

Deuda Tributaria Solve Et Repete Seguro De Cauccion Sustanciacion

JURISPRUDENCIA

Deuda tributaria. Solve et repete. Seguro de caución. Sustanciación

Se confirma el fallo en cuanto entendió procedente la sustitución del pago previo de la obligación tributaria con un seguro de caución, ofrecimiento que no necesariamente debe sustanciarse con el organismo recaudador. Salta, 13 de mayo de 2019.

Y VISTOS: Estos autos caratulados ?CARMONA, MARÍA MERCEDES VS. DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS DE LA PROVINCIA DE SALTA Y/O PODER EJECUTIVO DE LA PROVINCIA DE SALTA - RECURSO DE APELACIÓN? (Expte. N° CJS 39.398/18), y CONSIDERANDO: La Dra. Teresa Ovejero Cornejo, los Dres. Guillermo Alberto Posadas y Sergio Fabián Vittar, dijeron: 1º) Que contra los autos interlocutorios de fs. 73/75 y 95 y vta., que resolvieron intimar a la actora al pago de la suma liquidada en concepto de impuesto a las actividades económicas, disponiendo con carácter previo el ofrecimiento de un seguro de caución o caución real, y declarar la admisibilidad formal de la demanda, respectivamente, interpuso recurso de apelación el Estado Provincial a fs. 100 y vta. Para resolver como lo hizo, la magistrada, luego de repasar la evolución del criterio jurisprudencial sostenido por esta Corte en materia de aplicación del principio ?solve et repete? plasmado en el art. 28 del Código Procesal Contencioso Administrativo, entendió la constitucionalidad de tal recaudo de promoción de la demanda y valoró la ausencia de probanzas en la causa que permitan excepcionar dicho requisito en torno a la imposibilidad de la actora de hacer frente al tributo, o su carácter desproporcionado en relación a su capacidad contributiva. De tal modo, intimó a la contribuyente a depositar la suma de \$ 46.341,30 (pesos cuarenta y seis mil trescientos cuarenta y uno con treinta centavos) en concepto de impuesto a las actividades económicas sin perjuicio de otorgar a aquélla la oportunidad de sustituir dicho importe por la contratación de un seguro de caución o garantía real suficiente con arreglo a la doctrina sentada por este Tribunal en el caso ?Western Geco S.A.? (Tomo 139:751). Ofrecido a fs. 90 por la actora como caución real el automotor Dominio ..., libre de gravámenes y con un valor de \$ 135.000 (pesos ciento treinta y cinco mil) con arreglo a la guía de precios de ACARA, la jueza valoró su suficiencia y decidió declarar la admisibilidad de la acción en la comprensión de que el Decreto 159/17 constituye el acto definitivo y causatorio de estado que dejó expedita la instancia judicial. 2º) Que al expresar los agravios (fs. 105/112), la Provincia de Salta cuestiona la omisión por parte de la jueza ?a quo? de dar curso, con carácter previo a la aceptación de la caución real, al procedimiento incidental probatorio, al que valora de cumplimiento inexorable y naturaleza pretoriana, a fin de acreditar la imposibilidad o incapacidad del contribuyente de abonar el tributo, o que su monto resulta desproporcionado con su capital social o volumen patrimonial o de operaciones. Arguye que se ha efectuado una errónea interpretación de los arts. 71 del Código Fiscal y 28 de Código Procesal Contencioso Administrativo al declarar la admisibilidad formal de la demanda con el mero ofrecimiento de una caución real que provoca -dice- una grave afectación del erario público provincial, convirtiendo en letra muerta el principio ?solve et repete?, con olvido de que el pago exigido en la Resolución 464/2013 de la Dirección General de Rentas significa ?el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación?, con cita del art. 865 y sgtes. del C.C.C. Refiere que con arreglo al art. 71 del Código Fiscal, la exigencia legal de admisibilidad de la acción se integra con el depósito del capital adeudado con sus intereses, rubro que fue indebidamente omitido ya que -resalta- dentro del concepto de ?accesorios? que menciona el art. 28 del C.P.C.A. se contempla a los intereses resarcitorios. Menciona el precedente de esta Corte ?Alfredo Brugnoli Cereales S.R.L.? del 28 de julio de 2017, registrado en Tomo 213:127, en cuanto allí se señaló que ?Tratándose de un requisito de admisibilidad de la impugnación judicial, es de cumplimiento inexcusable, sin perjuicio de que, atendiendo a la necesidad de garantizar el derecho de defensa en juicio -como lo ha decidido reiteradamente la Corte Suprema de Justicia de la Nación- pueda ser morigerado cuando el actor acredita la existencia de una desproporcionada magnitud entre la suma que debe ingresar y su concreta capacidad económica o su estado patrimonial, es decir, en supuestos en que el cumplimiento del pago previo obstaculiza real y efectivamente el acceso a la jurisdicción, lo que no ocurre en estos autos, donde el recurrente no ha rebatido la ausencia de elementos que permitan tener por acreditados los extremos que habilitarían alguna de las excepciones a la regla?. Finalmente, resalta que la jueza de grado incumplió con la obligación legal impuesta por el art. 40 de la Ley Orgánica del Poder Judicial al resolver apartándose de la doctrina judicial que emana de los casos ?Salim? (Tomo 211:87) y ?Solá? (Tomo 185:75). A fs. 115/120 contesta los agravios la parte actora, quien luego de solicitar la deserción técnica del recurso por ausencia de agravios, niega el aludido incumplimiento de la vía incidental obligatoria ni afectación del art. 40 de la Ley 5642, por cuanto ha quedado acreditada con las constancias de autos la desproporción entre las condiciones económicas de la accionante y el monto del tributo. En tal sentido, interpreta que la caución real cumple su objeto de resguardar el eventual crédito que nazca a favor del organismo recaudador frente a su posible insolvencia. Por último, afirma que los intereses no se encuentran comprendidos en el concepto de accesorios referido por el art. 71 del Código

