

## Procedimiento Contencioso Administrativo Excepcion De Inhabilitacion De Instancia Accion De Repeticion

### JURISPRUDENCIA

### Procedimiento contencioso administrativo. Excepción de

inhabilitación de instancia. Acción de repetición

En el marco de una acción de repetición se rechaza la queja deducida por el demandado con motivo de la resolución denegatoria del recurso de inconstitucionalidad que dedujera contra la sentencia de primera instancia que rechazó su excepción de inhabilitación de la instancia.

Buenos Aires, 21 de marzo de 2018 Visto: el expediente indicado en el epígrafe; resulta: 1. El Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, también: GCBA) acude en queja ante el Tribunal con motivo de la resolución denegatoria del recurso de inconstitucionalidad que dedujera contra la sentencia de primera instancia que rechazó su excepción de inhabilitación de la instancia (fs. 39/49 vuelta). 2. En el caso, Antonio Pesce promovió demanda de repetición contra el GCBA por la suma de siete mil trescientos noventa y siete con 48/100 pesos (\$ 7.397,48) que abonó en el marco de una ejecución fiscal (fs. 2/5). A su turno, el GCBA planteó la excepción de inhabilitación de la instancia con fundamento en que la actora no había agotado la vía administrativa antes de la interposición de la demanda (fs. 6/10 vuelta). La jueza de primera instancia desestimó la defensa previa articulada por el GCBA y tuvo por habilitada la instancia (fs. 11/12 vuelta). 3. Contra dicha resolución, el GCBA interpuso recurso de inconstitucionalidad (fs. 13/30). Contestado el traslado por la contraparte (fs. 31/34), la magistrada de grado denegó el remedio extraordinario local (fs. 36/37 vuelta). Para así decidir, consideró que la sentencia impugnada no resultaba definitiva por cuanto no ponía fin al pleito ni impedía su continuación; y el recurrente no había logrado demostrar que, por sus efectos, debiera equiparársela a un pronunciamiento de aquella índole. 4. Disconforme, el GCBA articuló el recurso de queja del que da cuenta el punto 1 precedente. 5. Requerido su dictamen, el Fiscal General Adjunto propició el rechazo de la presentación directa (fs. 81/86). Fundamentos: Las juezas Inés M. Weinberg, Alicia E. C. Ruiz y Ana María Conde dijeron: 1. El GCBA demandado interpuso el recurso de queja en legal tiempo y forma (art. 32 ley 402). Sin embargo, no puede prosperar pues no logra rebatir los fundamentos en que se basó el a quo para declarar inadmisibles sus recursos de inconstitucionalidad -esto es, la inexistencia de una sentencia definitiva o decisión equiparable a tal-. 2. En efecto, el pronunciamiento cuestionado mediante el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el GCBA carece de carácter definitivo toda vez que no pone fin al pleito ni resuelve la cuestión de fondo debatida en la causa. Por el contrario, importa la continuación del trámite del litigio y su desarrollo hasta la sentencia final -conf. lo dicho por este Tribunal, por mayoría, en "GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: "Scania Argentina S.A. c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCyT)", expte. n° 6224/08, sentencia del 28/10/2009; "GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en "Los Conces S.A. c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos", expte. n° 7241/10, sentencia del 29/11/2010; "GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en "Olce Consultores S.R.L c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos", expte. n° 7428/10, sentencia del 20/04/2011-. El único modo en que el GCBA pudo satisfacer este extremo era alegando y demostrando la existencia de un gravamen de imposible o insuficiente reparación ulterior, que tornara equiparable a definitiva la sentencia atacada. Pero el recurrente, a pesar de su esfuerzo argumentativo, no lo logra. Y es que -contrariamente a lo manifestado por el GCBA- los agravios expuestos en la presentación directa podrán ser replanteados ante este Tribunal en ocasión de impugnar la sentencia definitiva, de resultarles desfavorable. Analizar en este momento los planteos realizados por el demandado en sus recursos de inconstitucionalidad y de queja implicaría una intervención prematura de este Estrado que resulta inviable dada la ausencia de invocación de motivos serios que lo ameriten. A ello debe añadirse que existe la posibilidad de que el presente proceso finalice con una sentencia definitiva favorable al aquí recurrente, que torne innecesario que este Tribunal se expida sobre las cuestiones que se plantean en la queja. 3. De acuerdo al desarrollo precedente, cabe concluir que resulta aplicable la reiterada doctrina de este Tribunal conforme la cual la ausencia de una crítica desarrollada y fundada destinada a rebatir los argumentos por los cuales el a quo resolvió no conceder el recurso de inconstitucionalidad obsta a la procedencia de la queja, puesto que la presentación directa resulta así privada del fundamento mínimo tendiente a demostrarla (cf. el Tribunal in re: "Guglielmone, María Dolores s/ art. 74 CC s/ recurso de queja", expte. n° 291/00, resolución del 22/03/2000; "Góngora Martínez, Omar Jorge s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Góngora Martínez, Omar Jorge c/ Banco de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo (art. 14, CCABA)", expte. n° 3264/04 y sus citas, resolución del 23/2/05; entre muchos otros). En virtud de las consideraciones expuestas, consideramos que la queja del GCBA debe ser rechazada. Así lo votamos. El juez José Osvaldo Casás dijo: 1. Concuero con las juezas preopinantes en que la queja del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires debe ser rechazada, porque la sentencia de fs. 11/12 vta. (por la que la jueza titular del juzgado en lo contencioso administrativo y tributario n°22, secretaria n°43

