

Miguel H. E. OROZ

Director

**La materia tributaria
en la jurisprudencia
del fuero administrativo
bonaerense.
Evaluación y análisis
crítico**

Juan Daniel ASSAF - Leonardo Andrés BEHM

Carlos A. BOTASSI - Benjamín DUFOURC

Martín Renato ESPINOZA MOLLA

Pablo Federico HANKOVITS

Simón Francisco ISACCH - Agustín LÓPEZ CÓPPOLA

Sebastián Alberto MÉNDEZ - Miguel H. E. OROZ

Juan Ignacio SEARA - Bruno M. TONDINI

Carlos R. TRIBIÑO



LIBRERÍA
EDITORIA
PLATENSE



**La materia tributaria
en la jurisprudencia
del fuero administrativo
bonaerense.
Evaluación
y análisis crítico**

Miguel H. E. OROZ
-Director-

LA MATERIA
TRIBUTARIA EN LA
JURISPRUDENCIA DEL
FUERO ADMINISTRATIVO
BONAERENSE.
EVALUACIÓN
Y ANÁLISIS CRÍTICO

Juan Daniel ASSAF - Leonardo Andrés BEHM

Carlos A. BOTASSI - Benjamín DUFOURC

Martín Renato ESPINOZA MOLLA

Pablo Federico HANKOVITS

Simón Francisco ISACCH - Agustín LÓPEZ CÓPPOLA

Sebastián Alberto MÉNDEZ - Miguel H. E. OROZ

Juan Ignacio SEARA

Bruno M. TONDINI - Carlos R. TRIBIÑO



**LIBRERÍA
EDITORIA
PLATENSE**



La Plata, 2015



*Edición al cuidado de
Enrique Horacio Bonatto*

© *Librería Editora Platense S.R.L.*
Calle 15 n° 644 - 1900 - La Plata - Buenos Aires - Argentina
Telefax: (0221) 482-8070
info@editoraplatense.com.ar // www.editoraplatense.com.ar

Diseño de tapa, armado y paginación electrónica
Juan Bonatto Seoane

Oroz, Miguel H. E. La materia tributaria en la jurisprudencia del fuero administrativo bonaerense.: evaluación y análisis crítico / Miguel H. E. Oroz; Leonardo A. Behm; Juan Daniel Assaf; dirigido por Miguel H. E. Oroz.

1a ed. - La Plata: Librería Editora Platense, 2015.

422 p.; 23x16 cm.

1. Derecho Tributario. I. Behm, Leonardo A. II. Assaf, Juan Daniel III. Oroz, Miguel H. E., dir. IV. Título

CDD 343.04

ISBN 978-950-536-263-9

Fecha de catalogación: 16/03/2015

LOS AUTORES

Miguel H. E. OROZ

Abogado (UNLP), docente en Derecho Administrativo I en la Carrera de Abogacía y docente en la Carrera de Especialización en Derecho Administrativo -en Derecho Procesal Administrativo Provincial, Responsabilidad del Estado, Servicios Públicos-, ambos de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la UNLP; en Derecho Público Provincial, en la Escuela del Cuerpo de Abogados del Estado, Procuración del Tesoro de la Nación; docente en la Carrera de Especialización en Derecho Administrativo de la U.C.A.L.P. -Régimen Municipal-; ex Secretario y Sub Director del Instituto de Derecho Administrativo del Colegio de Abogados de La Plata; actual Secretario General de la Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo (A.B.D.A.), actual Presidente de la Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales (A.B.E.F.), miembro fundador de la Asociación Italo-Argentina de Profesores de Derecho Administrativo (A.I.A.P.D.A.). Es autor, coautor, director y coordinador de varias obras jurídicas; ha publicado numerosos artículos en las revistas jurídicas de la especialidad, referentes al Derecho Administrativo y Tributario nacional y provincial, y en la actualidad reviste el cargo de Director de la REVISTA DERECHO ADMINISTRATIVO, editada por la Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo (A.B.D.A.).

Juan Daniel ASSAF

Abogado egresado de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba. Especialista en Derecho Administrativo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata. Ex Asesor Letrado Municipal y Director de Asesoría Letrada de la Municipalidad de Arrecifes. Director del Instituto de Derecho Administrativo del Colegio de Abogados del Departamento Judicial de Pergamino. Ex Asesor de Bloque de la Honorable Cámara de Senadores de la Provincia de Buenos Aires. Ejerce la profesión de manera independiente desde el año 1989.

Leonardo Andrés BEHM

Procurador, Abogado y Escribano por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP). Especialista en Derecho Tributario por la Universidad Austral (UA) en la cual ha obtenido Diploma de Honor por promedio distinguido. Ha cursado la Especialización en Derecho Constitucional en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP) en la cual ha aprobado la totalidad de las asignaturas restando la entrega de la tesis. Ha ejercido la profesión liberal desempeñándose en el ámbito del Derecho Tributario. Actualmente se desempeña como abogado de la Dirección Provincial de Política Tributaria (DPPT) del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. Es integrante de la Cátedra I de la asignatura Finanzas Públicas, Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP). Es Jefe de Trabajos Prácticos de la asignatura Derecho Tributario en la Universidad del Este (UE). Forma parte del Instituto de Derecho Financiero y Tributario del Colegio de Abogados de La Plata (CALP). Asimismo, es integrante del Instituto de Derecho Constitucional del mismo Colegio (CALP). Es integrante de la Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales (ABEF). Columnista de la sección Enfoques Tributarios publicada por el diario El Día de La Plata. Ha escrito en revistas especializadas en Derecho Tributario. Disertante en diversos cursos, congresos y jornadas referidas al Derecho Tributario.

Carlos A. BOTASSI

Abogado, Profesor en Ciencias Jurídicas; Doctor en Ciencias Jurídicas y Sociales; Profesor titular ordinario de Derecho Administrativo IIª Parte en la carrera de abogacía de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata; Director de la “Carrera de Post Grado de Especialización en Derecho Administrativo” de dicha Facultad; Coordinador del Suplemento de Derecho Administrativo de la Revista Jurisprudencia Argentina, Edit. Abeledo-Perrot; Ex

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la UNLP (2004-2007); actual Presidente de la Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo (A.B.D.A.) y de la Asociación Italo-Argentina de Profesores de Derecho Administrativo (A.I.A.P.D.A.). Autor de varias obras (*Procedimiento Administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, Librería Editora Platense, 2011; *Contratos de la Administración Provincial*, Scotti Editora, 1996; *Derecho Administrativo Ambiental*, Librería Editora Platense, 1997; *Ensayos de Derecho Administrativo*, Librería Editora Platense, 2006) y numerosos artículos publicados en revistas de la especialidad.

Benjamín DUFOURC

Abogado. Egresado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata. Auxiliar Relator del T.F.A.B.A. Cursando la Especialización en Derecho Tributario de la E.C.A.E. (Procuración del Tesoro de la Nación). Miembro del Instituto de Derecho Tributario del Colegio de Abogados de La Plata. Miembro de la Cátedra I de Finanzas y Derecho Financiero de la U.N.L.P. Jefe de Trabajos Prácticos de la materia Derecho Financiero de la U.D.E. Participante y disertante en diversos cursos, congresos, seminarios y jornadas sobre la especialidad.

Martín Renato ESPINOZA MOLLA

Nació en la ciudad de La Plata. Se graduó en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata, obteniendo títulos de Procurador (1998), Abogado (1999) y Escribano (2004). Es Especialista en Derecho Civil egresado de la misma Facultad (2005). Realizó estudios de posgrado en Derecho Público en España, Universidad San Pablo-CEU de Madrid (2003 y 2004). Ha asistido a seminarios organizados por el Departamento de Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, bajo la Dirección del Prof. Eduardo García de Enterría y la coordinación del Prof. Lorenzo Martín-Retortillo Baquer (2005 y 2007). Desde 2004 es docente universitario en la

materia Derecho Administrativo I, Cátedra I, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata. Es autor de artículos publicados en revistas jurídicas de la especialidad y en obras colectivas. Ha sido coordinador académico, moderador, ponente, panelista y expositor en Congresos y Jornadas dedicadas al Derecho Público. Es Miembro de la Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo desde su fundación (2005). Es Secretario del Instituto de Derecho Administrativo del Colegio de Abogados del Departamento Judicial de La Plata (2012-2014). En el ámbito profesional ha constituido su propio estudio jurídico con campo de actuación en áreas del Derecho Civil y del Derecho Administrativo (desde 2004). Ha sido Director de Coordinación Legal y Técnica de la Auditoría General de la Dirección General de Cultura y Educación (2010-2011). Luego, Asesor Jurídico de la Subsecretaría Legal y Técnica de la Municipalidad de La Plata (desde 2011) y actualmente es Director Judicial de la Subsecretaría Legal y Técnica de la Municipalidad de La Plata.

Pablo Federico HANKOVITS.

Abogado (UNLP); con Especialización en Derecho Procesal Profundizado de la Universidad Notarial Argentina; Secretario del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 del Departamento Judicial Dolores; Docente en Derecho Administrativo en la Especialización en Derecho Procesal Profundizado de la Universidad Notarial Argentina; Ex Secretario del Consejo Departamental Dolores del Instituto de Estudios Judiciales de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, período 2010/2014; colaborador permanente de la publicación mensual en el ámbito web www.gestionpublica21.com.ar dedicada a la temática del Derecho Público con edición de trabajos en Derecho y novedades jurisprudenciales, orientada a una temática de Derecho Administrativo; Integrante del Centro de Estudio e Investigación de Derecho Administrativo de Dolores, dedicado a la investigación y estudio de temáticas novedosas propias de este ámbito, y realización de jornadas de Derecho especializadas dirigidas

al público en general para dar a conocer y analizar la problemática propia de los temas actuales de esta rama del Derecho a fin de lograr una ampliación del conocimiento del mismo.

Simón Francisco ISACCH

Abogado UNLP (1992), Juez titular del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 del Departamento Judicial Mar del Plata desde el 1/12/2003, Coordinador Académico del Instituto de Derecho Administrativo del Colegio de Abogados del Departamento Judicial Mar del Plata. Autor de numerosos trabajos vinculados al Derecho Administrativo.

Agustín LÓPEZ CÓPPOLA

Se desempeña actualmente como Juez del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 de Bahía Blanca. Es Abogado y Escribano egresado de la Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Cursó la Maestría en Derecho Administrativo y Administración Pública en la Universidad de Buenos Aires, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. En el año 2009, como Secretario del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 de San Isidro, fue responsable de la coordinación de la presentación del Juzgado al Premio Nacional a la Calidad, cuyo resultado fue la Distinción de la Presidencia de la Nación con el “Reconocimiento a la Mejora Constante”.

Sebastián Alberto MÉNDEZ

Abogado, egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica de La Plata. Ha cursado la Maestría en Derechos Humanos y la Especialización en Derecho Administrativo en la Universidad Nacional de La Plata. En el ámbito académico, es Profesor Adjunto de la Cátedra I de Derecho Administrativo II de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica de La Plata, habiéndose desempeñado en esta última como coordinador del 1° y 2° Taller de Derecho Natural en los años 2004 y 2007. Es miembro fundador de la Asociación Bonaerense de

Derecho Administrativo (A.B.D.A.), integrando actualmente su Comité Ejecutivo en calidad de Vocal. Ha realizado diversas publicaciones relacionadas con la temática del Derecho Administrativo y los Derechos Humanos, en diversas revistas jurídicas de la especialidad. En el ámbito profesional desempeñó diversos cargos en la Justicia Contencioso Administrativa Bonaerense. Actualmente es Secretario del Juzgado en lo Contencioso Administrativo N° 3 de La Plata.

Juan Ignacio SEARA

Abogado (UNLP). Subsecretario de la Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires. Magíster de Derecho Administrativo de la Universidad Austral (Premio Editorial La Ley). Docente Universitario Autorizado de la Universidad Nacional de La Plata. Profesor Adjunto Ordinario de la materia Derecho Administrativo I de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata. Profesor de Posgrado en la Especialización de Abogados del Estado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata y en la Maestría de Derecho Administrativo Global de la Universidad de Río Negro.

Bruno M. TONDINI

Abogado (UNLP). Especialista en Tributación Fac. de Cs. Económicas UBA. Director de la especialización en Derecho Tributario y Finanzas Públicas y Profesor Titular de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de Fac. de Derecho UCALP. Profesor Adjunto de Derecho Internacional Público y D. Internac. Privado de la Universidad Nacional de La Plata, Profesor Titular D. Internac. Privado Fac. de Derecho UCALP.

Carlos R. TRIBIÑO

Profesor de Derecho Procesal Administrativo Provincial en la Especialización en Derecho Administrativo, organizada por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata.

Profesor adjunto de Derecho I (Constitucional y Administrativo) en la Facultad de Ciencias Económicas de la misma Universidad.

Ejerció como Conjuez de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires y como vocal del Tribunal Fiscal de Apelación de esa misma provincia.

Ha sido profesor en cursos de posgrado en la Universidad Nacional de La Plata, Universidad Católica Argentina, Universidad Austral, Universidad Notarial Argentina y Universidad Católica de La Plata.

Se desempeñó en la Fiscalía de Estado bonaerense en diversos cargos del agrupamiento profesional e, incluso, tuvo a su cargo la Subsecretaría Judicial en lo Contencioso Administrativo de ese organismo constitucional (entre los meses de julio de 2001 y febrero de 2014).

En coautoría con el Dr. Pablo E. Perrino publicó su primera obra *La justicia contencioso administrativa en la Provincia de Buenos Aires* (Depalma, 1995).

Además, es autor de los siguientes libros: *El Fiscal de Estado* (Ábaco, 2001), *El recurso extraordinario ante la Corte Suprema* (Editorial Abaco, 2003), *El recurso ordinario ante la Corte Suprema* (Ábaco, 2004), *La queja ante la Corte Suprema por denegación del recurso extraordinario* (LexisNexis, 2008), *La Corte Suprema: competencia y vías de acceso* (Abeledo-Perrot, 2010), y *La competencia del fuero Contencioso Administrativo en la Provincia de Buenos Aires* (Librería Editora Platense, 2014) .

Tiene publicados diversos artículos sobre temas de Derecho Procesal Administrativo, Derecho Constitucional y Derecho Fiscal en obras colectivas y en revistas especializadas, tales como “La Ley”, “Jurisprudencia Argentina”, “El Derecho” y “Derecho Fiscal”, y ha participado como expositor y panelista en diversos cursos, congresos y seminarios jurídicos.

TABLA DE CONTENIDO

Nota de presentación.....	23
---------------------------	----

La competencia judicial material y territorial en las controversias tributarias bonaerenses

Carlos R. TRIBIÑO

I. Consideraciones introductorias.....	25
II. La competencia material del fuero contencioso administrativo en las causas tributarias.....	28
III. La competencia territorial del fuero contencioso administrativo en esas causas.....	33
IV. Otros ámbitos judiciales competentes para conocer y decidir algunas controversias tributarias bonaerenses.....	39
1º Ejecución de tributos municipales.....	39
2º Juicios de amparo.....	40
3º Impugnación de sanciones de clausura y decomiso por infracciones tributarias.....	41
4º Demanda de inconstitucionalidad ante la Suprema Corte de la Provincia.....	43
5º Demanda ante la instancia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.....	45
V. Síntesis final.....	47

Tres cuestiones procesales de la pretensión declarativa de certeza. A diez años de la puesta en funcionamiento del fuero contencioso administrativo bonaerense

Martín Renato ESPINOZA MOLLA

I. Introducción.....	51
II. Perfiles de la pretensión declarativa de certeza en el diseño del Código Procesal Administrativo bonaerense.....	54
III. Tres cuestiones procesales vinculadas a la pretensión declarativa de certeza.....	60

1) La cuestión del carácter de vía principal o subsidiaria de esa pretensión.....	60
2) Trámite. Específicamente en materia de plazos para interponer los recursos.....	64
3) Pretensiones cautelares en el ámbito de la pretensión declarativa de certeza.....	67
IV. Conclusión.....	72

**La pretensión de declaración de certeza en el
fuero contencioso administrativo de la Provincia
de Buenos Aires y la materia tributaria. Algunos
aportes para hacerla más eficiente**

Simón Francisco ISACCH

I. Introducción.....	75
II. Delimitación de la declarativa.....	78
III. La incertidumbre.....	79
IV. La configuración del caso en la declarativa de certeza.....	94
V. La declarativa y el resto de las pretensiones.....	103
VI. Conclusiones.....	105

**Comentario sobre la pretensión declarativa de
certeza con especial referencia
a la materia tributaria**

Juan Ignacio SEARA

I. Nociones introductorias.....	109
II. Evolución del instituto en el ámbito nacional.....	113
III. Acción declarativa de inconstitucionalidad nacional.....	117
IV. Recepción en el Derecho Público bonaerense.....	121
V. Utilidad en asuntos de naturaleza tributaria.....	126
VI. Presupuestos formales de admisibilidad.....	132
VII. Existencia de otro medio legal idóneo o eficaz.....	140
VIII. Aplicación de los recaudos en materia tributaria.....	145
IX. Cuestiones relacionadas con el trámite procesal.....	149
X. Jurisprudencia sobre los recursos de apelación.....	153

El requisito del *solve et repete* en el proceso administrativo bonaerense

Sebastián Alberto MÉNDEZ

I. Introducción.....	163
II. Concepto y fundamentos.....	164
III. Su regulación en el Código Varela.....	166
IV. El pago previo en el Código Fiscal.....	167
V. El régimen del art. 19 del CCA (ley 12.008 y modificatorias).....	167
A) Conceptos comprendidos y excluidos.....	168
B) Oportunidad para dar cumplimiento con el <i>solve et repete</i>	169
C) Excepciones a la exigibilidad del pago previo.....	175
D) Acreditación y prueba de la excepción prevista en el art. 19, inc. 3, apartado “a” del CCA.....	175
E) Formas de sustitución del pago previo.....	181
1) El criterio tradicional de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires.....	181
2) La injusticia derivada de una aplicación estricta del criterio tradicional.....	184
3) La morigeración del criterio de la Suprema Corte en la causa “Kel Ediciones S.A.”.....	185
4) Condiciones necesarias para que el depósito judicial resulte eficaz a fin de cumplimentar el pago previo.....	188
F) Improcedencia de medida cautelar para impedir la aplicación del <i>solve et repete</i>	189
G) Devolución del monto pagado en concepto de <i>solve et repete</i> en caso de sentencia judicial estimatoria de la pretensión.....	191
H) La constitucionalidad del <i>solve et repete</i> en la jurisprudencia del fuero contencioso administrativo bonaerense.....	192
VI. A modo de conclusión.....	195