Fiscal sin perjuicio de que el valor del bien ofrecido como garantía supera el importe de \$ 101.165,93 (pesos ciento un mil ciento sesenta y cinco con noventa y tres centavos) reclamado por la demandada. A fs. 133/136 se pronuncia el Procurador General de la Provincia en mérito a los argumentos que allí explicita. A fs. 137 se llaman autos para resolver, providencia que se encuentra firme.

2º) Que las cuestiones a resolver en el presente caso pueden acotarse a los siguientes interrogantes: a) ¿resulta procedente la sustitución del pago previo en supuestos donde la obligación tributaria sea afianzada de modo suficiente?; b) ¿el ofrecimiento de un seguro de caución o caución real que sustituya el importe a integrar por aquel concepto debe sustanciarse con el organismo recaudador?; c) ¿el pago previo comprende el capital y sus intereses con arreglo al actual art. 71 del Código Fiscal?

3º) Que para abordar la primera cuestión insinuada, cabe tener presente que la mentada regla del "solve et repete" ha sido receptada en diversos ordenamientos locales, tal como el art. 28 del Código Contencioso Administrativo de Salta y en distintas leyes del ámbito federal (v.g. arts. 15 de la Ley 18820; 26 de la Ley 24463) y su validez constitucional fue declarada por una constante jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, destacándose que el requisito del previo pago no importa, por sí mismo, violación del art. 18 de la Ley Fundamental (cfr. doctrina de Fallos, 247:181; 287:473, entre muchos otros), ni contraría el art. 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos (cfr. Fallos, 312:2490, entre otros). Ello sin embargo, la Corte Federal ha morigerado tal exigencia en aquellos casos en los que existe una desproporcionada magnitud entre la suma que el contribuyente debe ingresar y su concreta capacidad económica o su estado patrimonial (cfr. Fallos, 247:181; 250:208), a fin de evitar que ese pago previo se traduzca en un real menoscabo de garantías que cuentan con protección constitucional (cfr. Fallos, 285:302; 322:332; 329:4259, entre otros). Por su parte, este Tribunal, en su integración mayoritaria, acompañó de modo invariable tal postura (Tomo 174:801; 213:127; 216:253, entre muchos otros). Asimismo, en otra muestra de flexibilización del principio en estudio, a partir del precedente "Western Geco S.A." registrado en Tomo 139:751, esta Corte comenzó a admitir la posibilidad de sustituir el importe a abonar por algún medio que garantice su efectiva satisfacción, tal como la contratación de un seguro de caución u otra garantía real, como ocurrió en autos (Tomo 211:87; 213:127; 216:253, entre otros).