rechazó la excepción de inadmisibilidad de la instancia opuesta por el recurrente) no es definitiva, dado que no pone fin al juicio ni impide su continuación. 2. Por otra parte, el GCBA tampoco demuestra que corresponda equipararla a una definitiva, en la medida en que no acredita que le produzca un gravamen de imposible, difícil o tardía reparación posterior, máxime cuando sus agravios podrán ser replanteados -de subsistir y cumplirse los restantes requisitos de admisibilidad del recurso de inconstitucionalidad- en oportunidad de recurrirse la sentencia definitiva del tribunal superior de la causa. Por lo expuesto, y lo concordemente dictaminado por el Sr. Fiscal General Adjunto, se rechaza la queja del GCBA. Así lo voto. El juez Luis Francisco Lozano dijo: 1. La jueza a quo rechazó la excepción de inadmisibilidad de la instancia interpuesta por el GCBA porque consideró que el artículo 457 del CCAyT sólo requiere, a los efectos de la procedencia de la acción judicial de repetición, tener por acreditado el pago del gravamen debido, accesorios y costas. Concluyó que el reclamo administrativo previo de repetición a que refería el Código Fiscal (en adelante, ?C.F.?) ?...sólo e[ra] condición de admisibilidad de la acción [judicial] de repetición cuando el pago del contribuyente hubiese sido claramente espontáneo? (cf. fs. 12); condición que, a su juicio, no se daba porque la parte actora perseguía la devolución de importes que había abonado en el marco de un juicio ejecutivo. La jueza a quo también sostuvo que del artículo 154 del C.F. surgía que ?...eventuales presentaciones del contribuyente requiriendo en sede administrativa la repetición una vez iniciada la ejecución fiscal, sería inconducente teniendo en cuenta el modo en que se imbrica ese dispositivo con lo que regula su similar art. 457, ya citado? (fs. 12 vuelta). 2. La resolución que rechazó la excepción de inadmisibilidad de la instancia no es en sí una sentencia que disponga del pleito ni impida su continuación por lo que no es la definitiva referida en el art. 26 de la ley n° 402. Sin embargo, en el caso debe ser equiparada a una de esa especie porque, por razones que refiero en el punto 4 de este voto, la intervención judicial presente constituye una invasión a la esfera de facultades constitucionales del Poder Ejecutivo, con peligro, por sobre todo, para la calidad de cosa juzgada judicial a que aspira la sentencia que recaería en autos. Se agrega a ello la circunstancia de que la clase de asunto que nos ocupa no solamente se ha repetido sino que previsiblemente se repetirá. Si de las instancias de mérito surgiera una jurisprudencia encontrada, el desorden sería mayúsculo. Si, por el contrario, prevaleciera la línea de la que viene recurrida el impacto en la esfera de acción del Poder Ejecutivo será también muy considerable. En tales condiciones, se dan las circunstancias que tornan provechosa la existencia de tribunales cimeros de la especie del que crea la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires. 3. En mis votos en las causas ?GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ?Scania Argentina S.A. c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAyT)?, expte. n° 6224/08, sentencia del 28 de octubre de 2009 y ?GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Laboratorios Mar SA c/GCBA s/repetición (art. 457 CCAyT)?, expte. n° 9719/13, sentencia del 11 de junio de 2014, he expuesto las razones por las que corresponde hacer lugar a excepciones de la índole de la que hoy nos ocupa. Las circunstancias descriptas en el punto 2 de este voto, me mueven hoy hacer un desarrollo más detenido del tema, en particular, desde el prisma constitucional. 3.1. La jueza a quo aplicó el texto ordenado del año 2006 del C.F. Sin embargo, el texto al momento en que se inició la presente acción es el correspondiente al año 2011. En lo sucesivo -y salvo referencia en contrario-, me referiré al Código Fiscal vigente (t.o. 2017 con las modificaciones introducidas por la ley n° 5948 para el 2018), cuyo texto coincide tanto con el vigente al momento de la interposición de la acción de repetición en cuestión (C.F. t.o. 2011) como con el aplicado por la jueza a quo (a excepción de un tramo del artículo 158 del C.F., al cual me referiré en el punto 3.3 de este voto). El art. 3 del CCAyT(1) es una norma general, que establece como condición para la impugnación judicial de actos administrativos de alcance particular, la necesidad de agotar la vía administrativa; mientras que el artículo 71 del C.F.(2) es una norma especial, que establece que el contribuyente o responsable que considere que un pago efectuado ha sido indebido y sin causa debe interponer ante la Dirección General de Rentas reclamo de repetición de los tributos. Finalmente, el artículo 457 del CCAyT(3) agrega algo trivial en relación a la acción judicial de repetición, que es que no se puede repetir lo que no ha sido pagado; pero -a diferencia de lo considerado por la jueza a quo- lo dispuesto en este último artículo de ninguna manera debe ser interpretado como derogatorio de la regla general dispuesta en el artículo 3 del CCAyT así como tampoco de lo estipulado en la norma especial (art. 71 C.F.). No lo indica el texto y semejante lectura descuidaría la aplicación de la regla según la cual el intérprete debe dar la más plena aplicación a la voluntad del legislador. 3.2. En los precedentes ?Scania? y ?Laboratorios Mar?, antes citados, sostuve, entre otras cuestiones, que el artículo del C.F. que regula la acción de repetición (hoy art. 71), no contempla excepción alguna a la regla según la cual los contribuyentes deben reclamar la repetición de los tributos ante la Administración. Asimismo, sostuve que la razón de ello venía explicitada, en gran medida, por los párrafos segundo y tercero de dicha norma. La Administración no tiene que reintegrar, sin más, los importes abonados una vez que concluye que asiste razón al contribuyente reclamante; única solución a la que tienen los jueces competencia para arribar frente a una pretensión de repetición. El artículo en cuestión manda al fisco a evaluar no sólo la procedencia del reclamo, sino a analizar si el contribuyente tiene deudas ya sea en el tributo que involucra el pedido de repetición, como en otro. La Administración tiene, primeramente, que compensar los créditos del contribuyente con las deudas que mantenga con el Fisco (cf. el segundo y tercer párrafo del art. 71) y, luego de ello, reintegrar la diferencia si la hubiera o, si cupiere, intimar al