Un breve repaso de los estándares de rechazo de medidas cautelares utilizados por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo

de La Plata

Leonardo A. BEHM y Benjamín DUFOURC

I. Presentación del tema.....	197
II. Un rápido repaso por sobre la finalidad y los caracteres de las medidas cautelares.....	199
III. La situación ante la relación jurídica tributaria que une al fisco con el contribuyente. La “particular estrictéz” en materia fiscal.....	201
IV. Un repaso por sobre la casuística jurisdiccional. El caso de la alzada platense.....	209
a) La verosimilitud en el derecho.....	212
1.- La necesidad de mayor debate y prueba.....	213
2.- La materia vinculada a reclamos y cobros fiscales.....	216
3.- Alcance y extensión de la actividad jurisdiccional en pos de la apreciación de la concurrencia del requisito bajo análisis.....	217
4.- La cuestión constitucional.....	219
5.- El principio de presunción de legitimidad del acto administrativo.....	222
b) El peligro en la demora.....	225
1.- Ausencia de un juicio de apremio iniciado.....	226
2.- Monto significativo involucrado en el caso.....	226
3.- Falta de acreditación del temor de un daño ante la hipotética traba de medidas cautelares por parte del Fisco.....	227
4.- La ausencia de incertidumbre.....	228
c) El interés público. El resguardo de la Hacienda Pública.....	229
V. Algunas consideraciones sobre los criterios analizados.....	231
VI. Conclusiones.....	234

Abuso de poder fiscal y cautelares administrativas

Carlos A. BOTASSI

I. Introducción.....	235
II. La antijuridicidad como regla.....	238

III. Catálogo de abusos.....	240
1. La pena de clausura.....	241
2. El “código de operación de traslado” (COT) y el decomiso de mercaderías.....	243
3. Las cautelares administrativas.....	246
IV. Colofón.....	253

**Responsabilidad solidaria de los
administradores por las obligaciones
tributarias de las sociedades
comerciales**

Juan Daniel ASSAF

I. Introducción.....	255
II. La administración de la sociedad comercial.....	256
III. La responsabilidad general de los administradores de sociedades comerciales.....	259
1. Lealtad y diligencia de un buen hombre de negocios.....	260
2. Mal desempeño del cargo.....	262
IV. La responsabilidad solidaria en la legislación tributaria nacional.....	265
1. Tiene origen exclusivamente en la ley.....	266
2. El administrador es extraño al hecho imponible.....	267
3. La responsabilidad es subsidiaria y de garantía.....	269
4. No es objetiva, sino subjetiva y personal.....	271
5. De naturaleza represiva y sancionatoria.....	272
6. La extinción de la obligación principal acarrea la de la obligación subsidiaria.....	273
7. Exención o causales de eximición.....	276
V. La responsabilidad solidaria en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.....	277

**El sistema de determinación de Impuesto
a los Ingresos Brutos según los arts. 39 bis
y 50 del Código Fiscal de la Provincia
de Buenos Aires (t.o. 2006). A ocho años
de la implementación de la “liquidación**

express”. Análisis y perspectivas

Pablo Federico HANKOVITS

I. Introducción.....	285
II. Funcionamiento del mecanismo.....	287
III. Consecuencias.....	292
IV. Vías de impugnación.....	295
V. El juicio de apremio	
Criterios de las Cámaras de Apelación en lo	
Contencioso Administrativo.....	307
1. La cuestión en la Cámara de Apelación en lo	
Contencioso Administrativo de San Nicolás.....	308
2. El criterio de la Cámara de Apelación en lo	
Contencioso Administrativo de Mar del Plata.....	315
3. El análisis de la Cámara de Apelación en lo	
Contencioso Administrativo de San Martín.....	320
4. La doctrina de la Cámara de Apelación en lo	
Contencioso Administrativo de La Plata.....	327
5. La posición de la Suprema Corte de Justicia de la	
Provincia de Buenos Aires.....	328
VI. El régimen actual del Código Fiscal (reformas de las	
leyes 14.333 y 14.653).....	330
VII. Conclusión.....	334

El juicio de apremio en el fuero contencioso administrativo bonaerense

Agustín LÓPEZ CÓPPOLA

I. Fuero contencioso administrativo.....	337
II. Ejecuciones fiscales.....	338
1. Competencia.....	339
2. Planteos de inconstitucionalidad.....	341
3. Domicilio fiscal.....	342
4. Nulidad de la ejecución.....	343
5. Costas.....	344
6. Medidas cautelares.....	344
7. Excepciones.....	346
a. Inhabilidad del título ejecutivo.....	347
b. Pago documentado.....	350

La materia tributaria en la jurisprudencia del fuero administrativo bonaerense

c. Prescripción.....	350
d. Litispendencia.....	352
e. Pendencia de recurso.....	353
8. Cuestiones curiosas.....	353
III. La importancia del apremio para el fuero contencioso administrativo.....	358
IV. Conclusión.....	360

La superposición de la potestad tributaria en Argentina, el problema de la doble y múltiple imposición entre los tres niveles de gobierno: Nación, provincias y municipios.

Bruno M. TONDINI

I. Introducción.....	361
II. La doble imposición y las formas de división de las competencias tributarias. Aspectos teóricos y conceptuales.....	364
III. La competencia interjurisdiccional: su análisis económico para conjugar la doble imposición.....	366
IV. Descentralización tributaria: la experiencia internacional.....	367
V. La distribución de las potestades tributarias en la Constitución Argentina.....	370
VI. La doble imposición en nuestro sistema tributario, su reconocimiento por la CSJN desde antaño y los mecanismos existentes para resolverla.....	374
a) Ley de coparticipación federal (LCF).....	376
b) El Pacto Fiscal Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.....	380
c) Ley de convenio multilateral (CM).....	381
VII. El avance de los municipios en la utilización de diferentes instrumentos tributarios.....	382
VIII. Análisis de la jurisprudencia de la CSJN “Pan American Energy Llc. Sucursal Argentina c/Chubut y Estado Nacional s/Acción declarativa”.....	387
IX. Conclusión.....	390

La materia tributaria y la discusión de cuestiones constitucionales. Con especial referencia al proceso administrativo bonaerense

Miguel H. E. OROZ

I. Introducción.....	399
II. Superación de una antigua restricción.....	400
III. Las normas del CPA (arts. 3 y 50 inc. 4).....	404
IV. La Administración frente a las normas y actos aplicativos inconstitucionales.....	406
V. El caso de las Ordenanzas Municipales y leyes provinciales tributarias.....	407
VI. Algunos inconvenientes con la acción originaria de inconstitucionalidad.....	409
VII. La pretensión declarativa.....	411
VIII. La solución brindada en la causa “Giorno” (CCAMdP). Algunas consideraciones críticas.....	413
IX. El juicio de apremio.....	416
X. Conclusiones.....	418

NOTA DE PRESENTACIÓN

Los primeros diez años de funcionamiento del nuevo fuero administrativo como también de la aplicación de la flamante normativa procesal en la materia, justificaron la realización de numerosos Cursos, Jornadas, Seminarios, Congresos y distintos eventos académicos, que tuvieron como finalidad establecer un diagnóstico, un balance y una evaluación sobre el punto. Así, con un elevado nivel de concurrencia y participación de todos los operadores del sistema judicial, se analizaron sus resultados desde diversos vértices.

Sin embargo, quedó pendiente un abordaje específico de la materia tributaria, que en volumen y cantidad representa más del 80 % de los casos que tramitan ante la Justicia administrativa, tanto por las cuestiones relativas a la aplicación de tributos como a su ejecución (conf. art. 2 incisos 5 y 8 del CPA).

En ese contexto y teniendo en cuenta que dicha inquietud forma parte del Plan Bienal de Actividades proyectado para el período 2014-2015 por la Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales (A.B.E.F.) a través del Centro de Estudios, Investigación y Observación Tributaria (C.E.I.O.T.), se propuso a la Universidad Católica de La Plata y al Colegio de Abogados del Departamento Judicial de La Plata, aunar esfuerzos en este sentido. Así se gestó la Jornada Platense de Derecho Tributario, que llevada adelante con gran éxito en el mes de septiembre del pasado año, dio lugar para que los organizadores adelantaran mediante un anuncio público al cierre de dicho encuentro, la realización de la segunda edición.

Con la intención de dejar un testimonio escrito de la fructífera jornada de trabajo, donde se expusieron múltiples y plurales enfoques, nació la idea de publicar la presente obra titulada *La materia tributaria en la jurisprudencia del fuero administrativo bonaerense. Evaluación y análisis crítico*, en donde se intenta reflejar cuál es el tratamiento jurisprudencial dado en este primer decenio, por el fuero especializado, en temas de relevante actualidad.

Todo esto ha sido posible por el compromiso de cada uno de los autores con el proyecto, para entregar en término los borradores y realizar las correcciones del caso, como a la excelente predisposición y colaboración puesta de manifiesto por el DR. Rubén Darío GUERRA, Director del Instituto de Derecho Tributario y Financiero del Colegio de Abogados del Departamento Judicial La Plata y el DR. Bruno TONDINI, Director de la Especialización en Derecho Tributario y Finanzas Públicas de la Universidad Católica de La Plata, junto a los equipos de trabajo que los secundan, a quienes les expreso mi agradecimiento.

De igual modo, a Librería Editora Platense -en las personas de Tito y Eduardo BONATTO y sus colaboradores-, por el esfuerzo editorial y porque una vez más, junto al apoyo institucional y académico de la Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo (A.B.D.A.), han decidido asumir el desafío de lanzar al mercado nuevamente una obra dedicada al Derecho Tributario bonaerense ¹, escrita y diagramada por quienes vivimos y palpamos la realidad local provincial.

Finalmente, mi reconocimiento a una señera institución, como es el *Club de Martes*, por brindarme de manera generosa y desinteresada, un espacio de *encuentro y amistad*, para planificar las distintas y numerosas actividades académicas que con mucho esfuerzo y sacrificio, emprendemos cotidianamente.

Miguel H. E. OROZ
Director
La Plata, marzo de 2015

1 La última de ellas, *Procedimiento tributario bonaerense*, AAVV, BOTASSI, CARLOS A. y OROZ, MIGUEL H. E., DIRECTORES, MAMMONI, GUSTAVO A., COORDINADOR, Segunda edición, corregida, actualizada y ampliada, Librería Editora Platense, La Plata, 2014.

LA COMPETENCIA JUDICIAL MATERIAL Y TERRITORIAL EN LAS CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS BONAERENSES

Carlos R. TRIBIÑO

SUMARIO. I. Consideraciones introductorias.- II. La competencia material del fuero contencioso administrativo en las causas tributarias.- III. La competencia territorial del fuero contencioso administrativo en esas causas.- IV. Otros ámbitos judiciales competentes para conocer y decidir algunas controversias tributarias bonaerenses. 1º) Ejecución de tributos municipales. 2º) Juicios de amparo. 3º) Impugnación de sanciones de clausura y decomiso por infracciones tributarias. 4º) Demanda de inconstitucionalidad ante la Suprema Corte de la Provincia. 5º) Demanda ante la instancia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.- V. Síntesis final

I. Consideraciones introductorias

La reforma constitucional bonaerense de 1994 originó numerosas y trascendentes modificaciones en cuanto al acceso a la Justicia administrativa provincial, previendo la sanción de un Código Procesal sobre la materia contencioso administrativa y la creación de un fuero especializado para conocer y decidir en esa clase de causas ¹.

En cumplimiento de la manda constitucional se sanciona el referido Código a través de la ley 12.008, y se establece la estructura del correspondiente fuero mediante la posterior ley 12.074, debiendo tenerse en cuenta que ambos cuerpos nor-

1 El artículo 166, último párrafo, de esa Constitución establece lo siguiente: “Los casos originados por la actuación u omisión de la Provincia, los municipios, los entes descentralizados y otras personas en el ejercicio de funciones administrativas, serán juzgados por tribunales competentes en lo contencioso administrativo, de acuerdo a los procedimientos que determine la ley, la que establecerá los supuestos en que resulte obligatorio agotar la vía administrativa”.

mativos fueron objeto de diversas modificaciones antes de que entraran en vigencia conjunta el 15 de diciembre de 2003.

El Código Procesal Contencioso Administrativo consagró una mayor amplitud para acceder al enjuiciamiento del obrar de quienes ejercen función administrativa. En tal sentido, es dable destacar lo relativo a los sujetos que pueden intervenir en esas causas, pues la nueva regulación legislativa permite que sean demandados no sólo los sujetos estatales que tradicionalmente ocupaban ese rol en el proceso (la Provincia, los municipios y los entes descentralizados), sino también las demás personas que ejercen función administrativa, como son los entes públicos no estatales y quienes revisten el carácter de prestadores de servicios públicos o concesionarios de obras públicas. Incluso se posibilita que los entes estatales demanden a particulares, entre otros supuestos, para perseguir el cobro de ciertos créditos de carácter tributario.

Otra importante modificación es la relativa a las pretensiones admisibles, pues, además de la clásica pretensión anulatoria de actos administrativos, el Código consagra en su artículo 12 la posibilidad de promover otras diferentes, como son las siguientes: a) de restablecimiento o reconocimiento del derecho o interés tutelado; b) de resarcimiento de los daños y perjuicios causados; c) de declaración de certeza sobre una determinada relación o situación jurídica; d) de cesación de una vía de hecho administrativa; e) de libramiento de una orden judicial de pronto despacho.

Por otro lado, el Código establece una gran amplitud en cuanto a la competencia material asignada al fuero, pues luego de fijar el principio general a través del artículo 1, a continuación enumera en el artículo 2, mediante 9 incisos, distintos supuestos que quedan comprendidos en esa regla general. Entre ellos, los incisos 5 y 8 se refieren específicamente a materia tributaria, según veremos un poco más adelante.

A su vez, la ley 12.074 (con las modificaciones consagradas por las leyes 12.320 y 13.101) estableció la configuración del fuero contencioso administrativo de acuerdo al siguiente esquema: a) jueces de primera instancia unipersonales en las

ciudades cabeceras de cada Departamento Judicial b) Cámaras de apelación colegiadas de carácter interdepartamental o regional.

Sobre la base de todo ello, es posible poner de resalto que las mencionadas regulaciones normativas originaron dos modificaciones sustanciales en relación a la Justicia administrativa:

1) por un lado, se amplió la competencia material respecto a controversias que anteriormente quedaban marginadas de enjuiciamiento en este ámbito;

2) por otro, se generó una descentralización en lo relativo a la competencia territorial. Ello así, por haberse sustituido la competencia que se encontraba concentrada en la instancia originaria de la Suprema Corte (en virtud del anterior artículo 149, inciso 3º, de la Constitución local de 1934), por la asignada a los tribunales del nuevo fuero, los cuales se encuentran instalados en los diferentes Departamentos Judiciales de la Provincia.

De todos modos, es necesario tener presente que, en materia tributaria, no todas las controversias se dirimen en el fuero contencioso administrativo, pues, según hemos de ver más adelante, la decisión de algunos de esos pleitos queda a cargo de otros fueros judiciales existentes en la Provincia.

Incluso, cuando la controversia se sustenta exclusivamente en planteos de carácter constitucional local, queda habilitada la competencia originaria de la Suprema Corte bonaerense (artículo 161, inciso 1, de la Carta Magna provincial), y si el litigio involucra a la Provincia en relación a normas tributarias que se consideran contrarias a los principios y garantías de la Constitución Nacional, la controversia debe radicarse en el ámbito de la instancia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (artículos 116 y 117 de la referida Constitución).

A continuación hemos de examinar todo lo atinente a la competencia material y territorial del fuero contencioso administrativo en los pleitos de naturaleza tributaria local, para luego desarrollar lo referido a los otros ámbitos judiciales que resultan competentes para conocer y decidir tales cuestiones.

II. La competencia material del fuero contencioso administrativo en las causas tributarias

1º) De manera similar al anterior Código Varela de 1905², la actual legislación contencioso administrativa contiene disposiciones relativas a la materia tributaria. Ello se explica por cuanto las normas de esa índole se encuentran incluidas entre las disposiciones del Derecho Administrativo.

La doctrina coincide en señalar que lo relativo a la creación y percepción de tributos da origen a una relación jurídica de características muy especiales, la cual está sometida al Derecho Público nacional o al provincial, según sea el gravamen de que se trate³.

Por su lado, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha manifestado que el cobro de impuestos no constituye una causa civil, por ser una carga impuesta a personas o cosas con un fin de interés público, y su percepción es un acto administrativo⁴.

Tras estas breves consideraciones preliminares, corresponde tener en cuenta las normas consagradas en el actual Código Procesal Contencioso Administrativo, y en esa dirección señalamos que el artículo 1, en su inciso 1, establece la siguiente

2 El artículo 4, segundo párrafo, preveía que era materia contencioso administrativa la acción para repetir sumas abonadas indebidamente en concepto de impuestos, en tanto que el artículo 30 consagraba el requisito del pago previo, para los casos en que la resolución impugnada ordenase el pago de una suma de dinero proveniente de liquidación de cuentas o de impuestos. Para ampliar acerca de la jurisprudencia elaborada por la Suprema Corte acerca del régimen consagrado en el mencionado Código, ver TRIBIÑO, Carlos R., "La competencia contencioso administrativa en materia tributaria en la Provincia de Buenos Aires", La Ley 1994-A, págs. 961 a 973.

3 Conf. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, 3ª ed., t. I, pág. 353; Bielsa, Rafael, *Nociones preliminares de Derecho Fiscal*, Buenos Aires, 1945, págs. 62/63; SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, pág. 40; LINARES QUINTANA, Segundo V., *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional*, Plus Ultra, 2ª edición, t. V, pág. 211.

4 *Fallos*, 304:408, ídem sentencia del 16 /3/1993, en la causa "Lorentor S.A.I.C."

regla general: “Corresponde a los tribunales contencioso administrativos el conocimiento y decisión de las pretensiones que se deduzcan en los casos originados por la actuación u omisión en el ejercicio de funciones administrativas de los órganos de la Provincia, los municipios, los entes descentralizados y otras personas, con arreglo a las prescripciones del presente Código”.

Por su lado, el artículo 2, en su inciso 5, agrega que la competencia contencioso administrativa comprende a las controversias “relacionadas con la aplicación de tributos provinciales y municipales”, en tanto que el inciso 8 también incluye en dicha competencia a las controversias “relacionadas con la ejecución de tributos provinciales”.

A tales disposiciones cabe añadir las normas contenidas en el Código Fiscal provincial, que contemplan un procedimiento especial, con intervención previa de los contribuyentes o responsables, para el dictado de las resoluciones de los organismos recaudadores ya sea que determinen tributos, impongan multas, liquiden intereses, denieguen exenciones, o se expidan sobre las demandas de repetición por pagos indebidos o sin causa ⁵.

Esas resoluciones pueden ser impugnadas a través de una doble vía excluyente: o bien mediante un recurso de reconsideración ante el organismo recaudador, o bien a través de un recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de Apelación. En ambos casos queda luego habilitada la demanda impugnatoria ante el fuero contencioso administrativo ⁶.

Sobre la base del referido plexo normativo procede entender que es muy amplia la competencia de esos órganos judiciales para entender en las controversias tributarias. Quedan

5 Ver los artículos 113 y sgts. y 133 y sgts. y concordantes del Código Fiscal t.o. 2011, incluidos en el Título XI (“De los procedimientos de determinación de oficio y el contencioso fiscal”) del Libro Primero.