4º) Que con esos parámetros, al admitir la posibilidad de afianzar la obligación tributaria, si bien este Tribunal señaló que resulta válido el ofrecimiento por parte de la actora de una garantía suficiente y de ello se corra vista a la demandada no surge necesariamente la instauración pretoriana de un trámite bilateral obligatorio previo a la aceptación de aquélla, sino que la eventual formación del incidente tiene relación directa con la necesidad de producir probanzas que acrediten la imposibilidad o extrema dificultad económica del actor, situación ajena al caso de autos atento a la suficiencia de la caución real ofrecida. En este sentido, la Corte Federal en "Orígenes AFJP S.A." (Fallos, 331:2480), al admitir una póliza de caución como garantía de una deuda por aportes y contribuciones a la seguridad social, sin exigir la acreditación de la incapacidad económica del actor, sostuvo que el principio "solve et repete" tiene por finalidad asegurar el cobro de los montos determinados como deuda del organismo recaudador y evitar que el contribuyente se insolvente, extremos que -precisamente- se verifican en autos con la caución real aceptada por la jueza de grado. Al respecto, como bien lo señala el señor Procurador General de la Provincia, la valuación del automotor en \$ 135.000 (v. informe de fs. 87) supera el importe del impuesto reclamado y sus accesorios (\$ 101.165,93). En consecuencia, resulta razonable el criterio seguido al respecto por la jueza de grado al considerar suficiente la caución ofrecida, correspondiendo se ordene su inscripción en el Registro Nacional de la Propiedad Automotor pertinente.

5º) Que de esta suerte, al haberse concluido en la procedencia del afianzamiento del pago previo y en la ausencia de una obligación de promover una etapa incidental al respecto y, dentro del marco legal en que debe resolverse la controversia planteada (arts. 28 del Código Contencioso Administrativo y 71 del Código Fiscal), está claramente establecido que la obligatoriedad legal del pago previo habilitante de la jurisdicción contencioso-administrativa, sólo alcanza al tributo y sus accesorios (intereses resarcitorios del art. 36 del Código Fiscal), y así lo ha sostenido esta Corte (en voto de la mayoría) en precedentes recientes (Tomo 211:87; 213:127, entre otros). En consecuencia, asiste razón a la Provincia de Salta en este aspecto, por lo que corresponde modificar el punto I de la parte resolutive del auto interlocutorio de fs. 73/75, debiendo consignarse el monto de \$ 101.165,93 en concepto de capital con más sus intereses, con arreglo a la determinación de oficio practicada en la Resolución 0464-13 de la Dirección General de Rentas, monto que, como ya se ha expresado, se encuentra asegurado con la caución real ofrecida por la actora.

6º) Que en definitiva, cabe hacer lugar parcialmente al recurso de apelación de fs. 100 y vta. y, en su mérito, modificar el punto I de la parte resolutive del auto interlocutorio de fs. 73/75, debiendo consignarse el monto de \$ 101.165,93 en concepto de capital con más sus intereses y confirmarla en lo demás, al igual que la sentencia de fs. 95 y vta. Costas por su orden al no advertirse temeridad (art. 15, C.P.C.A.).