pago de la deuda existente. 3.3. En los precedentes citados, también sostuve que, sin perjuicio de que la regla general prevista en el C.F. es que la repetición es el mecanismo aplicable cuando no hay otro previsto; en el caso de los "pagos a cuenta", además, la repetición estaba expresamente prevista como el mecanismo aplicable. Ello así, en tanto el art. 156 del C.F. (t.o. 2008) decía: "[J]uego de iniciada la ejecución fiscal el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no está obligado a considerar reclamaciones del contribuyente contra el importe requerido, sino por vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio. Este artículo ha sido modificado, pero esa modificación parcial no cambia la solución arribada. Veamos: El artículo 158 (C.F., t.o. 2011, hoy art.195), en lo que interesa, estipula lo siguiente: "(...) [c]uando la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos aceptare las reclamaciones del contribuyente y esté regularizada su situación por el nuevo monto determinado -si lo hubiere- bastará al respecto la constancia suscripta por el funcionario competente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos para enderezar o concluir la ejecución fiscal o administrativa según corresponda. Sin perjuicio de lo expuesto, subsiste la obligación del contribuyente de tener que satisfacer las costas y gastos del juicio (...)". La nueva norma elimina la referencia a la "facultad" de la Administración de considerar el tema, porque, claro está, la Administración debe considerarlo, aunque ello no necesariamente impacte en la ejecución fiscal iniciada previamente. Es decir, el texto anterior libraba al Fisco examinar o no el planteo. El nuevo no lo veda sino que lo impone. En ese marco, se agrega la regulación de un mecanismo para hacer valer los acuerdos arribados con el fisco (vgr. la presentación de una constancia suscripta por un funcionario competente de la AGIP); y se mantiene la obligación del contribuyente o responsable de satisfacer las costas y gastos del juicio de ejecución. En cuanto a la vía para hacer la reclamación, y aunque no lo diga expresamente la norma, será la prevista en el art. 58 del C.F. dado que este principio general no se ve alterado por la modificación normativa antes apuntada. En otras palabras, la solución es la misma.