6 Así se establece a través de los artículos 119, 131 y 132 del Código Fiscal (t.o. 2011).

incluidas aquellas que tienen por objeto el cuestionamiento de los siguientes actos de los organismos recaudadores:

a) determinación tributaria (configuración del hecho imponible, base de medición, alícuota aplicable, períodos comprendidos, imputación de pagos efectuados por el contribuyente o responsable);

b) liquidación de intereses;

c) imposición de sanciones de multa: por incumplimiento de los deberes formales, por omisión de ingresar los gravámenes y por defraudación fiscal ⁷;

d) denegación de exenciones;

e) prescripción de las facultades del Fisco para determinar las obligaciones tributarias;

f) repetición de tributos abonados indebidamente o en exceso, incluyendo los supuestos en que el reintegro se sustenta en que no se prestó el servicio correspondiente a la tasa que abonó el contribuyente ⁸.

También son causas propias de la competencia material del fuero todos los litigios suscitados con relación a los diferentes mecanismos de la Administración tributaria tendientes a la recaudación de los gravámenes, como lo relativo a la exigibilidad de los anticipos impositivos (v.g. a través del sistema denominado “Arbanet”) y las distintas modalidades de cuantificación de tributos adeudados.

Incluso, en la causa B-66.398, caratulada “Banco de Servicios Financieros S.A.” la Suprema Corte tuvo oportunidad de resolver que la competencia contencioso administrativa queda habilitada para impugnar la decisión del Tribunal Fiscal de Apelación por la cual se declaró incompetente para entender en un recurso contra una intimación de pago remitida al contribuyente, en tanto dicho órgano administrativo entendía

7 En cambio, según veremos más adelante, las sanciones de clausura y decomiso por infracciones tributarias son enjuiciables en el fuero correccional, conforme lo establecen los artículos 75 y 88 del Código Fiscal, t.o. 2011.

8 D.J.B.A., t. 117, p. 451 y t. 125, p 41.

que esa intimación no constituía uno de los actos que, según el Código Fiscal, era susceptible de cuestionarse por medio del recurso de apelación ⁹.

Una consideración especial procede efectuar acerca de las controversias en que se cuestiona la constitucionalidad del tributo. El artículo 3 del Código establece, con carácter general para todos los pleitos que deben encauzarse en el ámbito del fuero, el siguiente precepto: “La competencia contencioso administrativa no quedará desplazada aun cuando para la resolución del caso fuera necesario declarar la inconstitucionalidad de leyes, de ordenanzas municipales o de actos administrativos de alcance general o particular”.

La incorporación de esta norma obedeció al propósito de superar la antigua jurisprudencia de la Suprema Corte, en el sentido de que no resultaba posible plantear cuestiones constitucionales en los procesos contencioso administrativos, dado que en esas controversias sólo podía examinarse la conformidad de los actos administrativos con las normas preexistentes del mismo carácter, por lo cual esos planteos debían encauzarse exclusivamente por vía de la demanda de inconstitucionalidad ante la instancia originaria de ese Alto Tribunal ¹⁰.

En la actualidad, la Suprema Corte considera que la competencia singular que le acuerda el artículo 161, inciso 1, de la Constitución provincial para resolver en forma originaria sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de leyes, decretos, ordenanzas y actos de carácter general, coexiste con la posibilidad de realizar esos planteos en otros ámbitos procesales, en tanto no tengan un carácter meramente preventivo ¹¹.

9 Sentencia del 6/10/2010.

10 Ver, al respecto, los fallos que se registran en “Acuerdos y Sentencias” 1958 III, pág. 213; 1966 III, pág. 979; 1989 V, pág. 277, entre otros, y la crítica de TRIBIÑO, Carlos R. en “El planteo de cuestiones constitucionales en el proceso contencioso administrativo”, Revista Jus n° 25, págs. 85 a 94.

11 Ver los votos del Dr. de Lazzari en las causas B-63.305 “Asociación Judicial Bonaerense”, del 26/9/2007 y B-65.072 “Rojas, Ángel Gualberto”, del 29/12/2008.

2) Pero la competencia de los órganos judiciales del nuevo fuero tiene una menor amplitud en lo relativo a las controversias sobre ejecución de tributos. Ello así, pues según señalamos con anterioridad, el inciso 8 del artículo 2 del Código establece que sólo la ejecución de los tributos provinciales se encuentra asignada a dicho fuero, norma ésta que se integra con el artículo 79 bis, conforme al cual “Los jueces Contencioso Administrativos aplicarán en materia de ejecuciones tributarias provinciales las disposiciones del Decreto Ley 9122/78”.

En diversas oportunidades la Suprema Corte ha manifestado que la cuestión relativa a la competencia para decidir en los juicios de apremio, luego de la puesta en funcionamiento del fuero contencioso administrativo, podría suscitar dudas en tanto se trata de casos susceptibles de ser encuadrados en los amplios términos en los que se ha establecido la cláusula general que define la materia contencioso administrativa (artículos 166 de la Constitución de la Provincia y 1 de la ley 12.008). Y agrega que, para disipar tales dudas, el legislador ha dispuesto que a los jueces del fuero especializado les corresponde decidir en materia de ejecuciones tributarias provinciales, en tanto que en los juicios de apremio por deudas tributarias que promuevan las municipalidades ha previsto expresamente la competencia de los jueces en lo civil y comercial o de paz, según corresponda al domicilio fiscal del obligado -conf. artículos 2, inciso 8, de la ley 12.008, texto según ley 13.101 y 3 del decreto ley 9122, texto según ley 13.244-¹².

No obstante esa limitación, es dable advertir que, del total de causas que se promueven ante el nuevo fuero, un porcentaje muy elevado de las mismas corresponde a juicios de apremio promovidos por el Fisco provincial.

12 Esa solución aparece convalidada por la Suprema Corte en numerosas oportunidades (ver, entre otras las causas B-67.797 “Municipalidad de Mercedes”, del 19/5/2004, B-68.147 “Municipalidad de General Rodríguez”, del 16/3/2005 y B-68287 “Fisco c /Martínez”, del 3/8/2005).

Cabe tener en cuenta, por último, que con posterioridad a la puesta en funcionamiento de los tribunales en lo contencioso administrativo, la ley 13.435 del año 2006 creó el fuero de ejecuciones tributarias, asignándole competencia en las ejecuciones promovidas por la Provincia o las municipalidades para el cobro de créditos por tributos, sus accesorios y multas, así como en las medidas cautelares autónomas que se solicitaren anticipadamente en su resguardo y en los procesos de conocimiento posterior.

Ese fuero se integra con juzgados de primera instancia de ejecuciones tributarias en cada Departamento Judicial, en tanto que la segunda instancia se constituye con las Cámaras de Apelación en lo Contencioso Administrativo.

Esta nueva estructura judicial aún no ha sido implementada, motivo por el cual las causas sobre ejecuciones tributarias siguen tramitándose en el fuero contencioso administrativo si se trata de tributos provinciales, o en el fuero civil y comercial si la ejecución versa sobre tributos municipales.

III. La competencia territorial del fuero contencioso administrativo en esas causas

Según explicamos con anterioridad, el fuero se encuentra estructurado sobre la base de jueces de primera instancia en todos los Departamentos Judiciales y Cámaras de apelación regionales. Tal composición determina la necesidad de que se establezcan normas para distribuir las causas entre los distintos órganos judiciales integrantes de esa estructura.

En esta materia corresponde distinguir la competencia territorial referida a los juicios de apremios promovidos contra los contribuyentes y responsables, de la correspondiente a las causas que éstos inician contra la autoridad tributaria.

1) Para el primer supuesto, el artículo 3 de la ley 13.406 establece un fuero facultativo múltiple, pues habilita a promover la ejecución, a opción del Fisco, ante el juez correspondiente: a) al domicilio (fiscal, real o legal) del demandado, siempre que se encuentren ubicados en territorio provincial, b) o al

lugar donde se encuentren los bienes o se desarrolle la actividad vinculada a la obligación que se ejecuta, c) o al lugar de cumplimiento de la obligación.

Para los casos en que el demandado no tuviese domicilio en la Provincia, la norma contempla la opción de que se radique la demanda ante los juzgados contencioso administrativos con asiento en La Plata.

2) Para el segundo supuesto, esto es, cuando la pretensión es promovida contra la autoridad administrativa tributaria, el artículo 5, inciso 1, del Código establece como principio general que el juez competente es el correspondiente al domicilio de la demandada, y a continuación en los restantes incisos se instituyen distintas excepciones a esa regla para varios supuestos particulares (en materias de empleo público, previsional, contractual, así como en las controversias sobre servicios públicos, servidumbres administrativas y expropiaciones).

Los litigios en materia tributaria no se encuentran comprendidos en ninguno de esos supuestos de excepción, por lo cual cabe entender que, respecto de ellos, rige el principio general antes enunciado.

En el caso de pretensiones promovidas contra las municipalidades dicha regla no ofrece inconvenientes, pues las causas se deben radicar ante el juez contencioso administrativo que corresponde al domicilio de la respectiva comuna, de modo que queda garantizado el principio de descentralización que es propio del nuevo fuero.

Pero, si la pretensión se deduce contra la Provincia, la aplicación del principio general que consagra el citado artículo 5, inciso 1, determinaría que todas las causas se deban iniciar ante los jueces del Departamento Judicial La Plata, pues ahí tienen su domicilio tanto el organismo recaudador provincial, esto es, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (Arba), como el Tribunal Fiscal de Apelación.

En ese sentido se expidió la Cámara Contencioso Administrativa con sede en La Plata, al confirmar una sentencia de primera instancia del juzgado de Quilmes, que había hecho lugar a una excepción de incompetencia territorial deducida por

la parte demandada ¹³. Con posterioridad mantuvo esa misma postura al pronunciarse sobre diversos planteos de inhibitoria articulados por la Fiscalía de Estado ¹⁴.

Ése no ha sido, sin embargo, el criterio seguido por las Cámaras de Apelación con asiento en San Martín ¹⁵, Mar del Plata ¹⁶ y San Nicolás ¹⁷, que han entendido que los tribunales contencioso administrativos del interior son competentes para conocer y resolver esa clase de litigios.

Dichos tribunales de alzada coinciden en sostener, entre otras razones, que esa solución se sustenta en los propósitos que inspiraron la reforma constitucional de 1994, acerca de la necesidad de lograr una descentralización en el ámbito de la Justicia administrativa. Señalan, asimismo, como dato relevante que la Fiscalía de Estado cuenta con delegaciones en cada uno de los Departamentos Judiciales del interior en condiciones de atender la tramitación de las respectivas controversias.

A su vez, las Cámaras de Apelación de San Martín y Mar del Plata sustentan su postura acudiendo a la regulación que consagra el Código Fiscal acerca del domicilio fiscal de los contribuyentes y responsables (actual artículo 32 del t.o. 2011), en particular en cuanto establece que tiene el carácter de domicilio legal para todos los efectos tributarios, siendo válidas y vinculantes todas las notificaciones administrativas y judiciales que allí se practiquen.

Por su lado, la Cámara de Apelación de San Nicolás hace hincapié en que el organismo recaudador tiene dependencias o sedes en distintos puntos de la Provincia, en los cuales des-

13 Causa “Gallego”, sent. del 13/12/2011.

14 Causas “Frigorífico y Matadero Chivilcoy”, del 29/10/2013; “Delgado”, del 19/12/2013; “Procosud S.A.”, del 18/2/2014, “Sierra Martínez”, del 3/6/2014 y “Danisant S.A.”, del 26/6/2014.

15 Causa “Cetmi S.R.L.”, del 4/6/2009.

16 Causa “Asaro”, del 24/5/2012.

17 Causa “Gallo”, del 30/7/2013.

pliegan determinadas atribuciones en materia tributaria. Ello hace aplicable, a juicio de dicho tribunal, la cláusula del artículo 90, inciso 4, del Código Civil ¹⁸ por lo cual concluye sosteniendo que, en el caso, el domicilio de esa sede en la ciudad de Pergamino, era el que debía ser considerado para definir la competencia territorial del juzgado de primera instancia.

Sin desconocer los elevados propósitos que han orientado esos pronunciamientos, no puede dejar de señalarse lo opinable de esos argumentos, teniendo en cuenta que el Código de la materia no ha exceptuado a tales controversias del principio general en materia de competencia territorial que consagra el antes citado artículo 5, inciso 1.

Nos permitimos añadir que la existencia de delegaciones de la Fiscalía de Estado en cada Departamento Judicial no acuerda sustento al criterio jurisprudencial de las mencionadas Cámaras de Apelación del interior, pues se confunde en esta argumentación el carácter de parte demandada (que, en estos casos, es Arba), con el de quien inviste el rol de representante de esa parte (que, en estos casos, es la Fiscalía de Estado).

A ello cabe agregar que, de seguirse ese criterio como regla general para la determinación de la competencia territorial, se estaría instituyendo para cualquier otra materia un fuero facultativo múltiple, de modo tal que, en todos los casos, la Provincia podría ser demandada indistintamente ante los jueces de cualquiera de los Departamentos Judiciales locales, consagrándose así un notorio apartamiento de las normas sobre competencia territorial sancionadas por el legislador ¹⁹.

18 Dicha norma preceptúa que “Las compañías que tengan muchos establecimientos o sucursales, tienen su domicilio especial en el lugar de tales establecimientos, para solo la ejecución de las obligaciones allí contraídas por los agentes locales de la sociedad”.

19 Es por demás razonable entender que, en realidad, tales delegaciones fiscales están previstas para asumir la representación de la Provincia en

No consideramos de recibo, tampoco, la invocación referida a la actuación que cumplen las sedes del organismo recaudador en el interior de la Provincia, pues el citado artículo 90, inciso 4, del Código Civil es un precepto que está previsto respecto de la actuación desplegada por “sociedades” particulares, es decir, que constituye una regulación diseñada exclusivamente para el ámbito privado, y nada autoriza a pensar que se trata de un principio general de Derecho.

Si bien resulta más consistente el argumento basado en el alcance que correspondería acordar al domicilio fiscal que contempla el Código Fiscal bonaerense, entendemos que el mismo tampoco resultaría aceptable. Es que una atenta lectura del precepto permite advertir que, en realidad, se le atribuye el carácter de domicilio constituido al solo efecto de las notificaciones administrativas y judiciales que allí se realicen. Lo cual pone de relieve que se trata de una regulación que está concebida para facilitar la actuación del organismo recaudador en la percepción de los tributos, y no habilita a generar una modificación de la regla de competencia territorial establecida para los casos en que se acciona contra la Provincia.

Al margen de todo ello, cabe tener presente el caso especial de las pretensiones deducidas en relación a las decisiones del Tribunal Fiscal de Apelación, dado que la ley 13.405 modificó el artículo 2 de la ley 12.074, atribuyendo competencia originaria para entender en esas controversias a las Cámaras de Apelación en lo Contencioso Administrativo. Toda vez que esa norma utiliza el plural cuando menciona a dichos órganos de segunda instancia podría entenderse que ella ha modificado la regla de competencia territorial prevista en el artículo 5, inciso 1, del Código, consagrando una descentralización atenuada

las causas que, según las normas procesales respectivas, deben tramitar en el respectivo Departamento Judicial, y no para atender aquellas otras cuya sustanciación corresponde realizar en los otros Departamentos Judiciales que integran el territorio bonaerense.

hacia los Departamentos Judiciales donde tienen su asiento las distintas Cámaras ²⁰.

Es importante tener presente que la Suprema Corte avaló la constitucionalidad de atribuir competencia originaria a tales órganos judiciales, apuntando, entre otras razones, que la doble instancia no constituye un requisito del sistema de juzgamiento de actos administrativos ²¹.

Además, puso de relieve que no mediaba una infracción al principio de igualdad, pues el legislador tiene amplias facultades para efectuar distinciones en esta materia. Sobre esa base, la Corte tuvo en cuenta que, según se expresa en el mensaje de elevación de la ley, el diferente tratamiento que se otorga a esta clase de controversias tiene su fundamento en el alto grado de especialización de los miembros del Tribunal Fiscal de Apelación, lo cual justifica el cauce procesal instituido, al mismo tiempo que armoniza con el principio de economía procesal, al evitar en estos casos singulares el tránsito por la doble instancia judicial.

En el voto concurrente del doctor Soria se añadió que la descentralización inherente al régimen acuñado en el artículo 166, último párrafo, de la Constitución provincial no puede ser invocada para censurar el precepto legal por el hecho de no haberse replicado el esquema de distribución departamental que rige en el resto de las contiendas administrativas. Ello así, pues en el caso el propósito medular de la reforma de 1994 de abandonar la anterior jurisdicción concentrada en la Suprema Corte, se encuentra satisfactoriamente cumplido con la creación de las Cámaras de apelación interdepartamentales.

20 Ese criterio ha sido expuesto por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con sede en Mar del Plata en la causa “Centro integral del computador SRL”, del 27/12/2013. Allí se añade que la ley 13.405 es una norma especial y posterior al régimen previsto en el artículo 5, inciso 1, del Código de la materia, el cual, además, regiría exclusivamente la competencia entre juzgados de primera instancia en lo contencioso administrativo.

21 Causa A-69.346 “Orbis Mertig San Luis”, del 22/8/2012.

IV. Otros ámbitos judiciales competentes para conocer y decidir algunas controversias tributarias bonaerenses

Según pusimos de resalto en el apartado I, no todas las controversias en materia de tributos locales se dirimen en el fuero contencioso administrativo, sino que, por el contrario, el ordenamiento jurídico prevé que algunas de ellas deben sustanciarse ante otros órganos judiciales. Veamos los distintos supuestos en que ello ocurre.

1º) Ejecución de tributos municipales

Esta clase de pleitos resulta ser ajena a la competencia del fuero, toda vez que el artículo 2, inciso 8, del Código de la materia sólo incluye en ese ámbito a las causas “relacionadas con la ejecución de tributos provinciales”. Es decir, en forma implícita se marginan las ejecuciones de tributos de carácter municipal, controversias éstas cuya tramitación se mantiene en la órbita de los juzgados en lo Civil y Comercial o los de paz.

Esa previsión normativa se encuentra en sintonía con el artículo 3 del decreto ley 9122/78 (texto según ley 13.244) el cual en forma expresa atribuye competencia para entender en los juicios de apremio que promuevan las comunas a los jueces de primera instancia en lo Civil y Comercial o los de paz. En estas controversias el actor puede optar en promover la acción ante el juez que corresponda al domicilio fiscal del obligado en la Provincia, o ante el correspondiente al lugar de cumplimiento de la obligación, o al lugar donde se encuentren los bienes afectados por la obligación que se ejecuta.

En diversas oportunidades la Suprema Corte debió pronunciarse sobre el particular, al decidir conflictos de competencia suscitados entre tribunales de ambos fueros, atribuyendo a los jueces en lo civil y comercial el conocimiento y decisión de tales contiendas ²².

22 Ver precedentes citados en nota 12.

Se ha señalado que resulta objetable la solución adoptada por el legislador de distribuir las ejecuciones tributarias entre esos diferentes fueros, dado que estaría produciendo un quiebre en la coherencia interna del sistema ²³.

Según pusimos de relieve con anterioridad, luego de que se concrete la implementación del fuero de ejecuciones tributarias previsto en la ley 13.435 las ejecuciones de tributos municipales deberán sustanciarse ante los órganos judiciales pertenecientes a dicho fuero especializado.