El Dr. Guillermo Alberto Catalano, dijo: 1º) Que adhiero al voto que abre el presente acuerdo en sus fundamentos y solución jurídica. Además, considero oportuno expresar lo siguiente. 2º) Que si bien en anteriores oportunidades me pronuncié en el sentido de que los montos determinados en concepto de multa integraban el pago previo exigido por el art. 28 del C.P.C.A., un nuevo análisis de la cuestión me lleva a concluir que la obligación legal que habilita la jurisdicción contencioso administrativa alcanza sólo al tributo y sus accesorios, sin considerar los importes reclamados

por el organismo fiscal a título de multa. Al respecto, cabe destacar que la mencionada norma procedimental prescribe que "cuando la resolución administrativa, que motivase la demanda, en su parte dispositiva, ordenase el pago de alguna suma de dinero, proveniente de liquidación de cuentas o de impuestos, el demandante no podrá promover la acción sin abonar previamente la suma referida". El mentado dispositivo legal contempla tanto las deudas no tributarias como las que si lo son, bajo la lacónica expresión "liquidación de cuentas" e "impuestos", lo que exige del intérprete un particular esfuerzo. En el caso de las deudas de origen tributario, la interpretación debe ser realizada en consonancia con las disposiciones del Código Fiscal de la Provincia, entre las que cobra especial relevancia la contenida en el art. 71 de dicho cuerpo que establece "luego de haber sufrido sucesivas modificaciones y en la redacción final dispuesta por la Ley 7774- que las "Resoluciones del Ministro de Economía, Infraestructura y Servicios Públicos o el que en el futuro lo reemplace y las decisiones emanadas del Gobernador de la Provincia serán definitivas, quedando a salvo el derecho de los recurrentes para entablar acción judicial, previo cumplimiento, en su caso, de las obligaciones fiscales, determinadas en la instancia administrativa, con excepción de las multas". En ese contexto, y tomando en consideración que el artículo antes transcrito del Código Fiscal constituye una norma específica en la materia dictada con posterioridad al art. 28 del C.P.C.A., no puede prescindirse de lo dispuesto por aquél en el sentido de que la multa queda exceptuada del requisito del pago previo a fin de promover la acción judicial pertinente. En otro orden, debe destacarse que las multas no integran los recursos normales del fisco, no contándose las presupuestariamente como ingresos ordinarios dado su eventualidad. Por tal razón el hecho que no se paguen en el momento en que la Administración las aplica, y que se permita su impugnación judicial sin previo pago, no destruye el equilibrio funcional del presupuesto, no urgiendo exigir su inmediato pago (De Juano, Manuel, "Curso de Finanzas y Derecho Tributario", 2º Ed., Tomo I, pág. 446; Tribiño, Carlos R. "La exigencia del 'solve et repete' en el régimen contencioso administrativo bonaerense", J.A. 1985-III-631). Por otra parte, es oportuno recordar que conforme constante doctrina de este Tribunal, en materia de acceso a la justicia, el principio rector es el de "in dubio pro actione", de acuerdo con el cual, el examen de las condiciones de admisibilidad de la demanda contencioso administrativa no se compadece con el excesivo rigor formal de los razonamientos lógicos, pues lo esencial es dar a las normas procesales un alcance acorde con el contexto general y los fines que las informan, a fin de posibilitar al demandante la tutela judicial efectiva de sus derechos, en consonancia con la garantía prevista por el art. 18 de la Constitución Nacional (cfr. Tomo 65:591; 67:645, 593).