3.4. La sentencia apelada afirma que: "...lo que dimana de la norma aducida como aplicable (...) es que eventuales presentaciones del contribuyente requiriendo en sede administrativa la repetición una vez iniciada la ejecución fiscal, sería inconducente teniendo en cuenta el modo en que se imbrica ese dispositivo con lo que regula su similar art. 457, ya citado" (fs. 12 vuelta). Pero, no indica por qué la presentación de la actora en sede administrativa resultaría inconducente para resolver su pretensión. El art. 5 del CCAyT regula las condiciones bajo las cuales resulta posible presumir la ineficacia de acudir a la instancia administrativa. El mencionado artículo establece lo siguiente: "No es necesario agotar la instancia administrativa cuando mediere una clara conducta de la autoridad administrativa que haga presumir la ineficacia cierta de acudir a dicha instancia". Para que este artículo resulte aplicable debe identificarse una conducta concreta de la Administración que implique una decisión de autoridad con competencia para dictarla y que esa decisión sea incompatible con aquella que pretende el contribuyente o responsable. También, y aunque no lo diga expresamente la norma, se deriva lógicamente de ella que la conducta en cuestión debió haber tenido en consideración los argumentos en que se basa el contribuyente o responsable para sostener su reclamo. Nada de ello ocurre en este caso, puesto que -como dije-, la ejecución fiscal se inició en base a una liquidación provisoria, sujeta a modificación en caso que el contribuyente aporte elementos tendientes a determinar el importe de la obligación fiscal debida -si es que lo hubiera-.

4. Hasta aquí quedaron expuestas las razones por las cuales la interpretación del CCAyT y del Código Fiscal cuestionada constituye un apartamiento de la ley aplicable. Analizada la cuestión desde el prisma constitucional, la solución es la misma. De dos interpretaciones posibles de una ley corresponde adoptar la más armónica con la Constitución. Este es un criterio antiguo e inconcuso, casi diría ineludible en cualquier sistema constitucional (Fallos: 314:1445; 321:730 y sus citas, entre muchos otros). Ni en la CN ni en la CCBA cualquier disputa puede llegar a la justicia. Ni aun cuando verse sobre una cuestión de derecho o que quepa apreciar desde la perspectiva de lo legalmente obligatorio. La disputa tiene que tener un grado de desarrollo y concreción que posibilite emitir, a su respecto, una solución que tenga alcance individual y pueda adquirir la inmutabilidad y el carácter irrevisable de la cosa juzgada judicial. Cuando se trata de controlar a la Administración, por tratarse de otro poder del Estado cuyas competencias no son asumibles por el judicial, ese control jurisdiccional debe limitarse a la legalidad y llegar cuando el otro poder ha ejercido su competencia en forma completa y definitiva. De lo contrario, o bien se habría eliminado definitivamente el ejercicio de la competencia por el órgano administrador o bien ella sería ejercida como instancia revisora de la decisión del juez. Es por ello que el control jurisdiccional de la Administración aparece cuando el órgano competente superior ha emitido su acto final. A estos fines, la determinación de la existencia y alcance de una obligación tributaria no aparece como una competencia judicial, tal como lo sería la de la existencia y alcance de un crédito comercial controvertido. Ello así, porque el Poder Ejecutivo es el órgano recaudador con arreglo al art. 104 inciso 25 de la CCABA. En ese orden de ideas, mientras una controversia acerca de un crédito comercial podría completar su concreción en oportunidad de contestar demanda, tal el caso en que la acción se instala directamente sin intercambio previo de comunicaciones entre las partes de la relación jurídica, esto no ocurre en el supuesto de la relativa al crédito fiscal. No tratan los jueces directamente acerca de la existencia y alcance de una obligación fiscal sino de algo bien distinto, la validez de un acto emitido por una Administración fiscal acerca de dicha obligación. Si procedieran de otro modo, imposibilitarían