2º) *Juicios de amparo*

A través de esta clase de procesos también es posible que se sustancien controversias sobre materia tributaria, siempre y cuando, como es obvio, se cumplan los requisitos de admisibilidad específicos que consagra la ley 13.928 en su artículo 2.

Esa vía procesal ha sido utilizada en numerosas oportunidades en relación a la aplicación de normas tributarias, y el Alto Tribunal especificó que no constituía un impedimento para acudir a ese ámbito judicial la competencia originaria establecida en el artículo 161, inciso 1, de la Constitución local, habida cuenta de que, en tanto no se ejerza la acción de amparo con una finalidad preventiva, los jueces de grado están habilitados para decidir cuestiones referidas a la constitucionalidad de esa categoría de normas ²⁴.

Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 20, inciso 2, de la Constitución bonaerense y 3 de la mencionada ley 13.928, la acción de amparo puede ser interpuesta ante “cualquier juez”. Ello significa que la competencia material de primera instancia es difusa, dado que cualquier juez o tribunal de única instancia está habilitado para conocer en estos procesos, sin que exista el deber de respetar las reglas de competencia en razón de la materia.

23 BLANCO, Mónica Gabriela, *Competencia del fuero contencioso administrativo*, Hammurabi, 2008, pág. 198.

24 Ver, entre otras, las causas citadas en la nota 11.

La Suprema Corte ha reglamentado esta competencia difusa de primera instancia, estableciendo que toda demanda de amparo debe ingresar por receptoría de expedientes y será sometida a un sorteo entre los órganos judiciales de primera o única instancia de todos los fueros del Departamento Judicial correspondiente. Así, la causa puede quedar asignada ante la Justicia en lo civil y comercial, penal, laboral, de familia, de menores o contencioso administrativo.

Como consecuencia de este sorteo obligatorio, los procesos de amparo contra quienes ejercen función administrativa, no quedarán necesariamente asignados a los tribunales especializados en lo contencioso administrativo, sino que pueden quedar radicados en alguno de los otros fueros que componen el mapa judicial bonaerense ²⁵.

Pero, en la segunda instancia esa clase de amparos tiene una competencia concentrada en razón de la materia, pues el artículo 17 bis de la ley 13.928 establece que la alzada de esa clase de pleitos será la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo correspondiente a la jurisdicción donde tramitó la acción, cualquiera haya sido el fuero interviniente en la anterior instancia ²⁶.

3º) Impugnación de sanciones de clausura y decomiso por infracciones tributarias

El cuestionamiento de esta clase de sanciones se encuentra marginado de la competencia de los tribunales en lo conten-

25 Sobre los inconvenientes que puede ocasionar este régimen, ver SAFI, Leandro K., "La competencia en el amparo y sus dificultades", A.P.B.A. 2010-6- 645.

26 La norma establece lo siguiente: "En las acciones de amparo que se dirijan contra acciones u omisiones en el ejercicio de funciones administrativas de los órganos de la Provincia, los Municipios, los entes descentralizados y otras personas, regidas por el Derecho Administrativo, será Tribunal de Alzada la Cámara en lo Contencioso Administrativo correspondiente a la jurisdicción donde tramitara la acción".

cioso administrativo, pues el Código Fiscal asigna el conocimiento y decisión de tales controversias al fuero correccional.

La sanción de clausura se encuentra prevista en el artículo 72 del Código Fiscal (t.o. 2011, de similar redacción a los anteriores textos ordenados), y reconoce su origen en la ley 10.397, que sancionó el referido Código correspondiente al año 1986. Si bien la norma actualmente vigente enumera diversos supuestos de infracciones que son causales de dicha infracción, puede decirse que ellos tienen una naturaleza de simple omisión de deberes formales, o bien involucran la tenencia de bienes con omisión de documentación respaldatoria.

En el artículo 79 se regula el sistema recursivo en sede judicial, norma ésta que preceptúa que la sanción de referencia puede ser apelada, con efecto devolutivo, ante el juzgado de primera instancia correccional en turno. Dicho recurso debe ser interpuesto y fundado en sede administrativa, con patrocinio letrado, dentro de los cinco días posteriores de notificada la resolución administrativa correspondiente.

Por su parte, la sanción de decomiso fue incorporada al Código Fiscal por la ley 13.145, y su aplicación procede cuando se trasladan o transportan bienes dentro de la jurisdicción provincial sin contar con la debida documentación respaldatoria. El régimen impugnatorio en sede judicial se encuentra previsto en el artículo 88 del t.o. 2011, conforme al cual el interesado puede deducir apelación ante el juez correccional en turno, dentro de los tres días hábiles posteriores de notificada la sanción, recurso éste que tiene efecto suspensivo.

La Suprema Corte tuvo oportunidad de pronunciarse en algunos conflictos de competencia relativos a esta clase de cuestiones, resolviendo que las respectivas causas debían sustanciarse en el fuero correccional, por aplicación del sistema recursivo contemplado en las citadas normas del Código Fiscal ²⁷.

²⁷ Causas B-68.431 “Saavedra”, del 25/11/2005 y B-70.076 “Full Agro S.A.” del 30/6/2009.

4º) *Demanda de inconstitucionalidad ante la Suprema Corte de la Provincia*

Cabe tener presente inicialmente que el sistema de control de constitucionalidad delineado en el ordenamiento jurídico provincial es de carácter mixto o combinado, pues al clásico esquema de control difuso o desconcentrado -a cargo de todos los jueces y tribunales cualquiera sea su grado y fuero- se le adiciona una vía especial, como es la demanda originaria de inconstitucionalidad.

Este singular cauce procesal ante el Máximo Tribunal bonaerense se encuentra contemplado en el artículo 161, inciso 1, de la Carta Magna local, en tanto que los aspectos atinentes a su tramitación aparecen regulados a través de los artículos 683 a 690 del Código Procesal Civil y Comercial.

La demanda de inconstitucionalidad permite decidir las controversias en las cuales se debata acerca de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de leyes, decretos, ordenanzas o reglamentos que estatuyan sobre materia regida por la Constitución de la Provincia.

De tal modo, resulta evidente que ese tipo de cuestiones también puede suscitarse en relación a normas de carácter tributario, emanadas tanto de la Provincia como de los municipios.

En tal sentido, es dable mencionar que, entre otros casos, por vía de la demanda de inconstitucionalidad, se han encauzado planteos sobre la inconstitucionalidad de la forma de cálculo de la tasa comunal por conservación, reparación y mejoramiento de la red vial de la municipalidad de Ayacucho ²⁸, sobre el canon por extracción de agua del subsuelo impuesto por la municipalidad de Berazategui ²⁹, así como sobre la designación de agentes de retención de tasas municipales a los escribanos de Registro del partido de Junín ³⁰. En otro caso

28 Causa I-1558 “Amacri S.A.”, del 7/3/2001.

29 Causa I-2254 “Seara”, del 11/3/2009.

30 Causa I-2321 “Itoiz”, del 29/2/1012.

más reciente, en una de esas causas se debatió acerca de la constitucionalidad del decreto provincial 4002/2000, que había dispuesto que, en materia de combustibles y gas natural, se debieran considerar expendio al público todas las ventas que no se hicieran a revendedores ³¹.

Pero, en principio, la demanda de inconstitucionalidad tiene un carácter preventivo, pues si existen actos de aplicación de las normas impugnadas las cuestiones deben ventilarse ante los jueces del fuero contencioso administrativo, de acuerdo con la previsión contenida en el artículo 3 del Código de la materia, o por vía del proceso de amparo, en tanto se encuentren cumplidos los requisitos de admisibilidad propios de ese carril procesal.

Se ha señalado sobre el particular que la competencia de excepción que asiste a la Suprema Corte en los términos del mencionado artículo 161, inciso 1, de la Constitución bonaerense coexiste con la posibilidad de formular análogo control en otros terrenos procesales, cuando la demanda no se deduce con una finalidad esencialmente preventiva ³².

Además, corresponde tener particularmente en cuenta cuatro aspectos que perfilan el ámbito específico de aplicación de esta vía procesal:

a) la demanda de inconstitucionalidad procede únicamente contra ordenamientos jurídicos generales (esto es, leyes, decretos, reglamentos, ordenanzas) y no contra actos particulares ³³.

b) ella sólo es apta para que el Alto Tribunal se expida acerca de planteos sobre materia regida por la Constitución local, y en consecuencia no constituye un carril admisible para

31 Causa I-2285 “YPF S.A.”, 20/3/2013.

32 Esa singularidad aparece enunciada por la Suprema Corte a partir de la causa “Rolfo, Mateo”, del 7/3/1967 (ver el fallo en “Acuerdos y Sentencias” 1967-I-pág. 361 y La Ley 126, pág. 569.). Con algunos matices la doctrina se mantiene en la actual jurisprudencia del Alto Tribunal.

33 Causas I-1612 “Barbieri”, del 8/6/1993; I-2204 “Zamarreño”, del 8/10/2008; I-71908 “De Amorrortu”, del 21/5/2012, entre otras.

obtener declaraciones de inconstitucionalidad con relación a preceptos de la Constitución Nacional ³⁴;

c) no resulta admisible para tratar cuestiones de incompatibilidad entre normas infraconstitucionales (v.g. entre una ley y su decreto reglamentario), pues en tal caso sólo se configura una inconstitucionalidad indirecta o refleja ³⁵;

d) debe promoverse dentro del plazo de treinta días computados desde que el precepto impugnado afecte concretamente los derechos patrimoniales del actor (art. 684, primer párrafo, del C.P.C.y C.).

5º) Demanda ante la instancia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Por último, es dable poner de resalto que determinadas controversias tributarias deben encauzarse a través de la competencia originaria del Alto Tribunal federal.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 116 de la Constitución Nacional, le corresponde a la Justicia federal el conocimiento y decisión -entre otras causas- de aquellas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, las leyes del Congreso (con la reserva del artículo 75, inciso 12) y los Tratados con naciones extranjeras. Esta regulación normativa se complementa con el artículo 117 que regula acerca de la competencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y establece que le corresponde intervenir en forma originaria en las controversias en las cuales una provincia es parte.

La Corte Suprema ha interpretado tales preceptos de la Ley Suprema admitiendo que, cuando existe una cuestión federal consistente en determinar la validez constitucional de normas emanadas de las provincias -incluidas, por supuesto,

34 Causas I-1.169 “Malacari”, del 11/12/1984; I-1998 “Biombo”, del 18/6/1996; I-1209 “Falocco”, del 7/10/1997; B-69.932 “Citta”, del 3/12/2008, entre otras.

35 Causas I-1460 “Expreso Merlo Norte S.A.”, del 9/3/1999; I-1534 “Expreso Paraná”, del 27/4/2004; B-68.416 “Agroindustrias Quilmes S.A.”, del 23/11/2005; “Abedini”, del 18/6/2008, entre otras.

las normas de carácter tributario- queda habilitada la instancia originaria prevista en el citado artículo 117, incluyendo los casos en que el actor es un vecino de la propia provincia demandada ³⁶.

De tal modo, si un contribuyente o responsable cuestiona la compatibilidad de una norma tributaria local con disposiciones contenidas en la Constitución Nacional o en normas de carácter federal, la controversia debe incoarse directamente ante los estrados de la Corte Suprema nacional.

Pero, no es posible acceder a esa competencia excepcional si, además de la cuestión federal, existen otros planteos referidos particularmente a la interpretación y aplicación de normas del ordenamiento jurídico provincial. Así se pronunció el Alto Tribunal en causas en las cuales se cuestionaba la aplicación de un gravamen y la imposición de multas por parte de la autoridad administrativa local y, en subsidio, se planteaba la confiscatoriedad de tales rubros ³⁷. La Corte Suprema se expidió en ese mismo sentido en otro caso en que la pretensión de la parte actora se fundaba no sólo en la violación de la Constitución Nacional, sino también en preceptos del respectivo Código Fiscal provincial ³⁸.

Asimismo, el Superior Tribunal federal ha entendido en algunos pronunciamientos que si el tributo se impugna -en forma conjunta o independiente de un planteo de inconstitucionalidad- sobre la base de la vulneración de la ley de coparticipación federal de impuestos (ley 20.221, sustituida por la ley 23.548) no queda habilitada la competencia originaria. Ello así, por cuanto, según la Corte, las leyes convenio -entre las cuales cabe incluir el mencionado régimen de coparticipa-

36 Ver, al respecto, TRIBIÑO, Carlos R., *La Corte Suprema: competencia y vías de acceso*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2010, pág. 104.

37 *Fallos*, 180: 87 y 188: 494.

38 *Fallos*, 329: 783 y causa "Droguería Oncofarma SRL", del 12/6/2007.

ción- hacen parte, aunque con distinta jerarquía, del Derecho Público local ³⁹.

Igual solución adoptó la Corte Suprema respecto del Convenio Multilateral y del “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento” ⁴⁰.

En consecuencia, las cuestiones relativas a la vulneración de cualquiera de esos regímenes por parte de los fiscos locales no son residenciables ante la competencia originaria, al no integrar la materia federal, debiendo dirimirse, en el caso de la Provincia de Buenos Aires, ante los tribunales del fuero contencioso administrativo.

V. Síntesis final

Luego de haber desarrollado los distintos aspectos que hacen al tema en análisis, es posible efectuar las siguientes consideraciones, a modo de síntesis final:

1) La competencia del fuero contencioso administrativo en materia de controversias sobre la aplicación de tributos es muy amplia, pues comprende tanto a las suscitadas respecto a gravámenes provinciales como a gravámenes municipales.

2) En cambio, en materia de ejecución de créditos esa competencia sólo abarca a los juicios de apremio por cobro de tributos provinciales.

3) Respecto a la competencia territorial del fuero, corresponde distinguir los casos en que el Fisco provincial ejecuta el cobro de tributos, de los supuestos en que la pretensión se deduce contra la autoridad recaudadora.

4) En el primero de esos casos, el artículo 3 de la ley 13.406 establece a favor del Fisco actor un fuero facultativo múltiple, por cuanto la ejecución puede incoarse ante el juez correspon-

³⁹ *Fallos*, 314:862; 316:324 y causa “Papel Misionero S.A.I.F.C.”, del 5/5/2009. En sentido contrario se llegó a pronunciar el Alto Tribunal en la causa caratulada “El Cóndor Empresa de Transportes S.A.” (*Fallos*, 324:4226).

⁴⁰ *Fallos*, 327:1473 y 329:783, entre otros.

diente el domicilio del ejecutado (real, legal o fiscal), o ante el correspondiente al lugar donde se encuentren los bienes, o se desarrolle la actividad vinculada a la obligación que se ejecuta o donde debe cumplirse la obligación.

5) En el otro supuesto, se han suscitado divergencias entre las Cámaras integrantes del fuero sobre la aplicación de la regla general de competencia territorial del artículo 5, inciso 1, del Código (domicilio de la demandada) en los casos en que se acciona contra la Provincia.

6) La ejecución de tributos municipales se encuentra asignada a la competencia de los jueces en lo civil y comercial o de paz (artículo 3 del decreto ley 9122/78, texto según ley 13.244). En cuanto a la competencia territorial, se instituye una opción a favor del actor similar a la que contempla el artículo 3 de la ley 13.406.

7) El proceso de amparo reglado en la ley 13.928 es una vía procesal idónea para dirimir controversias sobre materia tributaria, en tanto se cumplan los requisitos de admisibilidad establecidos en el artículo 2 de la referida ley. Pero, las causas pueden quedar radicadas en los distintos fueros judiciales de la Provincia, de acuerdo con el régimen de distribución de expedientes instituido por la Suprema Corte.

8) En las controversias referidas a la impugnación de las sanciones tributarias de clausura y decomiso impuestas por Arba, resultan competentes los jueces en lo correccional (artículos 75 y 88 del Código Fiscal t.o. 2011).

9) Cuando los tributos provinciales o municipales son impugnados en razón de su incompatibilidad con los preceptos de la Constitución provincial, si la pretensión se promueve con carácter preventivo, la pretensión debe encauzarse a través de la demanda de inconstitucionalidad que prevé el artículo 161, inciso 1, de dicha Carta Fundamental.

10) Si la pretensión se deduce contra la Provincia y se sustenta exclusivamente en que las normas tributarias del Estado local son violatorias de la Constitución Nacional, las leyes nacionales o los Tratados con naciones extranjeras, la controversia debe radicarse ante la competencia originaria de la

La materia tributaria en la jurisprudencia del fuero administrativo bonaerense

Corte Suprema Nacional (artículos 116 y 117 de la referida Constitución).

TRES CUESTIONES PROCESALES DE LA PRETENSIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA. A DIEZ AÑOS DE LA PUESTA EN FUNCIONAMIENTO DEL FUERO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO BONAERENSE

Martín Renato ESPINOZA MOLLA

SUMARIO: I. Introducción.- II. Perfiles de la pretensión declarativa de certeza en el diseño del Código Procesal Administrativo bonaerense.- III. Tres cuestiones procesales vinculadas a la pretensión declarativa de certeza. 1) La cuestión del carácter de vía principal o subsidiaria de esa pretensión. 2) Trámite. Específicamente en materia de plazos para interponer los recursos. 3) Pretensiones cautelares en el ámbito de la pretensión declarativa de certeza.- IV. Conclusión

I. Introducción

Indudablemente, la pretensión declarativa de certeza, también denominada meramente declarativa para destacar su característica distintiva, se presenta como una herramienta jurídica adecuada para resolver numerosos asuntos caracterizados por la presencia de un estado de incertidumbre, entre los cuales se destacan por su frecuencia, aquellos vinculados a la materia tributaria, en cuanto ofrece ciertas ventajas procesales que contrastan respecto de las demás pretensiones.

En efecto, con referencia a los presupuestos de admisibilidad ha de recordarse que aquella pretensión no está sometida al requisito del agotamiento de la vía, ni al plazo de caducidad, y tampoco rige a su respecto el pago previo en materia tributaria.

Sin embargo -como veremos-, puede advertirse una defectuosa técnica legislativa en las disposiciones de la ley

12.008 ¹ -Código Procesal Administrativo-, relacionadas con la pretensión bajo análisis, en tanto no se establecen sus contornos de modo preciso y en cuanto a su trámite se defiere a las disposiciones en la materia contenidas en el Código Procesal Civil y Comercial.

De modo tal, el efecto concreto que producen aquellas falencias se traduce en la necesidad de efectuar interpretaciones por parte de los órganos judiciales, respecto de ciertas cuestiones que se presentan, lo cual coadyuva a la utilización excesiva de su discrecionalidad ², dispensada frente a la ausencia de pautas claras y objetivas contenidas en el Código Procesal Administrativo, generando, en suma, una grave inseguridad jurídica ³.