3º) Que sentado lo anterior, en el caso resulta ajustado a derecho que se disponga, tal como lo hizo la señora jueza de grado, otorgar la posibilidad a la actora de sustituir el importe del pago previo del tributo por una garantía suficiente en cumplimiento del requisito inexcusable de admisibilidad de la impugnación judicial contenido en el art. 28 del C.P.C.A., toda vez que el principio "solve et repete" tiene por finalidad asegurar el cobro de los montos determinados como deudas por el organismo recaudador y evitar que el contribuyente se insolvente (dictamen del Procurador al que adhirió la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos, 331:2480). Bajo los referidos parámetros, la suficiencia de la caución real ofrecida por la accionante, torna innecesario el procedimiento incidental probatorio tendiente a acreditar la incapacidad del contribuyente de abonar el tributo en cuestión. Sin perjuicio de lo manifestado, se advierte que en autos la garantía exigida a la actora lo fue sólo con relación al tributo y no respecto del importe determinado en concepto de intereses, motivo por el cual cabe concluir que le asiste razón a la accionada sobre este punto. La Dra. Sandra Bonari, dijo:

1º) Que adhiero a los considerandos 1º a 4º del voto que abre el presente acuerdo, y a la conclusión a la que arriba en cuanto en el -sub lite- resulta procedente, en orden al cumplimiento del requisito de admisibilidad de la demanda, el afianzamiento del pago previo y la inexistencia de una obligación de promover una etapa incidental al respecto. Sin embargo disiento con la solución jurídica que se propicia en cuanto a la obligatoriedad de incluir, en el importe a afianzar, los intereses determinados en el acto administrativo. Ello por los siguientes fundamentos.

2º) Que ocasiona agravio a la apelante la omisión de incluir en el monto a afianzar, los intereses previstos en la Resolución 464/13 de la D.G.R. En orden a determinar si asiste razón o no a la recurrente, estimo necesario analizar las normas que sustentan la obligatoriedad del pago previo para habilitar la instancia judicial, incluyéndose en esa labor hermenéutica la determinación de sus alcances y sus antecedentes históricos. Ello así toda vez que la sentencia apelada al remitir al art. 71 del Código Fiscal de la Provincia, no formuló ninguna consideración acerca de por qué se intimó solamente el monto del capital consignado en la resolución administrativa, y no sus intereses. En el derrotero antes invocado, cabe hacer mención que, el art. 28 del Código de Procedimientos en lo Contencioso Administrativo (Ley 793, modificada parcialmente por las Leyes 6569 y 7822) prescribe: "Cuando la resolución administrativa, que motivase la demanda, en su parte dispositiva, ordenase el pago de alguna suma de dinero, proveniente de liquidación de cuentas o de impuestos, el demandante no podrá promover la acción sin abonar previamente la suma referida". Está claro que el mentado dispositivo legal contempla tanto las deudas no tributarias como las que sí lo son, bajo la lacónica expresión "liquidación de cuentas o de impuestos", que exigen del intérprete un particular esfuerzo tendiente a conciliar la preceptiva aplicable, cometido que no podrá prescindir -como lo tiene dicho este Tribunal- de la consideración en cuanto que las normas fiscales contenidas en el código de la materia ("Código Fiscal de la Provincia", Decreto Ley 9/75 y sus