el ejercicio de parte de los poderes del recaudador o, peor aún, deberían soportar que ese ejercicio fuera una instancia revisora de la decisión del juez. En efecto, si en nuestro caso no se hace lugar a la excepción opuesta por el GCBA, el juez deberá expedirse acerca de la obligación tributaria sin tener una resolución administrativa acerca de ella. Ello es así, puesto que no existe pronunciamiento acerca de lo que propone la actora. Hasta el presente, el Fisco ha formulado una liquidación provisoria, no se ha expedido sobre la definitiva, que es lo que plantea la actora. Para hacerlo, podría emplear sus poderes de fiscalización. Pero, ciertamente, fuera del proceso. De ahí que sea necesario cumplir la etapa de examen y decisión administrativa con carácter previo a la intervención judicial. Al no hacerlo se frustra el empleo de herramientas de fiscalización tales como el requerimiento de información, el examen de documentación o la inspección de establecimientos. Asimismo, el examen judicial prematuro redundaría en frustrar la posibilidad de examinar el período ya prescripto, examen que revive debido a que, quien repite, renuncia, por imperio de la ley, a oponer esa defensa. En síntesis, la interpretación según la cual cabe examinar el planteo de la actora sin requerir el agotamiento de la vía administrativa supone sustituir el control de legitimidad de un acto administrativo como objeto del proceso por el examen directo acerca de la existencia y alcance de la obligación tributaria, obstaculizar el empleo de herramientas de fiscalización previstas en la ley y al menos dificultar el examen del período que habilita el art. 71 del C.F. Entiendo que la interpretación que asumo como correcta es más armónica con la CCBA, puesto que supera naturalmente todas estas dificultades.

5. Por las razones expuestas, habiendo dictaminado el Fiscal General Adjunto, voto por: hacer lugar a la queja y al recurso de inconstitucionalidad; revocar la sentencia de fs. 11/12 vuelta; hacer lugar a la excepción de inhabilidad de instancia planteada por el GCBA y rechazar la demanda. Costas a la vencida.

6. Finalmente, si bien la solución propiciada demandaría solicitar a las instancias de mérito los autos principales, en tanto mi voto constituye, conforme al resultado que surge del acuerdo, una posición de minoría, deviene innecesario avanzar en tal sentido. Por ello, de acuerdo con lo dictaminado por el Fiscal General Adjunto, por mayoría, el Tribunal Superior de Justicia resuelve:

1. Rechazar la queja interpuesta por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
2. Mandar que se registre, se notifique y, oportunamente, se remita al juzgado interviniente para que sea agregada a los autos principales.

Notas:

(1) ?Artículo 3º - De las Condiciones de Ejercicio. 1. Es condición de ejercicio de la acción contencioso administrativa: 2. Cuando se trate de actos administrativos de alcance particular definitivos equiparables, dictados de oficio o a petición de parte; es necesario el agotamiento de la instancia administrativa por medio de las vías recursivas pertinentes??

(2) ?Artículo 71.- Los contribuyentes y responsables deberán interponer ante la Dirección General de Rentas reclamo de repetición de los tributos, cuando consideren que el pago ha sido indebido y sin causa. Cuando se interponga reclamo de repetición se procederá en primer término a verificar la existencia de deuda con respecto al tributo que se trata u otro tributo en el que el contribuyente o responsable se encuentre o debiera estar inscripto. En caso de detectarse deuda, se procede en primer lugar a su compensación con el crédito reclamado, reintegrando o intimando el pago de la diferencia resultante.?

(3) Art. 457 CCAyT ?En los casos de sentencias dictadas en los juicios de ejecución fiscal por cobro de tributos, la acción de repetición sólo puede deducirse una vez satisfecho el tributo adeudado, accesorios y costas.?

030022E