1 B.O. N° 23.472 del 03-11-97.

2 Véase RUIZ RUIZ, Ramón, “Sobre la discrecionalidad judicial en un Estado Constitucional”, Cuadernos Electrónicos de Filosofía del Derecho, N° 20-2010, pág. 119, quien al respecto afirma: “Indudablemente, en un mundo tan complejo social y jurídicamente como el nuestro, ya no es posible seguir considerando a los jueces, simplemente, como la boca que pronuncia las palabras de la ley. El juez de nuestro tiempo goza -y así debe ser, nos guste más o menos- de una indudable y necesaria discrecionalidad como consecuencia, entre otros factores, del complejo sistema de fuentes, de la inevitable vaguedad de gran parte de las normas que componen nuestros ordenamientos modernos y, muy relacionado con lo anterior, del creciente recurso a los principios jurídicos en el constitucionalismo contemporáneo. No obstante, si bien es cierto que esta discrecionalidad es inevitable, también lo es que debe ser de algún modo fiscalizada para impedir que derive en arbitrariedad y que suponga una amenaza para los principios de igualdad y de seguridad jurídica”.

3 Véase, GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, Piedad, “Nociones de técnica legislativa para uso parlamentario”, Revista Parlamentaria de la Asamblea de Madrid, Número 13, Diciembre de 2005, pág. 130, donde, con referencia a la seguridad jurídica, advierte: “La imperfección de las leyes, su eventual imprecisión técnica o incoherencia estructural pueden atentar contra uno de los más firmes pilares del Estado de Derecho: el principio de seguridad jurídica, enunciado por el Tribunal Constitucional en una de sus primeras sentencias (STC 27/1981, de 20 de julio) como *‘suma de certeza y legalidad’* e *‘interdicción de la arbitrariedad’*. En la sentencia 46/1990, de 15 de marzo, el Tribunal señala que *‘la exigencia del artículo 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores*

Un análisis de la jurisprudencia acuñada durante más de diez años transcurridos desde la puesta en funcionamiento del fuero contencioso administrativo bonaerense, permite percibir la magnitud de la problemática anticipada.

En particular, tal circunstancia se refleja en una importante disparidad en la interpretación de aquellas normas por parte de los órganos judiciales, y en especial, por conducto de las Cámaras de Apelación regionales en lo contencioso administrativo.

Al mismo tiempo, tales interpretaciones jurisprudenciales, se han exhibido en algunos supuestos restrictivos respecto de la garantía de la tutela judicial continua y efectiva consagrada en el artículo 15 de la Constitución bonaerense, y en otras situaciones han sido más elásticas.

Y si bien resulta tangible que la aplicación práctica de las diversas pretensiones previstas en el Código Procesal Administrativo desde la puesta en marcha del fuero respectivo ha suscitado numerosas cuestiones que ha debido abordar la jurisprudencia en cuanto al objeto, presupuestos, trámites y alcances de las mismas, así como sus vinculaciones con diferentes institutos procesales, tal circunstancia se presenta acentuada en el caso de la pretensión bajo estudio.

Pues bien, seleccionaremos tres cuestiones vinculadas a la pretensión declarativa de certeza, que merecen atención especial en cuanto nos permitirán observar la carencia de soluciones uniformes.

Para el desarrollo de ese cometido, de manera preliminar esbozaremos los perfiles de la pretensión declarativa de certeza.

Luego, dedicaremos nuestra atención a las siguientes cuestiones procesales vinculadas a la pretensión declarativa de certeza que demuestran la magnitud de aquella problemática:

jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas'. En suma, la claridad y precisión en el uso del lenguaje conducen a la certeza y a la seguridad jurídica".

1) la temática del carácter de vía principal o subsidiaria de esa pretensión; 2) la del trámite procesal que corresponde imprimirle, específicamente, en materia de plazos para interponer los recursos; 3) la del rol de las pretensiones cautelares en el ámbito de la pretensión que nos ocupa.

II. Perfiles de la pretensión declarativa de certeza en el diseño del Código Procesal Administrativo bonaerense

Como recordara PALACIO, las pretensiones declarativas son aquellas que tienden a la obtención de un pronunciamiento que elimine la falta de certeza sobre la existencia, eficacia, modalidad o interpretación de una relación o estado jurídico ⁴. Puntualizando luego, que la característica esencial de esta categoría de pretensiones consiste en la circunstancia de que la mera declaración de certeza resulta suficiente para satisfacer el interés de quien las propone y, por lo tanto, para agotar el cometido de la función jurisdiccional ⁵.

De manera preliminar debemos recordar que la pretensión declarativa de certeza se halla prevista específicamente en el Código Procesal Administrativo, mas obtuvo consagración legislativa previa y sucesiva tanto en el orden nacional ⁶ como

4 PALACIO, Lino Enrique, *Derecho Procesal Civil*, T. I, 2ª ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, pág. 304.

5 PALACIO, op. cit., pág. 427. Tales precisiones cobran especial sentido en tanto, como allí también advierte el autor citado, “Junto con toda pretensión de conocimiento existe, sin embargo, una pretensión declarativa, pues la sentencia que satisface una pretensión de condena o una pretensión determinativa contiene, necesariamente, una declaración previa acerca de la relación jurídica controvertida, de la que surgirá la existencia o inexistencia de los derechos u obligaciones de que se trate”. En suma, la nota diferencial de la pretensión bajo estudio resulta ser que su objeto se limita a la simple declaración y allí concluye.

6 En efecto, el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (Ley 17.454, B.O. N° 21.308, del 7/11/67), ya en su texto originario ya en su texto originario actualmente vigente, preceptuaba: “Podrá deducirse la

provincial ⁷, a través de los respectivos Códigos procesales civiles y comerciales.

Por su parte, específicamente con relación a la pretensión declarativa de certeza en materia contencioso administrativa, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia bonaerense, en un primer momento, vigente el Código Varela ⁸ y durante la época que conservara la competencia originaria en la materia, había negado su admisibilidad en tanto tal pretensión no resultaba compatible con el sistema legal de impugnación de actos administrativos previsto en aquel cuerpo normativo ⁹, lo cual resultaba pasible de reparos, y así lo ha señalado la doctrina ¹⁰.

acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor, y éste no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente”.

7 Siguiendo los lineamientos de la legislación procesal nacional, el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial (Decreto ley 7425/68, B.O. N° 16.265 del 24/10/68), en su texto que mantiene desde la sanción de la norma, preceptúa: “Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor, y éste no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente. Si el actor pretendiera que la cuestión tramite por las reglas establecidas para el juicio sumario o sumarísimo, la demandada deberá ajustarse a los términos del artículo 484°. El juez resolverá de oficio y como primera providencia, si corresponde el trámite pretendido por el actor teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión y la prueba ofrecida. Esta resolución no será recurrible”.

8 Ley 2961, luego derogada por ley 12.008.

9 SCBA, Causas B 52.692, *in re*: “Fundación Dr. José M. Mainetti c/ Banco de la Prov. de Bs. As. s/Demanda contencioso administrativa” (Res. del 30 de octubre de 1990), B 53520, *in re*: “Enrique Vanzato SACIFIA y otro c/ Municipalidad de Magdalena s/Acción meramente declarativa - Cuestión art. 6 CCA.” (Res del 18 de diciembre de 1990), entre otras.

10 Véase al respecto CASSAGNE, Juan Carlos-PERRINO, Pablo Esteban, *El nuevo proceso contencioso administrativo en la provincia de Buenos Aires*, 1ª ed. Buenos Aires, LexisNexis, 2006, pág. 169, quienes advierten: “(...) en el marco

Luego, a partir del año 2002 ¹¹ aquel máximo Tribunal de Justicia bonaerense produce un cambio jurisprudencial admitiendo a la pretensión bajo estudio aún con aplicación del régimen legal antecedente al nuevo Código Procesal Contencioso Administrativo -Ley 12.008-.

Pues bien, la pretensión declarativa específica recibe consagración legislativa en el año 1997, a través de la ley 12.008 ¹². Sin embargo, fue postergada en su entrada en vigencia, así como también ocurriera con la puesta en funcionamiento del fuero respectivo ¹³.

En tal sentido, la nueva pretensión procesal consagrada en el vigente Código Procesal Administrativo -ley 12.008 y modificatorias ¹⁴-, adquirió carta de ciudadanía definitiva. Tal

del régimen anterior al nuevo Código, esta vía procesal era virtualmente inoperante. Ello, en tanto el referido criterio jurisprudencial importaba condicionar su admisibilidad a los requisitos especiales de la acción contencioso administrativa de anulación (v.gr., reclamación previa, resolución denegatoria, pago previo, etc.), los cuales eran, por su naturaleza, incompatibles con la finalidad de tutela preventiva que es propia de la pretensión meramente declarativa"; véase asimismo, SORIA, Daniel Fernando, "Aspectos básicos de las pretensiones en el código procesal administrativo de la Provincia de Buenos Aires", y MILANTA, Claudia Angélica Matilde, "Reforma procesal administrativa de la Provincia de Buenos Aires. Proceso ordinario y procesos especiales"; ambos en: BOTASSI, Carlos A., Dir.-OROZ, Miguel H. E., Coord., *El nuevo proceso contencioso administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, 3ª ed., La Plata, Librería Editora Platense, 2011, págs. 243 y 649, respectivamente.

11 SCBA, Causa B 64.222, *in re*: "Caja de Previsión Social para Arquitectos, Ingenieros y Técnicos" (Res. de 17 de julio de 2002).

12 B.O. N° 23.472 del 03-11-97.

13 Mediante ley 12.162 (B.O. N° 23.681 del 24/09/98), se prorrogó la entrada en vigencia del Código Procesal Contencioso Administrativo -Ley 12.008- y el Fuero Contencioso Administrativo -Ley 12.074- hasta el 1° de junio de 1999. Sin embargo, este último fue puesto en funcionamiento recién a partir del 15 de diciembre de 2003, de acuerdo a lo preceptuado por el artículo 27 de la ley 12.074 (B.O. N° 23.519 de 26 y 27/01/1998) -texto según ley 13.101 (B.O. N° 24.791 del 19/9/03)-.

14 Leyes 12.310 (B.O. N° 23.885 (Suplemento) del 19/08/99), 13.101 (B.O. N° 24.791 del 19/9/03), 13.325 (B.O. N° 25.157 del 4/5/05) y 14.437 (B.O. N° 27.006 del 8/2/13).

circunstancia y el tratamiento dispensado respecto de sus presupuestos de admisibilidad, ha significado una evolución respecto del régimen legal precedente.

En efecto, el artículo 12 del Código Procesal Administrativo establece: “En el proceso contencioso-administrativo podrán articularse pretensiones con el objeto de obtener: (...) 4. La declaración de certeza sobre una determinada relación o situación jurídica regidas por el derecho administrativo”.

En tal sentido, el objeto de la pretensión, y por lo tanto, el alcance de la sentencia, se limita a la mera declaración de certeza respecto de una situación o relación jurídica ¹⁵, no pudiendo contener, pues, condena alguna ¹⁶.

15 En tal dirección, véase GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *Sistema Jurídico de las Administraciones Públicas*, Civitas-Thomson Reuters, 1ª ed., Navarra, 2009, pág. 187, donde define: “La pretensión es declarativa cuando lo que se pide al órgano jurisdiccional es la mera declaración de la existencia o inexistencia de una relación jurídica”.

16 En tal sentido, se ha expedido la jurisprudencia. Véase SCBA, causa B 66.737, *in re*: “Spicer Ejes Pesados S.A. s/Acción meramente declarativa” sentencia de 6-7-2005, donde se define: “La pretensión de sentencia meramente declarativa de certeza tiene por finalidad primordial obtener una declaración judicial que ponga fin a un estado de incertidumbre sobre la existencia, modalidades o alcances de una relación jurídica en aquellos casos en los que esa falta de certeza pueda producir un perjuicio o lesión actual al actor, tal como reza el artículo 322 del C.P.C.C. (por remisión expresa del art. 12 inc. 4 de la ley 12.008 -texto según ley 13.101-).”; asimismo, CCALP, Causa N° 11151, *in re*: “Ferrosider S.A.c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires y otro/a s/Pretensión declarativa de certeza”, sentencia de 3-2-2011, donde se advierte: “(...) la actora no tiene incertidumbre alguna sino que, a sazón de la hermenéutica que construye tanto en su escrito postulatorio como en su libelo recursivo, considera inconstitucional un régimen jurídico que dispone una nueva relación para las partes. Desde otra arista, pero con la misma impronta, es menester aducir que la (abatida) ley no contiene imprecisiones, ambigüedades o pautas oscuras que dificulten su interpretación. De ahí que la cuestión traída a conocimiento -reiteramos- no ofrece incertidumbre en cuanto al alcance o modalidad de la relación jurídica, sino que trasluce -como postulásemos- una abierta disconformidad del quejoso respecto de la política estatuida por el legislador, cuya tacha de inconstitucionalidad puede peticionar de modo audible por ante el servicio de administración de justicia, pero no por intermedio de un carril procesal que requiere ineludiblemente para su admisibilidad y procedencia de la existencia de un estado de incerteza de las características desbrozadas en los parágrafos

Delimitando aun más su objeto, ha de señalarse que a la pretensión declarativa contencioso administrativa bajo análisis resulta aplicable la clasificación de elaboración procesal civil, consistente en la posibilidad de distinguir entre aquellas que se basen en la afirmación de un efecto jurídico favorable al actor o en la inexistencia de un efecto jurídico favorable a la otra parte, denominadas, respectivamente, positivas y negativas ¹⁷.

Pues bien, para la procedencia de la pretensión han de concurrir los siguientes requisitos: a) Una condición o estado de duda, incertidumbre o vacilación acerca de la existencia, eficacia, alcance, modalidad o interpretación de una relación o situación jurídica; b) la presencia de un interés jurídico susceptible de vulneración actual o inminente frente a la falta

antecedentes”; véase además, CCALP Causa N° 14317, *in re*; “Tecnoap S.A. c/ Municipalidad de La Plata s/pretensión declarativa de certeza”, sentencia de 8-10-2013, donde se resuelve: “(...) el propósito de demanda resulta inconciliable con la doctrina de este tribunal, expuesta en reiterados precedentes, en el sentido que el espacio de la acción declarativa no da lugar a impugnaciones de actos administrativos que se controvierten por parte interesada. Pues, si el objeto de la pretensión consiste en la observación de sus fundamentos de exposición, ese descontento de criterio excluye al estado de incertidumbre con el que el sistema adjetivo define la singularidad declarativa (conf. fallos CCALP n° 414, CCALP n° 2334, CCALP n° 3679, CCALP n° 3984, CCALP n° 4072, CCALP n° 5978, CCALP n° 6670, CCALP n° 8399, CCALP n° 8638 y CCALP n° 9225 y mis votos en causas CCALP n° 1161, CCALP n° 12.389 y CCALP n° 13.637, entre otras). Surge de los términos de la acción entablada un intento de la actora por situarla en un campo que es impropio para ella (conf. art. 12 inc. 4 del CCA y 322 del CPCC). Sus confines adjetivos se hallan acotados a una finalidad preventiva que se perfila en los presupuestos de acceso que aquellos precedentes han dejado establecidos. Esa misma naturaleza resulta incompatible con un propósito dirigido a lograr un pronunciamiento de condena que modifique el sentido de una conducta que expuso una exégesis contraria a su posición. Así, esa respuesta supo remitirla sin más variable al curso de control previsto en el sistema procesal aplicable, luego de agotada la instancia administrativa (conf. arts. 12 inc. 1, 14, 18, 19 y ccs. ley 12.008; t. seg. ley 13.101)”.

17 PALACIO, op. cit., pág. 427.

de certeza; c) que la situación o relación jurídica incierta se hallara reglada por el Derecho Administrativo ¹⁸.

A su vez, respecto de los presupuestos de admisibilidad, posee ciertas ventajas en cuanto la pretensión no está sometida al requisito del agotamiento de la vía ¹⁹, ni al plazo de caducidad ²⁰, y tampoco rige el pago previo en materia tributaria ²¹.

Sin embargo, el legislador no ha teniendo en consideración las particularidades propias de la pretensión cuando se emplea en materia contencioso administrativa, pues una imprecisa técnica legislativa utilizada en el texto originario de la ley 12.008, ha plasmado una remisión genérica al trámite establecido en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial bonaerense ²².

En tal orden de ideas, la regulación de la pretensión bajo estudio contenida en el nuevo dispositivo legal, en cuanto carece de autosuficiencia, provoca una gran inseguridad jurídica al no fijar parámetros propios para el instituto que regula, respecto del trámite procesal a adoptar, pues sólo se limita a efectuar una genérica remisión al Código Procesal Civil y Comercial.

18 Véase CASSAGNE, Juan Carlos-PERRINO, Pablo Esteban, op. cit., pág. 171; véase, además, SORIA, Daniel Fernando, op. cit., pág. 247. Véase también MILANTA, Claudia Angélica Matilde, op. cit., pág. 652.

19 Conf. art. 14, Ap. 1, inc. d) del CPCA, que preceptúa: “Sin perjuicio de los demás requisitos previstos en el presente Código, será necesario agotar la vía administrativa como requisito de admisibilidad de la pretensión procesal en todos los casos salvo los siguientes supuestos: (...) d) En los casos previstos en los artículos 12 incisos 4) y 5) y 16) del presente Código”.

20 Conf. art. 18 del CPCA, en cuanto no menciona a la pretensión declarativa de certeza entre las que se hallan regidas por el plazo de caducidad.

21 Conf. art. 19, Ap. 3, inc. b) del CPCA, en cuanto dispone: “El pago previo no será exigible cuando (...) Se deduzca una pretensión meramente declarativa. En este supuesto, la autoridad provincial o municipal tendrá derecho a promover contra el demandante el correspondiente juicio de apremio”.

22 Conf. art. 12, inciso 4, segunda parte, que reza: “La pretensión respectiva tramitará con arreglo a lo previsto en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial”.

Tales circunstancias, han provocado la necesidad de un esfuerzo interpretativo por parte de los jueces, ante la ausencia de pautas específicas y objetivas previstas en la legislación, generando una gran variedad de soluciones jurisprudenciales disímiles, en perjuicio de la seguridad jurídica, lo cual ha suscitado el análisis que ofrecemos en relación a tres cuestiones procesales relevantes.

III. Tres cuestiones procesales vinculadas a la pretensión declarativa de certeza

1) *La cuestión del carácter de vía principal o subsidiaria de esa pretensión*

Una de las cuestiones vinculadas al empleo de la pretensión declarativa de certeza, generada -como adelantáramos-, por la falta de parámetros propios contenidos en el Código Procesal Administrativo, consiste en determinar si se trata de una vía principal o, por el contrario, nos hallamos frente a un remedio subsidiario, excepcional, que requeriría la ausencia de otro medio procesal para obtener la tutela adecuada de los derechos.

Por nuestra parte, toda vez que la legislación específica -Código Procesal Administrativo-, no ha establecido tal requisito, consideramos que debe concluirse que se trata de un instituto procesal principal, no subsidiario cuya independencia permite su amplia utilización sin necesidad de que quien ha de plantearlo deba realizar un estudio previo pormenorizado de otras vías procesales ²³.