modificatorias), son posteriores al Código Contencioso Administrativo (Ley 793 del 13-02-1908) y son específicas en la materia tributaria; de ahí que el análisis concerniente al alcance y contenido del instituto del "solve et repete" deba realizarse a la luz del entonces art. 56 (hoy 71) del ordenamiento fiscal, de donde se tiene que en una cuestión de naturaleza tributaria, la norma contenida en el art. 28 del código ritual administrativo solamente puede interpretarse, de manera compatible con la inteligencia asignada a la citada disposición fiscal (esta Corte, Tomo 65:967). En esa hermenéutica es preciso recalcar que el art. 71 del mentado código, que regla la acción para impugnar judicialmente los actos de determinación de tributos, ha sido modificado en su redacción en diversas oportunidades, lo que motivó la variación de su alcance, a la vez que, como se verá, generó también diversas interpretaciones de este Tribunal a fin de precisar el sentido y alcance de la norma. En ese orden, el Código Fiscal (según t.o. 1975) establecía una vía recursiva específica que concluía con el recurso de apelación ante el ministro de economía; su art. 56 expresaba que "Las resoluciones que dicte el Ministerio en los recursos de apelación o las de la Dirección no apeladas dentro de los términos previstos, no serán susceptibles de recurso alguno quedando a salvo el derecho de los contribuyentes para entablar la acción judicial por repetición, previo cumplimiento de las obligaciones fiscales?". Dicha norma fue posteriormente modificada por Ley 5552 (promulgada el 5/3/80) que introdujo modificaciones al sistema recursivo previsto, y dispuso la aplicación del procedimiento impugnatorio previsto en la Ley 5348 (art. 52); en su art. 54 contempló también el "solve et repete" al prescribir que "Las resoluciones de la Dirección y del Ministerio de Economía no recurridas dentro de los términos previstos, y las decisiones emanadas del Gobernador de la Provincia serán definitivas, quedando a salvo el derecho de los recurrentes para entablar acción judicial por repetición, previo cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas y determinadas en la instancia administrativa?". En el contexto de vigencia de la citada normativa, este Tribunal, en la causa "Aerolíneas Argentinas S.A. (A.R.S.A.) vs. Provincia de Salta - apelación" registrada en Tomo 65:967 se pronunció acerca del alcance de la norma contenida en el código y, por los fundamentos que se dan por reproducidos en honor a la brevedad, concluyó que el pago previo de las "obligaciones fiscales" exigido por el art. 54 del Código Fiscal para promover la demanda de repetición, no comprende el pago de los intereses del importe determinado en concepto de impuesto por el órgano fiscal?. Con posterioridad, mediante Ley 7359 (t.o. por Decreto 2039 publicado el 27/10/05) se modificó el art. 54 del Código Fiscal, y se lo sustituyó por el art. 71, cuyo texto quedó redactado de la siguiente manera: "Las resoluciones del Ministro de Hacienda y Obras Públicas y las decisiones emanadas del Gobernador de la Provincia serán definitivas, quedando a salvo el derecho de los recurrentes para entablar acción judicial por repetición, previo cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas incluyendo sus accesorios, y determinada en la instancia administrativa?". Como se colige, dicha modificación, incorporó el concepto de "accesorios" sin especificar su contenido. De tal manera, fue este Tribunal quien debió interpretar ese ambiguo e indeterminado concepto para precisar el alcance de la exigencia contenida en el art. 28 del C.P.C.A. En particular, y dejando sentado que el término "accesorios" resultaba comprensivo de los intereses que devengara el capital, la controversia se centró en determinar si se encontraban alcanzadas en esa expresión las multas que impusiera la administración. Es así que esta Corte a través de numerosos precedentes (Tomo 107:253; 114:1079; 117:609; 139:751; 155:81, entre otros) sostuvo que dicho término incluyó dentro de la expresión "accesorios", no solo a los intereses, sino también a las multas; y que el requisito del "solve et repete", en su más amplia formulación, exige que la impugnación judicial o administrativa de cualquier acto administrativo que contenga o implique la liquidación de un crédito a favor del Estado sólo es posible si el particular se aviene previamente a realizar su pago (Tomo 154:691). Sin embargo, a partir del precedente registrado en Tomo 174:737, esta Corte por mayoría sostuvo la no aplicación del "solve et repete" respecto de las multas. Ahora bien, en su actual redacción, conforme Ley 7774 (publicada en fecha 02/07/2013, Boletín Oficial N° 19.095), el art. 71 del Código fiscal dispone "Las resoluciones del Ministro de Economía, Infraestructura y Servicios Públicos o el que en el futuro lo reemplace y las decisiones emanadas del Gobernador de la Provincia serán definitivas, quedando a salvo el derecho de los recurrentes para entablar acción judicial, previo cumplimiento, en su caso, de las obligaciones fiscales, determinadas en la instancia administrativa, con excepción de las multas?". La redacción de la norma, exime de manera expresa el pago de las multas a los fines de entablar la acción judicial, con lo cual la cuestión acerca de su exigibilidad queda definitivamente zanjada. Sin embargo, no ocurre lo mismo con relación a los "accesorios". La nueva redacción, contrariamente a lo que sucede respecto de las multas, no los excluyó expresamente. Dicha exigencia fue suprimida de la redacción de la norma, lo que conlleva, en función de los agravios expresados por la demandada, nuevamente la exigencia de interpretar si dicha supresión obedeció a la voluntad del legislador de eliminar la exigencia de tales accesorios, o si los mismos se encuentran comprendidos dentro del término "obligaciones fiscales?". Adelanto opinión en el sentido de que tales "accesorios" no resultan exigibles, por lo que el agravio de la Provincia de Salta en este aspecto debe ser rechazado. En primer lugar por su falta de exigibilidad en forma expresa en la ley. Es sabido que en materia tributaria rige el principio de reserva, el cual marca una pauta hermenéutica fundamental basada en el respeto a la letra de la ley, pues como lo ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación en innumerables precedentes, la interpretación de las normas tributarias encuentra un valladar inquebrantable en el principio

