juradas vencidas. Entiendo que solamente puede utilizarse esta herramienta ante la configuración del primer supuesto de hecho previsto en el artículo 39 bis, ya que es el único compatible con el mecanismo del artículo 50, creado expresamente para generar pagos provisorios frente a la omisión de presentación de declaraciones juradas por anticipos vencidos. Los otros tres (3) supuestos constituyen indicios que habilitan a inferir las presunciones allí expuestas, pero que -por su ubicación en el Código, su carácter excepcional, y la falta de remisión expresa- impiden entender que el legislador haya querido excepcionar -en estos casos- el procedimiento de determinación de oficio. Igualmente, la situación habría merecido su control de razonabilidad. En los fundamentos del proyecto de Ley tampoco se hace una mención precisa a los casos en que haría referencia la remisión del referido artículo 50. Recordemos que, para evaluar la constitucionalidad de una norma, por un lado debemos tener en cuenta que

la declaración de inconstitucionalidad por su gravedad debe entenderse como la "última ratio" del ordenamiento jurídico (cfr. CSJN, del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema. Mayoría: Lorenzetti, Fayt, Petracchi, Maqueda, Zaffaroni; Voto: Argibay; Abstención: Highton de Nolasco, G. 1400. XL Gianola, Raúl Alberto y otros c/ Estado Nacional y otros. Sentencia del 15-5-2007) y, por el otro, que "Las leyes han de interpretarse evaluando la totalidad de sus preceptos y los propósitos finales que las informan, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional" (CSJN, del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema. Mayoría: Highton de Nolasco, Fayt, Petracchi, Maqueda, Zaffaroni; Voto: Lorenzetti, Argibay E. 115. XXXIX Edelap S.A. s/ inconstitucionalidad. Sentencia del 08/05/2007). Aplicando estos principios a la figura prevista en el artículo 50 del Código Fiscal, en conjunto con el criterio específico de la CSJN (que ha entendido que este tipo de instituto debe ser interpretado restrictivamente por ser una excepción al principio general -el procedimiento de determinación de oficio- cfr. "Gobierno Nacional c/ Sasetru"; y "Municipalidad de Buenos Aires c/ Estudio Jurídico Cosme Becar Varela"), debo arribar a la conclusión que no puede extenderse el mecanismo consagrado en dicho artículo a otros supuestos que los que su estructura, sistemática y contenido aceptan, esto es, a pagos provisorios por omisión de declaraciones juradas por anticipos vencidos. El presupuesto de falta de presentación de declaraciones juradas previsto directamente por el artículo 50 se diferencia del contemplado en el artículo 39 bis en la forma de cuantificación, ya que -en el primer caso- el pago a cuenta se calcula tomando el último anticipo ingresado que haya sido declarado o determinado y -en el del nuevo artículo- se calcula con base en las presunciones que prevé la norma. Otra gran diferencia se produce a través de la exigencia prevista en la última parte del tercer párrafo al artículo 50 para el pago a cuenta calculado sobre las presunciones del artículo 39 bis. Por esta norma se exige que: "En ningún caso, el importe que el contribuyente declare o rectifique y abone o regularice en el plazo previsto en el párrafo siguiente podrá ser inferior a las dos terceras partes de los importes estimados por la Autoridad de Aplicación." Este requisito, eventualmente, deberá ser ponderado frente al carácter iuris tantum y posibilidad de ofrecer prueba en contrario que expresamente habilita el artículo 39 bis. El artículo y sus diferencias no pueden ser evaluadas en abstracto, sino que debemos limitarnos a analizar la herramienta utilizada en el caso concreto, para verificar si las prerrogativas utilizadas se tornaron irrazonables, al punto de justificar su tacha por inconstitucionalidad. Para ello verificaremos si el procedimiento seguido por el Fisco ha violado las garantías señaladas por el juez en su sentencia, esto es, debido procedimiento adjetivo, derecho de defensa o negación al acceso a la vía recursiva. En el expediente administrativo n° 2360-0041662/2008 (fs. 1 y ss.) obran avisos de deudas al Sr. Alberto Ramón Fiori, sin que surja la notificación pertinente al pie. En el caso, si bien resultaría razonable el artículo 39 bis, no se ha verificado el acto procedimental central, cual es la notificación e intimación al contribuyente. Es por ello que corresponde revocar la decisión tomada por el Juez de Primera Instancia en cuanto declaró inconstitucionales -en definitiva- los artículos 39 bis y 50 en el caso concreto, aunque -y conforme el párrafo precedente- debemos confirmar la declaración de inhabilidad del Título Ejecutivo n° 367.783, y el rechazo de su ejecución, con fundamento en la falta de notificación -en sede administrativa- al hoy demandado; y ello siguiendo el criterio de los autos: "Fisco PBA c/ Putruele" (expdte. n° 1393/12, en RSD de fecha 12XII2012). Las costas generadas en esta Alzada, corresponde imponerlas a la recurrente vencida (artículo 68 CPCC, por remisión del artículo 25 de la ley n° 13.406). ASÍ VOTO. El Juez Schreginger dijo: - Por coincidir con los razonamientos expresados, adhiero a la opinión de la Dra. Valdez, ASÍ LO VOTO. El Juez Cebey sostuvo: - Que, por similares consideraciones que las expresadas por la Dra. Valdez, VOTO en igual sentido. En virtud del resultado que instruye el Acuerdo que antecede, esta Cámara RESUELVE: 1° Rechazar el recurso de apelación fiscal y confirmar, por los fundamentos que antecedentes, el decisorio de grado; - 2° Tener presente el caso constitucional planteado por la actora a fs. 69 vta.; - 3° Imponer las costas a la vencida (artículo 68 CPCC, por remisión del artículo 25 de la ley n° 13.406); - 4° Regular los honorarios por los trabajos desarrollados ante esta Cámara, al Dr. Juan Valentín Sangiovani T° ?, F° ?, Colegio de Abogados Departamento Judicial Junín, CUIT n° ?, monotributista, en su carácter de patrocinante del demandado, y fijarlos en la suma de Pesos Un Mil Doscientos Cincuenta (\$ 1.250), con más el adicional de Ley (artículos 31, 54 y 57 del decreto ley n° 8904/77); - 5° Por su parte, el Dr. Santiago Jesús Rossi es apoderado fiscal (confr. copia suscripta de poder obrante a fs. 6/7), razón por la cual -en atención a la imposición de costas efectuada- no corresponde regulación de honorarios a dicho profesional de conformidad con lo establecido en el artículo 18 del decreto ley n° 7543/69. Regístrese, comuníquese, notifíquese por Secretaría y devuélvase.

025942E