23 En tal orden de ideas, véase CASSAGNE, Juan Carlos-PERRINO, Pablo Esteban, op. cit., pág.172, donde afirman: “A diferencia del art. 322, CPCC, el inc. 4° del art. 12. CCA, no establece como requisito de esta vía procesal la indisponibilidad de otro medio legal para hacer cesar el estado de incertidumbre. En el régimen del Código Procesal Contencioso Administrativo la pretensión meramente declarativa no es subsidiaria respecto de otros remedios procesales. Adviértase que la remisión que se efectúa al citado precepto de legislación procesal civil y comercial es al solo efecto del trámite allí previsto, mas no en lo que

Con razón, se ha dicho que “la pretensión meramente declarativa en el proceso administrativo iguala a las demás en rango y posibilidades de utilización. Luce como un medio legal autónomo y principal. Sólo mediando una norma expresa hubiera prosperado tal limitación a la accionabilidad de los interesados; no cabe inferirla analógicamente”²⁴.

Sin embargo, en esta materia los criterios de las Cámaras regionales han sido disímiles, y en algunos supuestos confusos.

En tal sentido, la Cámara Contencioso Administrativa de San Martín, ha sostenido desde antiguo que “En diversos precedentes análogos al presente, este Tribunal ha expresado que la pretensión declarativa de certeza tiene por finalidad primordial obtener una declaración judicial que ponga fin a un estado de incertidumbre sobre la existencia, modalidades o alcances de una relación jurídica, en aquellos casos en los que esa falta de certeza pueda producir un perjuicio o lesión actual al actor, *tal como reza el artículo 322 del CPCC* (por remisión expresa del art. 12 inc. 4º de la Ley N° 12.008, texto según Ley N° 13.101). De allí que la existencia de una duda acerca de alguno de esos extremos es un requisito *sine qua non* para la procedencia de esta acción, siendo menester, además, que quien la promueva *no cuente con otro medio legal para poner término a esa situación* (SCBA doctrina causas B. 65.445, ‘Cámara Argentina de Agencias de Turf’, res. del 2-IV-03; B. 65.546, ‘Bingo King S.A.’, res. del 20-VIII-03; B. 65.559, ‘Formatos Eficientes S.A.’, res. del 29-IX-2.004; B. 65.721, ‘Vistamar S.A.’, res. del 6-X-04; B. 64.101, ‘Van Riel’, res. del 27-X-04; y esta Cámara en las causas N° 692/2.006, ‘Verificadora Ruta 8 S.A. c/Municipalidad de San Miguel s/ pretensión declarativa de certeza’, sentencia del 10 de agos-

concierna a los recaudos de admisibilidad de la pretensión”. Sin embargo, advierten acerca de la jurisprudencia de la SCBA que ha sostenido que se trata de un remedio subsidiario, con cita de la causa B 66.737, *in re* “Spicer” (6/7/2005).

24 SORIA, Daniel Fernando, op. cit., pág. 248.

to de 2006; N° 821 ‘Juan Carlos Oliva S.A. c/Municipalidad de Tigre s/acción declarativa’, sentencia del 15 de febrero de 2007; [...] N° 1.840/09, caratulada ‘Blufstein, Ricardo c/ Provincia de Buenos Aires [ARBA] s/Pretensión Declarativa de Certeza-Previsión’, sentencia del 11 de febrero de 2010; N° 2.806/11, ‘Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires-Hospital Italiano c/Municipalidad de Vicente López s/ Pretensión Declarativa de Certeza’, sentencia del 18 de noviembre de 2011; N° 2.869/11, ‘Leuru S.A. c/Municipalidad de Merlo s/Pretensión Declarativa de Certeza-Previsión’, sentencia del 9 de febrero de 2012 y N° 2.967/11, caratulada ‘Lacivita, Alejandro Juan M. c/Municipalidad de Marcos Paz s/Pretensión Declarativa de Certeza’, sentencia del 4 de abril de 2012, entre otras), ha dicho que la acción en análisis es, como el propio texto del artículo 322 del CPCC lo indica, un remedio subsidiario que procede sólo cuando el actor “...*no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente*”²⁵.

A su turno, y con un criterio diametralmente diferente, la Cámara Contencioso Administrativa de Mar del Plata, ha dicho: “Sabido es que la pretensión de sentencia meramente declarativa tiene por finalidad primordial obtener una declaración judicial que ponga fin a un *estado de incertidumbre* sobre la *existencia, modalidad o alcance* de una relación jurídica, en aquellos casos en los que su falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor (argto. doct. S.C.B.A. causas I. 68.205 ‘Defensor ante el Tribunal de Casación Penal’, res. del 22-IV-2005; B. 68.876 ‘Gualco’, res. del 13-XII-2006; B. 69.418 ‘Marenda’, res. del 14-V-2008). Consolidada en el ordenamiento procesal civil, y con un fuerte impulso jurisprudencial en las últimas décadas, esta pretensión ha sido finalmente receptada por el

25 Véase Causa N° 3.536, *in re*: “Distribuidora de Tellería Hnos. S.R.L. c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/pretensión declarativa de certeza”, Sentencia de 28-5-2013, y demás causas allí citadas.

art. 12 inc. 4° del C.P.C.A. (texto según ley 13.101) bajo una regulación normativa que, si bien guarda cierto grado de simetría con aquella prevista para las contiendas de naturaleza privada (vgr. art. 322 del C.P.C.C.), las características propias de la materia ventilada ante este fuero hacen que -sin embargo- el paralelismo entre ambos regímenes no sea absoluto. Por ello, y sin perjuicio del reenvío dispuesto por el art. 12 inc. 4° *in fine* de nuestro ordenamiento ritual -que sólo apunta al trámite aplicable-, puede predicarse, en líneas generales, que en el proceso contencioso administrativo *no cabe hacer valer -lisa y llanamente- la totalidad de los requisitos instituidos por el art. 322 del C.P.C.C.* (conf. Soria, Daniel Fernando '*Aspectos básicos de las pretensiones en el Cód. Proc. Adm. de la Pcia. de Bs. As.*', en '*El nuevo Proceso Cont. Adm. de la pcia. de Bs. As.*', Librería Editora Platense, 2da. Edición actualizada y ampliada, 2004, pág. 209 y ss.). Siendo así, mal no viene recordar que nuestro digesto define a esta pretensión en términos autónomos, como aquella que tiene por finalidad inmediata obtener una '*declaración de certeza sobre una determinada relación o situación jurídica* regida por el derecho administrativo' (conf. art. 12 inc. 4° C.P.C.A.; cfr. doct. S.C.B.A. causa B. 70.005 '*Colegio de Ingenieros de la Provincia de Buenos Aires*', res. del 18-II-2009). Es decir que, además del innegable *componente iuspublicista* que la define y caracteriza -consecuencia lógica de la naturaleza de la materia controvertible en el proceso administrativo (arg. art. 1 inc. 2°, 4, 12 inc. 4° y ccds. C.P.C.A.)- *la pretensión declarativa se perfila en nuestro régimen como una vía procesal de carácter independiente y principal, que iguala a las demás en rango y posibilidades de utilización. Esta conceptualización, que difiere diametralmente de aquel contorno residual o subsidiario con que ha sido concebida la acción declarativa en la esfera civil* (cfr. art. 322 del C.P.C.C.; argto. doct. C.S.J.N. Fallos 305:1715), da muestras claras de la amplitud que ha ofrecido el legislador a quien desee valerse de este sendero para canalizar la tutela de sus derechos en el marco del proce-

so contencioso administrativo (conf. Soria, Daniel '*Aspectos básicos de las pretensiones ...*', *supra* citada)" ²⁶.

A su vez, la Cámara Contencioso Administrativa con asiento en la ciudad de La Plata, propicia una posición intermedia, en tanto ha resuelto: "Empero, en el caso, es la ausencia de los presupuestos sustanciales de la acción entablada (conf. mis votos, entre otras, en las causas N° 7570, '*Verón*', sent. del 24-XI-09; N° 10.168, '*ICF S.A.*', sent. del 24-IV-10) -la que *no posee carácter subsidiario en la materia (art. 12 inc. 4°, CPCA), si bien ello no implica que sirva en sustitución de otros remedios-*, la principal razón que obsta a su progreso y, por ende, también a la estimación favorable del recurso deducido contra la sentencia impugnada" ²⁷.

2) *Trámite. Específicamente en materia de plazos para interponer los recursos*

En materia recursiva, y especialmente, respecto del de apelación, con razón se ha dicho que se trata del recurso ordinario por excelencia, en un régimen de impugnación estructurado en doble instancia, por cuyo conducto "se pretende acceder al tribunal que esalzada respecto del juez que dictó la providencia cuestionada, para que dicho órgano revisor corrija el error de juzgamiento reprochado contra esa resolución decisiva del proceso, y de esa forma la deje sin efecto y reemplace por otra más favorable al apelante" ²⁸.

26 Véase, entre otras, Causa G-1111-DO1, *in re*: "Calmenaje, Francisco Mauricio c. Municipalidad de General Lavalle y ot./a s. pretensión declarativa de certeza", sentencia de 23-6-2009.

27 Véase Causa 12371, *in re*: "Coomarpes Limitada c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/pretensión declarativa de certeza-otros juicios", sentencia de 15-3-2012; Causa 11151, *in re*: "Ferrosider S.A. c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires y otro/a s/pretensión declarativa de certeza", sentencia de 3-2-2011; entre otras.

28 SAFI, Leandro K., "Los recursos ordinarios en el proceso contencioso administrativo", Diario El Derecho-Suplemento Derecho Administrativo-Uni-

Tan relevante instituto procesal que permite la revisión de las sentencias de grado, se ha visto alterado en cuanto la redacción de la ley 12.008, al remitir el trámite de la pretensión declarativa al Código Procesal Civil y Comercial, provoca una nueva dificultad interpretativa, que se ha visto reflejada en la jurisprudencia ²⁹.

De modo tal, y en la materia específica que nos interesa respecto de los plazos para interponer el recurso de apelación, tanto respecto de la pretensión declarativa bajo estudio como así también con referencia a la de cesación de vía de hecho administrativa, se presentan dos criterios jurisprudenciales diversos emanados de las Cámaras Contencioso Administrativas regionales ³⁰.

versidad Católica Argentina, Director: Pedro J. J. COVIELLO, 29 de noviembre de 2013, N° 13.374-Año LI, pág. 7.

29 Situación similar se produce respecto de la pretensión de cesación de vía de hecho administrativa, por una remisión legislativa similar. Véase, en tal sentido, ESPINOZA MOLLA, Martín R., “Panorama actual de la pretensión de cesación de vía de hecho administrativo. A diez años de la puesta en funcionamiento del fuero contencioso administrativo bonaerense”, Diario El Derecho-Suplemento Derecho Administrativo-Universidad Católica Argentina, Director: Pedro J. J. COVIELLO, 29 de noviembre de 2013, N° 13.374-Año LI, pág. 4/6.

30 Véase SAFI, Leandro K., op. cit., donde afirma: “A partir de esta remisión procedimental es claro que la pretensión declarativa de certeza puede tramitar en el contencioso por las reglas del proceso ordinario, sumario o sumarísimo reglado en el CPCC (cfr. art. 322, CPCC). La incertidumbre que se genera en este caso pasa por definir cuál es el régimen aplicable a la etapa recursiva. Ya vimos que mientras hay Cámaras que consideran que la remisión al proceso civil es total, incluyendo la etapa impugnativa, la CCALP ha dicho que la remisión es supletoria, operando en lo no reglado, pero sin desplazar los aspectos legislados en el CPCA (art. 77). Esta diferencia es crucial porque mientras la apelación en algunos lugares puede tramitar por las pautas del proceso civil con todo lo que ello implica (v.gr. proceso -sumarísimo: plazos de dos días, efecto devolutivo -art. 496, CPCC-); en otros lugares, por la misma cuestión y el mismo proceso, pueden aplicarse pautas diametralmente opuestas, relativas al proceso contencioso administrativo (v.gr. plazos de cinco o diez días, efecto suspensivo, etc. -art. 56, CPCA-). Evidentemente, la falta de un esquema uniforme genera desconcierto y perjuicios para quien litiga”.

De un lado, las Cámaras Contencioso Administrativas de Mar del Plata, San Martín y San Nicolás, interpretan que ha de aplicarse el Código Procesal Civil y Comercial ³¹; de otro lado, la Cámara Contencioso Administrativa con asiento en La Plata entiende que la materia se halla regida por el Código Procesal Administrativo ³².

Esa disparidad de criterios genera una enorme inseguridad jurídica, en tanto los plazos recursivos se tornan, en gran medida, imprevisibles, traduciéndose ello en factor provocador de posibles lesiones al debido proceso adjetivo ³³.

31 Véase CCAMdP, Causa V-1334-BB1, *in re*: “Castell Claudio Ramón y ot c/Municipalidad de Coronel Dorrego s/pretencción declarativa de certeza”, Resolución de 29-5-09; causa G-346-NE1, *in re* “Bal Bor S.A. c/Fisco de la Pica. de Bs. As. s/cesación vía de hecho”, resolución de 6-11-08; causa C-2871-BB1, *in re*: “Dumrauf Esteban Felipe c/Ministerio de Economía s/pretencción cesación vía de hecho administrativa”, resolución de 3-11-11; CCASM, Causa 1051/07 “Parodi Zorrilla, Ana María c/Provincia de Buenos Aires s/Pretencción Cesación Vía de Hecho Administrativa”, resolución de 1-11-07; causa 2761/11, *in re*: “Castro, Laura Dolores c/Dirección General de Cultura y Educación s/pretencción cesación vía de hecho administrativa”, resolución de 8-9-11; CCASN, causa 576-2008, *in re*: “Solana Manuel Aníbal c/Municipalidad de Lincoln s/pretencción cesación vía de hecho administrativa”, resolución de 14-10-08; Causa 831, *in re*: “Safi S.R.L. c/Municipalidad de Rojas s/pretencción declarativa de certeza”, resolución de 1-12-2009; causa 1284-2011, *in re*: “Danone Argentina Sociedad Anónima y otro/a c/Municipalidad de Chacabuco s/pretencción cesación vía de hecho administrativa”, resolución de 13-12-11; Causa 7-2006, *in re*: “San Fior Automotores c/Dirección General de Rentas Pcia. de Bs. As. s/pretencción declarativa de certeza”, resolución de 2-10-2012; entre otras.

32 Véase CCALP, causa 12412, *in re*: “Transporte y Recolectión S.R.L. c/Arba s/pretencción declarativa de certeza-Otros Juicios”, resolución de 1-3-12; causa 975 “Frigorífico La Estrella S.A. c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires y otro/a s/pretencción declarativa de certeza”, resolución de 30-3-06; entre otras.

33 En tal orden de ideas, véase SAFI, Leandro K., op. cit., pág. 8, donde advierte: “la inconsistencia en torno al régimen aplicable a la apelación resulta decisiva y gravosa pues -según se aplique el CPCA o el CPCC- se modifican aspectos fundamentales del recurso (providencias, plazos, formas, efectos, etc.), pudiendo derivarse de ello perjuicios a los litigantes, atento que: I) en algunos casos se declararon extemporáneas las apelaciones intentadas en los plazos del CPCA, porque la alzada consideró aplicables los del CPCC (v. 2 días del sumarísimo); II) en otros se declararon desiertas apelaciones que se interpusieron y

3) *Pretensiones cautelares en el ámbito de la pretensión declarativa de certeza*

Si bien el Código Procesal Administrativo no restringe de modo alguno la posibilidad de coexistencia de pretensiones cautelares enmarcadas en la pretensión declarativa de certeza bajo estudio -ni la remisión al Código Procesal Civil y Comercial puede producir efecto alguno en esta materia-, las Cámaras Contencioso Administrativas regionales se han mostrado un tanto restrictivas, y aun en algunos supuestos se han pronunciado expresamente sosteniendo la incompatibilidad de ambas pretensiones, en tanto el estado de incertidumbre obstaría a alguno de los presupuestos de fundabilidad de aquellas medidas.

En tal sentido la Cámara Contencioso Administrativa de Mar del Plata tiene dicho que “(...) la medida cautelar petitionada por la accionante no logra abastecer los presupuestos mínimos que habilitarían su dictado, tomando principalmente en cuenta la naturaleza de la acción principal promovida (v.gr. pretensión declarativa de certeza -v. fs. 59/80), cuyo objeto contrasta -a priori- con la esencia misma de la tutela cautelar [cfr. doct. esta Cámara causas C-1926-DOO ‘Municipalidad de La Costa’, sent. de 7-XII-2010; C-2240-MP2 ‘Mengio S.R.L.’, citada]. En efecto, *si para la concesión de una medida cautelar se requiere de un cierto grado de verosimilitud en el derecho reclamado*, que sin alcanzar el grado de certeza demuestre *prima facie* -y en el plano de las probabilidades- la atendibilidad sustancial del planteo incoado [argto. doct. S.C.B.A. causa I. 70.777 ‘Intendente Municipal de Chascomús’, res. de 30-VI-2010], *en principio no resultaría posible que la pretensión principal -a la que el pedimento cautelar accede- tenga por objeto el esclarecimiento de una situación de incertidumbre* (conf. art. 12 inc. 4° del C.P.C.A.), pues precisamente *ello importaría*

fundaron en escritos separados según CPCC, porque la alzada consideró aplicable el CPCA”.

reconocer en forma tácita que, cuanto menos, existe un liminar estado de duda -y por tanto no de verosimilitud- en torno al derecho cuya tutela se procura en sede jurisdiccional [doct. esta Cámara causa C-2244-DO1 ‘Carlini’, sent. de 30-XII-2010]. Siendo que la pretensión de sentencia meramente declarativa tiene por finalidad primordial obtener una declaración judicial que ponga punto final a un estado de incertidumbre sobre la existencia, modalidad o alcance de una relación jurídica [cfr. doct. S.C.B.A. causa B. 69.418 ‘Marenda’, res. del 14-V-2008; doct. esta Cámara causa G-1111-DO1 ‘Calmejane’, sent. de 23-VI-2009], no resulta errado entonces predicar que aquella perplejidad, existente en cuanto a la sustancia del reclamo, ha de trasladarse directamente al pedimento cautelar, en razón del vínculo de accesoriedad que -como *supra* se indicara- enlaza a ambas pretensiones. La circunstancia descripta se opone -por regla- a la configuración de la verosimilitud del derecho, primer recaudo de procedencia de toda cautelar, máxime cuando no se vislumbran en el pedimento precautorio (v. fs. 74 vta. -*in fine*-/78) ni en la pieza fundante del recurso llegado a consideración de este Tribunal (v. fs. 110/112), argumentos de peso que, sorteando la propia limitación emergente del tipo de pretensión escogida (conf. art. 12 inc. 4º del C.P.C.A.), permitan variar la suerte de la cuestión bajo examen”³⁴.

34 Véase causa C-2430-MP1, *in re*: “Iribarren Javier Ignacio c/A.R.B.A. s/pretensión declarativa de certeza”, sentencia de 28-6-2011, y las causas allí citadas. Aquella posee como antecedente una sentencia emanada del juzgado de primera instancia Contencioso Administrativo N° 1, que desestimó la medida cautelar bajo otros argumentos, que no resultan cuestionables, “Reseñado ello advierto que no cabe desestimar, como principio general, la posibilidad de admitir medidas cautelares en supuestos de acciones meramente declarativas, debiendo estarse a lo que surja de cada caso en particular (GALLEGOS FREDIANI, ‘Las medidas cautelares contra la Administración Pública’, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, 2002, pág. 185). Es decir, al evaluar la posibilidad de dictar medidas cautelares en supuestos de acciones meramente declarativas, resulta necesario analizar el caso en particular y, como en todo supuesto de medidas cautelares, verificar si se encuentran acreditados los extremos a los que se refiere el artículo 22 apartado 1º del CCA”.