de legalidad, por más loables que sean los fines que la inspiran, su límite siempre es la ley (Fallos, 316:115, entre otros). En este sentido, el Máximo Tribunal tiene dicho que "cuando la letra de la ley es clara se debe respetar su texto, ya que este revela la voluntad legislativa ..." (Fallos, 184:5); "aún cuando ello no implique necesariamente prescindir de otros métodos interpretativos, en tanto sirvan para verificar el resultado obtenido mediante el análisis gramatical" (Fallos, 300:558; 301:595; 308:458). A mayor abundamiento, este Tribunal sostuvo que "la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una interpretación que equivalga a prescindir del texto legal. De ahí que la exégesis de las normas legales debe practicarse sin violencia de su letra y de su espíritu, con el propósito de efectuar una interpretación que no resulte ajena a lo que la ley establece, desde que la primera fuente de hermenéutica de la ley es su letra" (cfr. Tomo 204:989). De esa manera, al haberse eliminado del texto del art. 71 del Código Fiscal la exigencia del pago previo de los accesorios como condición para habilitar la instancia judicial, la interpretación literal de la norma conlleva a concluir por su falta de exigibilidad. En segundo lugar, porque la interpretación sistemática del Código, al igual que la jurisprudencia de esta Corte, conllevan a identificar el término "obligaciones fiscales" con el de "tributo" (en sus diversas especies de impuesto, tasa y contribución), distinguiéndolo, a su vez, del concepto de "accesorios" el que se corresponde con el de "intereses". En efecto, el art. 1º del Código Fiscal dispone que "las obligaciones fiscales que establezca la Provincia de Salta, sean impuestos, tasas o contribuciones, se regirán por las disposiciones de este Código o de leyes fiscales especiales". Claramente la norma identifica el vocablo "obligaciones fiscales" con los tributos, sin incluir en su concepto, ningún tipo de accesorios como intereses, recargos, actualizaciones, etc. Por su parte, en el art. 33, referido a la vista, intimación y efectos de la determinación de oficio preceptúa: "... La resolución de determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y demás accesorios, cuando correspondiesen ...". En esa redacción, la norma distingue nuevamente el tributo de los "accesorios", englobando dentro de este término a los intereses, como sinónimo al incluir la proposición conjuntiva "y", de modo que ambos conceptos no pueden ser confundidos en una misma expresión. En el art. 69 del citado cuerpo legal, en lo atinente al trámite recursivo contra las resoluciones de la Dirección General de Rentas, el codificador escinde en forma inequívoca, los términos tributos, sanciones y "accesorios", por lo que le está vedado al intérprete, de igual modo, confundir ambos conceptos. Otra clara distinción entre tributos y "accesorios" puede constatarse en el art. 80 del Código Fiscal, en ocasión de regularse el régimen de facilidades de pago respecto de deudas tributarias al estatuir la norma: "La Dirección podrá conceder facilidades para el pago de los tributos, intereses, recargos, otros accesorios y multas ...". Al tratar la normativa fiscal el instituto de la prescripción tributaria, en el tercer párrafo del art. 92 se establece que "El término para la prescripción de la acción para el cobro judicial y administrativo de impuestos, tasas, contribuciones, accesorios y multas ...", dejándose traslucir, por tanto, que los "accesorios" comprenden a los intereses. De esta manera, en el caso, resulta de aplicación la doctrina sentada por el Máximo Tribunal Federal, según la cual cuando la ley emplea varios términos sucesivos -en la especie impuestos, tasas, contribuciones, accesorios y multas- la regla más segura de interpretación consiste en colegir que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, por cuanto el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador (Fallos, 200:165; 299:167; 304:1820, entre otros). A mayor abundamiento, el art. 182, último párrafo del Código Fiscal en lo relativo al impuesto a las actividades económicas previsto en el Título Segundo estatuye: "los importes determinados de conformidad a las normas precedentes serán susceptibles de la aplicación de los accesorios previstos por este Código", manifestación que permite inferir que el término del que se vale el legislador es sinónimo de intereses. Con la misma claridad y contundencia verificada en la legislación fiscal local, hállase establecida una categórica definición conceptual de los "accesorios" en el régimen tributario nacional que impide confundirlos con los tributos. Así, en el art. 53 de la Ley 11683 (t.o. por Decreto 821/98, con las modificaciones introducidas por el Decreto 1334 y la Ley 26044) se prescribe que "Están obligados a pagar los accesorios quienes deban abonar los respectivos impuestos, anticipos y otros pagos a cuenta", dejando entrever, sin duda alguna, que se trata del pago de intereses, tanto resarcitorios (art. 37) como punitivos (art. 52). Como se colige, las normas contenidas en el Código Fiscal son meridianamente claras y permiten distinguir sin un mayor esfuerzo interpretativo que la expresión "obligaciones fiscales" a la que identifica con "tributo" es diferente al término "accesorio", el cual es utilizado a lo largo de su articulado para referirse a los intereses y demás recargos allí previstos. La presente interpretación, por lo demás, es la que mejor armoniza las diversas disposiciones contenidas en el Código Fiscal, a la vez que constituye una derivación de la inveterada doctrina del más Alto Tribunal, según la cual la inconsecuencia o falta de previsión jamás se suponen en el legislador, por lo que los jueces, en la tarea interpretativa, deben evitar asignar a la ley un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el criterio que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos, 278:62; 297:142; 300:1080; 301:460; 303:1041; 304:794; 306:721; 307:518; 310:195; 311:1149; 312:1614; 315:727; 317:779, entre muchos otros). 3º) Que en definitiva, en virtud de lo reseñado, y atendiendo a la actual redacción del art. 71 del Código Fiscal debe entenderse que los accesorios (intereses) no se encuentran comprendidos dentro del concepto de obligaciones fiscales y, por lo tanto, su pago no resulta exigible como