Sin embargo, aun tratándose de un criterio general de aquella Cámara, se han admitido excepciones ³⁵.

Por su parte la Cámara Contencioso Administrativa con asiento en la ciudad de La Plata, tiene dicho que “(...) la tutela requerida en la especie, *prima facie*, no supera el examen favorable de los recaudos que hacen a su admisión (art. 22 cit., C.P.C.A.), pues no se visualiza, con el grado de evidencia necesaria para esta instancia, la verosimilitud del derecho pretendido, puesto que la cuestión a dilucidar -alegada incertidumbre acerca de la afectación de derechos de raigambre constitucional a partir de la aplicación de las Res. n° 2/13 y 13/13, confrontadas con los principios y garantías que rigen el procedimiento por el cual se determina la alícuota de retención y percepción sobre el impuesto a los ingresos brutos para vendedores mayoristas y minoristas de cigarrillos y, los derechos constitucionales alegados-, excede el marco de estudio propio de esta etapa cautelar del proceso”, sin embargo “Que, por otra parte, es menester tener en cuenta, tal como lo tiene dicho el máximo tribunal federal y, sin que la presente apreciación implique juicio sobre la procedencia de la acción entablada, ‘que si el demandante encauza su acción por la vía de la mera certeza no puede desconocer que ella está destinada, por su índole, a agotarse en la declaración del derecho’. Esta limitación obsta, en principio, a que pueda configurarse el requisito del ‘peligro en la demora’ exigido por el art. 230, inc. 2°, del CPCC, máxime cuando, como ocurre en la especie, la materia que se encuentra en discusión es de estricto carácter patrimonial y nada impide que la actora pueda obtener del Estado el reintegro de las sumas que eventualmente resultare obligada a desembolsar (Fallos CSJN, 324. XXXI, del 16-7-1996; 321:695; 320:2697; 326:880; entre otros)” ³⁶.

35 Causa G-7-MP2, *in re*: “Antonio Barillari S.A. c/Ministerio de Economía-Rentas s/pretensión declarativa de certeza” (Sentencia de 20-11-2008).

36 Causa N° 14705, *in re*: “Unión de Kiosqueros de la República Argentina c/A.R.B.A. s/Pretensión declarativa de certeza-previsión”, sentencia de

A su turno la Cámara Contencioso Administrativa de San Martín, ha sostenido en esta materia: “(...) corresponde señalar que los extremos requeridos para el dictado de una medida cautelar, en el marco del proceso articulado por la actora no se encuentran configurados en el caso de autos. En este sentido, resulta pertinente tener en cuenta los propios alcances y límites de las medidas cautelares, en el marco de la acción meramente declarativa elegida por la parte actora. Es que, resulta pacífico que una característica de la acción meramente declarativa, consiste en que esa declaración de certeza es suficiente para satisfacer el interés de quien la propone y por *lo tanto sus efectos no van más allá de la mera declaración, ergo, carecen de fuerza ejecutoria* (cfr. CC0102 LP 21283 RSD-217 -92 S 26-11-1992, Empreco S.A., entre otras). En consecuencia, en el presente caso la medida cautelar tal como ha sido pedida, excede el fondo de la cuestión traída a estudio, que no es otra que despejar la incertidumbre que según los dichos del actor, le provoca la pretensión fiscal del Estado provincial (arg. Art. 322 del CPCC y art. 12 inc. 4 del CCA, ley 12008 -texto según ley 13101-)”³⁷.

Por nuestra parte, propiciamos la operatividad plena de las medidas cautelares respecto de la pretensión bajo estudio, pues no se presenta incompatibilidad ontológica que pudiera surgir de la legislación o de sus presupuestos.

31-10-2013. Ha de señalarse que el juzgado de primera instancia Contencioso Administrativo N° 2, desestimó la medida cautelar bajo otros argumentos, que no resultan cuestionables “Con relación al remedio cautelar solicitado por la actora, cabe señalar que toda medida precautoria está subordinada a la acreditación del *fumus bonis juris* y el *periculum in mora*, como así también que su eventual otorgamiento no afecte gravemente el interés público (art. 22 inc.1°, C.C.A., ley 12.008, según ley 13.101). De los antecedentes del caso *sub examine* verificados en el marco de la *summaria cognitio* con la que cabe abordar la medida cautelar peticionada, no permiten tener por acreditados los presupuestos que tornan precedente la misma”.

37 CCASM, Causa 4106, *in re*: “Quaglio Héctor Carlos c/Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires Arba s/pretensión declarativa de certeza”, sentencia de 20-3-2014.

En efecto, la ley 12.008 contiene un diseño cautelar amplio cuyas disposiciones resultan aplicables a toda clase de pretensiones contencioso administrativas, y por lo demás, de aquella ley no surge restricción alguna ³⁸.

La inminencia de daño que la pretensión declarativa presupone impide concluir lo contrario, sin grave vulneración de la tutela cautelar efectiva.

Por el contrario, actualmente, de cara a las disposiciones constitucionales y a los Tratados internacionales de derechos humanos, representa una exigencia de nuestro Estado de Derecho, contar con un vigoroso sistema cautelar cuyo adecuado diseño debe asegurarse y consolidarse, en procura de garantizar uno de los aspectos esenciales de la tutela judicial cual es la protección cautelar efectiva.

En tal sentido, con razón se ha dicho que “Las medidas cautelares cumplen un rol fundamental en la vida del proceso, cuya eficacia depende, muchas veces, de la existencia y alcance que se reconozca a aquéllas. El tiempo imprescindible para resolver los pleitos, la mora derivada del recargo de tareas -prácticamente universal- de los tribunales o la naturaleza de los derechos afectados, van tornando cada día más inconcebible la idea de un proceso sin protección cautelar” ³⁹.

En suma, y en base a tales consideraciones, no es válida una interpretación restrictiva de la tutela cautelar en el diseño de la ley 12.008, aun en el supuesto de la pretensión declarativa de certeza, donde el estado de incertidumbre no puede actuar como medio de neutralización de los presupuestos de fundabilidad de las medidas precautorias.

38 En tal orden de ideas, véase SORIA, Daniel Fernando, op. cit., pág. 250, quien advierte: “En el ámbito del CPCA, a falta de restricciones expresas, pensamos que el capítulo (arts. 22 y ss.) cautelar resulta plenamente aplicable, y que no corresponden otras matizaciones que las que se deriven de los hechos postulados en cada caso.”

39 VALLEFÍN, Carlos A., *Medidas cautelares frente al Estado. Continuidades y rupturas*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2013, pág. 19.

IV. Conclusión

Hemos podido observar cómo una herramienta jurídica que se presenta adecuada para resolver numerosos asuntos caracterizados por la presencia de un estado de incertidumbre, que ofrece ciertas ventajas procesales que contrastan respecto de las demás pretensiones, pierde su plena eficacia debido a una defectuosa técnica legislativa en las disposiciones del Código Procesal Administrativo, en tanto no se establecen sus contornos de modo preciso y en cuanto su trámite se defiere a las disposiciones en la materia contenidas en el Código Procesal Civil y Comercial.

El efecto concreto que producen aquellas falencias se traduce en la necesidad de efectuar interpretaciones por parte de los órganos judiciales, respecto de ciertas cuestiones que se presentan, lo cual coadyuva a la utilización excesiva de su discrecionalidad, factor generador de una grave inseguridad jurídica, en tanto se manifiesta en una disparidad de criterios interpretativos emanados de la jurisprudencia.

Pues bien, consideramos que más de diez años que han transcurrido desde la puesta en funcionamiento del Fuero Contencioso Administrativo bonaerense han de permitirnos repensar las diversas cuestiones que la aplicación práctica de la pretensión bajo estudio ha generado, en tanto se trata de un instrumento procesal valioso, y de manera especial, cuando se lo vincula a la materia tributaria.

En suma, es preciso que se trabaje aunando esfuerzos por la obtención de una jurisprudencia uniforme que devuelva la seguridad jurídica, a la par que garantice un equilibrio de los intereses en juego, para lograr, en definitiva, la tan anhelada armonía social, razón de ser de todo ordenamiento jurídico.

Creemos que aquella seguridad jurídica se alcanzará definitivamente a través de una reforma legislativa de las disposiciones de la ley 12.008 que efectúan remisión al Código Procesal Civil y Comercial, y por conducto de la concepción de un diseño normativo autónomo, preciso, objetivo, tuitivo de

La materia tributaria en la jurisprudencia del fuero administrativo bonaerense

la tutela judicial efectiva, y rodeado por fin, de una adecuada técnica legislativa.

LA PRETENSIÓN DE DECLARACIÓN DE CERTEZA EN EL FUERO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES Y LA MATERIA TRIBUTARIA. ALGUNOS APORTES PARA HACERLA MÁS EFICIENTE

Simón Francisco ISACCH

SUMARIO: I. Introducción.- II. Delimitación de la declarativa.- III. La incertidumbre.- IV. La configuración del caso en la declarativa de certeza.- V. La declarativa y el resto de las pretensiones.- VI. Conclusiones

I. Introducción

La declarativa de certeza ¹ ha tenido un gran desarrollo en la materia tributaria, pudiendo afirmar que un enorme porcentaje de las causas iniciadas ante el fuero contencioso administrativo provincial con esa pretensión se vinculan con ella.

Sobre esa base, me parece interesante comenzar indagando los motivos por los cuales esta pretensión ha adquirido un desarrollo comparativamente mayor en el área del Derecho Administrativo en general, y el Tributario en particular, en relación a otras ramas del Derecho.

En el ámbito de las relaciones jurídicas privadas los sujetos carecen de la potestad de imponer conductas por sí mismos, teniendo que recurrir -para ello- a la intervención del Poder Judicial. En este campo, para poder imponer un determinado comportamiento al otro sujeto de la relación jurídica, resulta necesaria una decisión judicial previa; de ese modo queda

1 En este trabajo se hará referencia de modo indistinto a la declarativa de certeza o a la meramente declarativa -como sinónimos- y entendiendo por ambas a aquella pretensión mediante la cual se persigue sólo una declaración, es decir, que no tienen como objeto una condena.

garantizada la posibilidad de contar con un proceso anterior en el cual se puede argumentar y defender la postura del demandado.

En este esquema, en el cual el sujeto que quiere imponer su posición debe recurrir previamente a la Justicia, puede ser que no resulte de tanto interés contar con una declaración preventiva como la que ofrece la pretensión meramente declarativa ².

Ahora bien, tratándose de una relación jurídico-administrativa, la cuestión es diferente. Una vez dictado el acto administrativo por parte de la Administración Pública, éste será ejecutorio y el particular alcanzado por el mismo quedará obligado a obedecerlo. Este dato coloca a ese sujeto en una situación más compleja que la reseñada en el ámbito privado, puesto que será él el que deba neutralizar sus efectos a través de la interposición de una acción judicial.

En este contexto puede resultar útil contar con una declaración judicial con alcance de cosa juzgada antes de que esa situación se produzca ³.

Por su parte, otro dato que explica la inclinación por la pretensión bajo análisis en los casos de Derecho Administrativo (en general y de Tributario, en particular) se vincula con que, ante la necesidad de tener que impugnar un acto administrativo, el particular debe dar cumplimiento con requisitos de admisibilidad que, de algún modo, pueden llegar a dificultar la discusión judicial. En esta pretensión, esos requisitos no se exigen.

Es decir, el interés de la declarativa de certeza radica en la posibilidad de contar con una decisión judicial antes que la Administración exija determinado comportamiento al particular (acto administrativo mediante) y en la posibilidad de

2 Esto por fuera de los supuestos en los cuales la pretensión por su propia esencia sea meramente declarativa.

3 Me refiero a que la Administración dicte un acto administrativo imponiendo determinada obligación.

plantear determinada cuestión sin necesidad de dar cumplimiento con los requisitos de admisibilidad que impone el CCA.

Estas particularidades, que son aquellas por las cuales la declarativa de certeza es una interesante herramienta en el ámbito del Derecho Administrativo, se potencian cuando se trata de la materia tributaria en la que, además de los requisitos de admisibilidad de las pretensiones tradicionales, se exige el pago previo.

Concluyo entonces que, el mayor desarrollo de la pretensión analizada en este entorno procesal se debe, por un lado, a las características propias de la relación jurídico-administrativa y, por el otro, a los inconvenientes que se presentan como consecuencia de la existencia de los requisitos de admisibilidad que poseen las pretensiones en el proceso administrativo.

Más allá de lo hasta aquí expuesto, otra situación que justifica gran cantidad de pretensiones de este tipo se vincula con aquellos casos en los que se presenta una norma que se reputa inconstitucional. Teniendo en cuenta la imposibilidad de que la Administración realice una declaración en tal sentido, la única opción es lograr esa declaración en el ámbito judicial para luego, y antes que se produzca la aplicación de la misma, poder hacerla valer en sede administrativa. El planteo de inconstitucionalidad se puede realizar de modo preventivo (mediante la declarativa de certeza ⁴) o bien a partir del acto de aplicación (en cuyo caso, la pretensión dejará de ser meramente declarativa ⁵).

Habiendo quedado delineados los motivos que -de algún modo- justifican el desarrollo que ha tenido la declarativa de certeza en la materia tributaria, considero interesante abordar algunos aspectos sobre los cuales se advierten situaciones

4 Excede el marco de este trabajo, y por ende no le daré tratamiento, la cuestión que se vincula con la convivencia entre la declarativa de certeza y la demanda originaria de inconstitucionalidad.

5 Se tratará -en ese caso- de una pretensión impugnatoria con fundamento en la inconstitucionalidad de la norma aplicada.

que impiden el progreso o el éxito de esta pretensión, porque generan alguna confusión ⁶. Me refiero, puntualmente, a la configuración del caso y a la exigencia de la incertidumbre.

II. Delimitación de la declarativa

Para poder avanzar en el tratamiento de los temas propuestos estimo necesario realizar alguna delimitación de lo que debe entenderse por pretensión meramente declarativa.

Todas las sentencias son declarativas ⁷ (algunas también son constitutivas); pero no todas contienen una condena. Este es el dato que permite diferenciar a las puramente declarativas del resto. Pero la cuestión que nos ocupa no se encuentra tanto en la sentencia, sino en la pretensión que la origina; cuando ésta no persigue una condena se la llama meramente declarativa ⁸.

Insisto, el aspecto que caracteriza a la pretensión bajo análisis es la falta de condena. No hay otro dato que permita diferenciar a las sentencias meramente declarativas del resto ⁹.

6 Esta propuesta parte de observar que hay casos donde no se advierte un tratamiento uniforme de las mismas cuestiones o, lo que también genera alguna preocupación, que se elaboran sobre pautas un tanto subjetivas que -por ese motivo- llevan a soluciones diferentes. De alguna forma, lo que se persigue es tratar de brindar una mayor objetividad al abordaje de estos temas.

7 Sobre todo las que rechazan la demanda. Este dato no sirve para tipificar las pretensiones en las cuales se originan puesto que nadie -en principio- promueve una demanda para que sea desestimada.

8 Si bien muchas veces se analiza el tema desde la clasificación de la sentencias, a los fines de este trabajo resulta necesario colocarse en la pretensión que origina cada una de ellas. Es decir, se trata de tomar en cuenta aquellos casos en los que la falta de condena en la sentencia se deba a la falta de una petición en ese sentido y no a cuestiones que puedan haber ocurrido durante el transcurso del proceso.

9 Es notable observar que bajo el mismo fundamento jurídico (interpretación de determinada norma, declaración de inconstitucionalidad, etc.) se

Ahora bien, esa falta de condena no puede deberse a una resignación del accionante que prescinde voluntariamente de perseguir un pronunciamiento que la contenga, sino que debe justificarse en que la misma no es necesaria. Es decir, debe tratarse de un supuesto en que para satisfacer el reclamo del actor sólo resulta necesaria una declaración. De tal modo no encajan en este molde aquellos supuestos en los que la utilización de la meramente declarativa se genera como consecuencia de una forzada restricción del objeto procesal.

Si existe un acto administrativo, no se puede decir que se requiere una mera declaración, porque esto será insuficiente y por ende la pretensión inadmisibile.

En este punto quiero destacar que en otros ámbitos del Derecho es poco habitual que quien peticione ante el juez limite el alcance de su pretensión. En general cuando se requiere alguna declaración se solicita también una condena. Ahora bien, cuando para poder peticionar una condena es necesario cumplir con algunos requisitos (v.gr.: pago previo), pueden aparecer casos en los que el actor reduce su pretensión a la mera declaración como un modo de evitar el cumplimiento de aquéllos. Esto no debe ser admitido.

Esta breve introducción resulta útil para dar tratamiento a dos temas sobre los que me quiero detener: la incertidumbre y la configuración del caso.

III. La incertidumbre

Es generalizada la referencia a la incertidumbre como uno de los requisitos de la pretensión declarativa de certeza.

Esta apreciación puede resultar válida en la medida en que se defina correctamente qué es lo que debe exigirse como incertidumbre para que aquélla proceda.

pueden formular diversas declaraciones e, inclusive, ordenar distintas condenas. En consecuencia, desde el punto de vista de la declaración jurídica la decisión puede ser la misma en una sentencia meramente declarativa que en otra que disponga una condena.

La eliminación de la falta de certeza no es una característica a partir de la cual se pueda tipificar a la pretensión bajo análisis, puesto que ese objetivo está en la esencia de todas las pretensiones ¹⁰. Todo aquel que recurre a la Justicia está pretendiendo una decisión que otorgue certeza respecto de determinada situación jurídica. Es decir, la sentencia dictada en un proceso de conocimiento -cualquiera sea- está destinada a otorgar certeza a las relaciones jurídicas, de forma tal que la obtención de ese fin no puede constituirse en un rasgo distintivo y exclusivo de la declarativa.

La diferencia está dada en que en la declarativa de certeza el pronunciamiento judicial que constituye el objeto de la pretensión se agota con esa declaración, en el resto de las pretensiones va a perseguirse algo más, un plus de condena.

Dicho esto, no comparto el criterio de quienes consideran que pueda caracterizarse a la declarativa de certeza como aquella acción mediante la cual se le requiere al juez que, como todo objeto, despeje la incertidumbre ¹¹.

Asimismo, la incertidumbre que caracteriza a la declarativa tampoco está dada por la “duda jurídica”. Si se planteara como tal lo que se estaría efectuando es una consulta, lo cual escapa a la función judicial ¹².

10 Toda pretensión aspira a concluir en una sentencia, que por su propia esencia apunta -como primer objetivo- a despejar la incertidumbre (conf. Alfredo Rocco, *La Sentencia Civil -La interpretación de las Leyes Procesales*, Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, México, 2002, pág. 57.

11 Hago esta apreciación porque son muchas las demandas en las cuales como objeto se persigue “que se despeje la incertidumbre”. Este modo de formular la pretensión, sin una aclaración del modo en que se requiere la declaración que, justamente, despeje la incertidumbre, carece de un defecto de cara a la precisión con que debe detallarse el objeto del proceso.