condición para la habilitación de la instancia judicial. Por ello, el agravio en análisis no resulta atendible, por lo que corresponde rechazar el recurso de apelación de fs. 100 y vta. Con costas por el orden causado. El Dr. Ernesto R. Samsón, dijo: 1°) Que me remito al relato de los antecedentes de la causa expresados en los considerandos 1° y 2° del voto que abre el presente acuerdo y adhiero a la solución jurídica que propicia, por los siguientes fundamentos. 2°) Que el requisito del "solve et repete", en su más amplia formulación, exige que la impugnación judicial o administrativa de cualquier acto administrativo que contenga o implique la liquidación de un crédito a favor del Estado solo es posible si el particular se aviene previamente a realizar su pago, tal como lo preceptúan las normas contempladas en el art. 28 del Código de Procedimientos en lo Contencioso Administrativo y el art. 71 del Código Fiscal. Dicha exigencia legal contempla sólo el tributo y sus accesorios (art. 71 del Código Fiscal), y no es comprensiva de la multa impuesta por el órgano fiscal (esta Corte, Tomo 174:801; 184:593, entre otros). 3°) Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo la constitucionalidad de dicha regla en tanto no restringe indebidamente el derecho de defensa en juicio proclamado en el art. 18 de la Constitución Nacional (Fallos, 285:302; 291:99; 312:2490; 322:1284; 323:3012, entre otros), considerando, además, que no contraría tampoco el art. 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Fallos, 319:3415; 322:1284). Esta Corte se ha pronunciado por la constitucionalidad del art. 28 del Código de Procedimientos en lo Contencioso Administrativo con arreglo a la doctrina de la Corte Federal (cfr. Tomos 107:253; 117:609; 139:751, entre otros). 4°) Que en el caso la demandante alegó la imposibilidad económica de afrontar el previo pago del tributo; expresó que actualmente reside en la Provincia de Neuquén y que trabaja como docente con un sueldo menor a \$ 10.000 mensuales. Acompañó recibos de sus remuneraciones y constancias del movimiento de su caja de ahorros -cuenta sueldo-, del Banco Provincia de Neuquén. Ofreció como caución real -en sustitución del previo pago del impuesto- el vehículo Renault Kangoo Dominio ..., modelo 2010 de propiedad de Estela Elba Soledad Flores, quien otorgó la pertinente autorización. Dicho automotor se encuentra tasado en la suma de \$ 135.000 (v. fs. 86/90). 5°) Que si bien en anteriores precedentes (Tomo 211:87; 216:253, entre otros) he sostenido que el contribuyente debe acreditar una desproporcionada magnitud entre la suma requerida y su concreta capacidad económica o su estado patrimonial para que proceda la morigeración del pago previo, una nueva reflexión sobre el tema a la luz del criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación adoptado en Fallos, 331:2480, me conduce a distinguir entre el supuesto en el que se solicita la morigeración (lo que no ocurre en autos) y aquel en el que -como en el "sub lite"- se ofrece una caución sustitutiva, la que corresponderá aceptar en la medida en que garantice suficientemente la obligación exigida. En efecto, en el mencionado precedente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dejó sentado que la finalidad del "solve et repete" es asegurar el cobro de los montos que correspondan y evitar que pueda obstaculizarlo la eventual insolvencia del contribuyente. Al ser ello así, es válido que se disponga que la actora ofrezca sustituir el importe del pago previo del tributo por una garantía suficiente -a fin de resguardar el eventual crédito a favor del organismo recaudador, frente a la posible insolvencia del deudor- y que de ello se corra vista a la demandada (cfr. esta Corte, Tomo 211:87). 6°) Que la apelante no ha conseguido demostrar que la caución real ofrecida por la demandante y aceptada por la jueza de grado resulte insuficiente para garantizar el pago del tributo y de los accesorios determinados por el organismo administrativo. De ese modo, si bien de la caución real ofrecida en garantía por la actora -en sustitución del pago previo del tributo-, se debió correr vista a la Dirección General de Rentas, ordenarla en esta oportunidad implicaría un formalismo excesivo, atento a que la demandada no ha probado la eficacia de su planteo. 7°) Que sin embargo, resulta necesario señalar que en la resolución apelada se ha omitido tener en cuenta que la exigencia legal establecida por los arts. 28 del C.P.C.A. y 71 del Código Fiscal para la admisibilidad de la acción contencioso administrativa, se integra con el capital adeudado, más sus accesorios (art. 36 del Código Fiscal), por lo que corresponde modificar el punto I de la resolución de fs. 73/75, debiendo consignarse la suma de \$ 101.165,93, la que ha sido determinada por la Dirección General de Rentas en concepto de impuesto a las actividades económicas más accesorios (v. fs. 4), cuyo pago queda garantizado con la caución real ofrecida por la actora, aceptada por la jueza de grado. 8°) Que en consecuencia, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la demandada y, en su mérito, modificar el punto I de la resolución de fs. 73/75, debiendo consignarse la suma de \$ 101.165,93 en concepto de capital más accesorios, y confirmar la resolución de fs. 95 y vta. y ordenar que se inscriba la caución real aceptada en autos en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor. Costas por su orden (art. 15 del C.P.C.A.). Por lo que resulta de la votación que antecede, LA CORTE DE JUSTICIA, RESUELVE: I. HACER LUGAR parcialmente al recurso de apelación de fs. 100 y vta. y, en su mérito, modificar el punto I de la parte resolutive del auto interlocutorio de fs. 73/75, debiendo consignarse el monto de \$ 101.165,93 (pesos ciento un mil ciento sesenta y cinco con noventa y tres centavos) en concepto de capital con más sus intereses y confirmarla en lo demás, al igual que la sentencia de fs. 95 y vta., a la vez que la titular del juzgado de origen deberá ordenar la inscripción de la caución real ofrecida en el Registro Nacional de la Propiedad Automotor, sección pertinente. Costas por su orden. II. MANDAR que se registre y notifique. (Fdo. Dra. Teresa Ovejero Cornejo, Dres. Guillermo Alberto Posadas, Ernesto R. Samsón, Sergio Fabián Vittar, Dra. Sandra Bonari -Jueces y Juezas de Corte-, Dr. Guillermo Alberto Catalano -Presidente-. Ante mí: Dr. Gerardo

Sosa -Secretario de Corte-)

041498E