12 Posteriormente abordaremos el modo en que debe configurarse el “caso” que habilita la intervención del Poder Judicial.

Con el objeto de desarrollar un poco más la idea, puede resultar ilustrativo reseñar algunos fallos donde se ha abordado el tema de la incertidumbre ¹³.

La Excma. Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata ¹⁴, al abordar el tratamiento de medida cautelares en pretensiones declarativas de certeza y luego de señalar la relación de medio a fin de éstas con respecto a la pretensión principal que con ellas se pretende resguardar, ha señalado que en este tipo de proceso la medida cautelar no logra abastecer los presupuestos mínimos que habilitarían su dictado, tomando principalmente en cuenta la naturaleza de la acción declarativa de certeza cuyo objeto contrasta -a priori- con la esencia misma de la tutela cautelar.

En tal sentido ha señalado que, si para la concesión de una medida cautelar se requiere de un cierto grado de verosimilitud en el derecho reclamado, en principio no resultaría posible que la pretensión principal -a la que el pedimento cautelar accede- tenga por objeto el esclarecimiento de una situación de incertidumbre (conf. art. 12 inc. 4º del C.P.C.A.), pues precisamente ello importaría reconocer en forma tácita que, cuanto menos, existe un preliminar estado de duda -y por tanto no de verosimilitud- en torno al derecho cuya tutela se procura en sede jurisdiccional.

Expresó, además, que siendo que la pretensión de sentencia meramente declarativa tiene por finalidad primordial obtener una declaración judicial que ponga punto final a un estado de incertidumbre sobre la existencia, modalidad o alcance de una relación jurídica, no resulta errado entonces predicar que aquella perplejidad, existente en cuanto a la sustancia del reclamo, ha de trasladarse directamente al pedimento cautelar,

13 La elección de los casos no agota el tema; se trata de algunos precedentes que han llegado a conocimiento del suscripto y que, de algún modo, reflejan los criterios imperantes.

14 CCAMDP, causa C-2443-MP1 “Metalúrgica Bonano S.A. c. A.R.B.A. s. Pretensión declarativa de certeza-Incidente de apelación de medida cautelar”, sent. del 15-7-2011; entre otras.

en razón del vínculo de accesoriadad que -como *supra* se indicara- enlaza a ambas pretensiones. En definitiva, concluye el tribunal en que la circunstancia descripta se opone -por regla- a la configuración de la verosimilitud del derecho, primer recaudo de procedencia de toda cautelar.

En similares términos, el mencionado tribunal se ha manifestado en otras causas ¹⁵.

15 Así la CCAMDP, se ha pronunciado en la causa C-2430-MP1 “Iribarren Javier Ignacio c. A.R.B.A. s. Pretensión declarativa de certeza-Otros juicios” (sent. del 28-6-2011), en la que señaló que “Desde tal mirador, con acierto se ha dicho que las providencias cautelares carecen de autonomía [doct. C.S.J.N. *Fallos*, 306:506; cfr. doct. esta Cámara causa V-617-BB1 ‘Sociedad de Fomento Amigos de Pehuen-Co’, sent. del 16-X-2008], dado que son tributarias de un proceso principal -al cual se hallan ligadas por un nexo de instrumentalidad- que condiciona su procedencia, mantenimiento y eventuales variaciones [cfr. doct. esta Cámara causa A-1712-DO0 ‘Giorgio’, sent. del 02-IX-2010], debiendo mediar entre el resguardo requerido y la acción planteada una clara línea de congruencia en tanto, si ésta no existe, no corresponde viabilizarlas [cfr. doct. Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial Mar del Plata, Sala I *in re* ‘Serpe’, res. del 11-4-2006]. Así, su eminente carácter accesorio se dirige a garantizar preventivamente el objeto debatido en aquel proceso [doct. esta Cámara causa A-1262-MP0 ‘Dopchiz’, sent. del 19-III-2009], con la finalidad de evitar la inoficiosidad de la sentencia a dictarse o la producción de daños de difícil o insusceptible reparación ulterior [doct. esta Cámara causa A-1410-MP0 ‘Pablovich’, sent. del 17-XI-2009]. 2. Partiendo de tales premisas, juzgo que la medida cautelar peticionada por la accionante no logra abastecer los presupuestos mínimos que habilitarían su dictado, tomando principalmente en cuenta la naturaleza de la acción principal promovida (v.gr. pretensión declarativa de certeza -v. fs. 59/80)-, cuyo objeto contrasta -a priori- con la esencia misma de la tutela cautelar [cfr. doct. esta Cámara causas C-1926-DO0 ‘Municipalidad de La Costa’, sent. de 7-XII-2010; C-2240-MP2 ‘Mengio S.R.L.’, citada].

En efecto, si para la concesión de una medida cautelar se requiere de un cierto grado de verosimilitud en el derecho reclamado, que sin alcanzar el grado de certeza demuestre *prima facie* -y en el plano de las probabilidades- la atendidibilidad sustancial del planteo incoado [argto. doct. S.C.B.A. causa I. 70.777 ‘Intendente Municipal de Chascomús’, res. de 30-VI-2010], en principio no resultaría posible que la pretensión principal -a la que el pedimento cautelar accede- tenga por objeto el esclarecimiento de una situación de incertidumbre (conf. art. 12 inc. 4º del C.P.C.A.), pues precisamente ello importaría reconocer en forma tácita que, cuanto menos, existe un liminar estado de duda -y por tanto no de verosimilitud- en torno al derecho cuya tutela se procura en sede

Vale señalar que este tipo de razonamientos no es exclusivo de dicho tribunal sino que es una posición bastante generalizada ¹⁶.

Así se observan pronunciamientos en los cuales se sostiene que corresponde rechazar *in limine* pretensiones declarativas de certeza con el argumento según el cual la manera en que se expresa el actor en la demanda -con un claro fundamento de la declaración que persigue- impide considerar la existencia de un estado de incertidumbre ¹⁷.

jurisdiccional [doct. esta Cámara causa C-2244-DO1 'Carlini', sent. de 30-XII-2010].

Siendo que la pretensión de sentencia meramente declarativa tiene por finalidad primordial obtener una declaración judicial que ponga punto final a un estado de incertidumbre sobre la existencia, modalidad o alcance de una relación jurídica [cfr. doct. S.C.B.A. causa B. 69.418 'Marenda', res. del 14-V-2008; doct. esta Cámara causa G-1111-DO1 'Calmejane', sent. de 23-VI-2009], no resulta errado entonces predicar que aquella perplejidad, existente en cuanto a la sustancia del reclamo, ha de trasladarse directamente al pedimento cautelar, en razón del vínculo de accesoriedad que -como *supra* se indicara- enlaza a ambas pretensiones.

La circunstancia descripta se opone -por regla- a la configuración de la verosimilitud del derecho, primer recaudo de procedencia de toda cautelar, máxime cuando no se vislumbran en el pedimento precautorio (v. fs. 74 vta. -*in fine*-/78) ni en la pieza fundante del recurso llegado a consideración de este Tribunal (v. fs. 110/112), argumentos de peso que, sorteando la propia limitación emergente del tipo de pretensión escogida (conf. art. 12 inc. 4° del C.P.C.A.), permitan variar la suerte de la cuestión bajo examen”.

16 Se ha sostenido que: “La medida cautelar exige la ‘verosimilitud del derecho’. Ello significa que es contradictoria con una acción declarativa que persigue despejar la incertidumbre sobre si éste existe o no” (del voto en disidencia del Dr. Fernández, en C. Fed. Seguridad Social, sala 2ª, sent. del 30/8/2001, “Corral, Juan v. Aerolíneas Argentina”).

17 CCASM, causa N° 4262/14, caratulada “Club de Campo Los Pingüinos S.A. c/ARBA y otro s/Pretensión declarativa de certeza”, en la que el magistrado de primer voto sostuvo “Entiendo que se impone en la especie el rechazo de la pretensión declarativa de certeza en atención a que el actor, de acuerdo a sus postulaciones, pretende que judicialmente se declare, de modo directo, la inconstitucionalidad del art. 91 de la ley 14.333, ello en el claro entendimiento -desde su perspectiva- que en su aplicación concreta vulneran normas de jerarquía superior. Y, en esas condiciones, desde la propia perspectiva del actor

En este mismo orden de ideas se ha señalado ¹⁸ que “En este sentido, la SCBA se ha pronunciado en situaciones similares, señalando que cuando el actor no persigue que se fije el alcance de una determinada relación jurídica sino que se declare que la norma aplicable debe ser interpretada de un cierto modo, la acción declarativa no es la vía idónea para evitar la promoción de eventuales y futuros conflictos, que es lo que precisamente ocurriría en este caso si se dictara una sentencia como la pretendida por la actora (doctr. causa B. 64.222, ‘Caja de Previsión Social para Arquitectos, Ingenieros y Técnicos’, res. del 17-VII-02; B. 65.546; B. 65.559, ya citadas, y B.66.737, ‘Spicer Ejes Pesados S.A. s/acción meramente declarativa’, res. del 6 de julio de 2005).

En el caso de autos, el dictado del decreto y ordenanza cuestionados, demuestra de manera clara la posición asumida por la Municipalidad, con respecto a la situación de la actora en su condición de operadora de televisión por cable. A su vez, también se observa una posición clara por parte de la accionante, en el sentido de que las disposiciones dictadas por la Comuna resultan inconstitucionales e ilegítimas (ver escrito de demanda).

En consecuencia, no se verifica en este caso -de acuerdo a la afirmaciones esgrimidas por la propia recurrente- un estado de incertidumbre sobre la existencia, modalidades o alcances de la relación jurídica que vincula a la actora con la demandada, circunstancia que obsta a la admisibilidad de la vía elegida por la accionante (art. 12, inc. 4 CCA y 322 CPCC)”.

Sintetizando los supuestos hasta aquí analizados observamos que, por un lado, hay una línea jurisprudencial que sostiene que en este tipo de pretensiones no corresponde el otor-

plasmada en el escrito inicial, no se aprecia, desde mi óptica, la existencia de un ‘estado de incertidumbre’ que habilite la vía procesal intentada”.

18 CCASM, causa N° 2372-2010, caratulada “Cablevisión S.A. c/Municipalidad de Vicente López s/pretensión declarativa de certeza”, sent. del 26-11-2010.

gamiento de medidas cautelares porque ese estado de duda necesario para la admisibilidad de la misma es incompatible con la verosimilitud que se exige para la procedencia de las medidas cautelares. La otra tendencia señalada se refiere a los casos en los que se desestiman *in limine* pretensiones declarativas de certeza por considerar que si el actor no tiene dudas sobre el alcance de la declaración que persigue, esto significa que no hay incertidumbre y por ese motivo dicha pretensión resulta inadmisibile.

De ese modo queda expuesto que hay una fuerte tendencia a interpretar la incertidumbre necesaria para la admisión de la declarativa de certeza como un estado de duda o perplejidad respecto de la situación jurídica sometida a la decisión judicial.

Considero que no es adecuado darle ese alcance a la incertidumbre -como recaudo necesario para la admisión de la declarativa de certeza-.

En primer lugar, porque interpretar que determinada situación jurídica es dudosa implica un análisis sumamente subjetivo, lo cual genera serios inconvenientes a la hora de fijar parámetros serios para la procedencia de la acción.

La incertidumbre es lo contrario a la certidumbre que, a su vez, equivale a certeza. Certeza es el “conocimiento seguro y claro de algo”¹⁹.

Ese conocimiento es producto de la preparación que tenga el intérprete o de las investigaciones o estudios que haya realizado. De este modo se advierte con mayor evidencia que esta manera de conceptualizar a la incertidumbre implica otorgar un alto grado de subjetividad a su conformación.

En definitiva, lo que puede ser dudoso para una persona, puede no serlo para otra. ¿Quién es el que define lo dudoso? Responder que es el juez no es suficiente, porque cada juez puede llegar a tener una opinión distinta. Tratándose de un

19 Según DRAE, 22ª edición, en su primera acepción.

requisito para la admisión de una acción no parece prudente que el mismo quede expuesto a tal grado de indefinición.

Por otra parte, el hecho de impedir el progreso de la declarativa de certeza argumentando que no hay incertidumbre porque la declaración que peticiona el actor es sumamente clara no parece ser una conclusión compatible con la lógica ²⁰.

En este mismo orden de ideas se ha resuelto que “Ahora bien, como natural consecuencia de lo expuesto, el primer requisito que se exige para su procedencia, es que exista un estado de incertidumbre. Pero ello no se traduce en que el actor no pueda sustentar una interpretación favorable a su posición. Si conforme hemos expuesto, lo que el actor pide de una sentencia de declaración de certeza, lo que quiere saber es si su derecho existe, o bien, quiere excluir que exista el derecho del adversario, es lógico que sostenga su postura mediante las alegaciones conducentes (cfr. Enderle, Guillermo J. ‘La pretensión meramente declarativa’, Librería Editora Platense, pág. 101)” ²¹.

Con lo hasta aquí expuesto se advierte un panorama de bastante perplejidad a la hora de determinar el alcance del concepto bajo análisis. La adopción de un criterio de incertidumbre asociado a la complejidad interpretativa del orden jurídico presenta una laxitud tal que impide tener un criterio más o menos uniforme respecto del recaudo en estudio.

En este punto y con la idea de brindar algún aporte al desarrollo de esta figura, considero que la incertidumbre a la que nos estamos refiriendo es algo diferente y se vincula con la

20 Conforme este criterio sólo tendrían chance de progresar -desde lo formal- aquellas demandas en las cuales la declaración solicitada no aparece como muy ajustada a derecho y, por el contrario, deberían resultar inadmisibles aquellas en las cuales hay un sólido fundamento de la petición.

21 Tribunal Superior de Justicia de Neuquén, resolución interlocutoria N° 5.390 del 22 de agosto de 2006, autos caratulados: “Provincia del Neuquén c/Chevron San Jorge S.R.L. s/Acción declarativa” (Expte. N°1.797 Año 2006) en trámite por ante la Secretaría de Demandas Originarias del mencionado Tribunal.

circunstancia de “*no haberse consumado un comportamiento vinculado a la relación jurídica respecto del cual resulte necesaria una condena*”. Es decir, la incertidumbre es respecto de la conducta que se va a adoptar.

Colabora en este sentido el hecho que de lo contrario, es decir, si ha habido algún comportamiento del otro sujeto de la relación jurídica, la mera declaración no va a resultar suficiente. En este supuesto va a ser necesario también un plus de actividad judicial, se va a necesitar una condena, y entonces la pretensión no será meramente declarativa. En otras palabras, la sentencia meramente declarativa no resultará suficiente al actor ²².

De este modo también se justifica el carácter preventivo que se le atribuye a esta pretensión. La mera declaración resultará suficiente mientras no se haya consumado ningún comportamiento jurídicamente relevante de los sujetos de la relación ²³. Todo esto, además, va a tener su inexorable conexión con la existencia, alcance o modalidades de la relación jurídica, conforme los términos del artículo 322 del CPCC.

En este esquema considero incorrecto encarar la pretensión manifestando que se tiene incertidumbre respecto del alcance de la relación jurídica, en todo caso -insisto- la incertidumbre

22 En este punto es donde adquiere sentido el requisito previsto en el CPCC en cuanto a la inexistencia de otra vía. Esto significa que, si para solucionar el conflicto no resulta suficiente una mera declaración, una pretensión con tal alcance resultará improcedente, por ineficaz.

23 Una situación nos permitirá visualizar mejor lo sostenido: la declaración de la prescripción de un tributo. Mientras la Administración no haya iniciado una ejecución judicial del tributo, tendrá el contribuyente incertidumbre sobre si se promoverá o no la acción judicial en su contra, en consecuencia puede recurrir a la pretensión bajo análisis para lograr una declaración con el objeto de repeler o aun evitar un futuro reclamo de cobro -he aquí el carácter preventivo que se le atribuye a esta pretensión-. Ahora bien, si ya se promovió la ejecución del tributo, desapareció la incertidumbre y una pretensión paralela con ese objeto resultará inadmisibile. En este caso la declaración de prescripción no podrá ser articulada por vía de la pretensión bajo análisis, sino que deberá ser planteada por medio de la excepción respectiva.

está dada respecto de la actitud que asumirá el otro sujeto de la relación.

Me parece que debo subrayar este concepto. La idea de incertidumbre está íntimamente vinculada con la existencia del caso, no con la mayor o menor seguridad que tiene el actor respecto de su derecho. Resulta inverosímil que un sujeto se presente al juez requiriéndole una pretensión porque no tiene claro su derecho ²⁴. Por el contrario éste deberá exponer cuál es el derecho que intenta proteger con su acción.

Insisto, entonces, no estoy de acuerdo con que el objeto de la declarativa de certeza sea que el juez despeje las dudas del actor respecto a cuál es la verdad legal. La incertidumbre no se refiere al contrapunto de la certeza -como verdad legal-, sino al estado que se configura por la falta de una actuación de la otra parte de la relación jurídica que sea necesario remover. La incertidumbre no es una cuestión jurídica, es una cuestión de hecho ²⁵.

Se trata de lograr una decisión que, antes de que el demandado actúe, determine que el comportamiento con que se amenaza es incorrecto ²⁶.

El planteo sería el siguiente. No sé sabe qué es lo que va a hacer la otra parte, pero pareciera ser que de no lograrse preventivamente una declaración del juez estableciendo el al-

24 Podemos asegurar que *“Cuando un hombre pide justicia es que quiere que le den la razón”*, frase atribuida a Santiago Rusiñol i Prats (1861-1931), pintor y escritor español.

25 Interesante reflexión que me ha aportado Luis Eduardo Fruttero.

26 Si ese comportamiento -que en el caso de la declarativa se pretende evitar- ya ha ocurrido, la declaración que se persiga judicialmente será la misma, pero por si sola no será suficiente y deberá ser acompañada de un pedido de condena. Por ejemplo: si en el marco de un proceso disciplinario se ha formulado una imputación sobre una norma contraria a derecho, el sujeto sometido al mismo podrá reclamar una declaración en tal sentido para evitar su aplicación. Ahora bien, si al mismo sujeto le imponen una sanción aplicándole esa misma normativa, la declaración de ilegitimidad de ésta será igual, pero también se perseguirá la impugnación del acto de aplicación.

cance de la cuestión, es posible que realice alguna actuación que resulte contraria a derecho ²⁷.

Reitero, no parece razonable que la parte actora sostenga que tiene incertidumbre respecto de su derecho, lo que deberá plantear es que él tiene certeza sobre su derecho y eso es lo que pretende que el juez declare. Sobre lo que tiene incertidumbre es respecto del comportamiento del otro sujeto de la relación jurídica.

Se sostiene que la sentencia meramente declarativa hace cesar el estado de incertidumbre. Lo que vengo diciendo no implica vaciar de contenido a este molde. Lo que va a hacer la sentencia -como toda decisión de estas características- es formular una declaración con fuerza legal.

Es esa declaración la que va a evitar, que a futuro, exista incertidumbre sobre el modo en que deben actuar los sujetos de la relación jurídica. En su caso, si la otra parte de la relación jurídica decide actuar en contra de lo dispuesto por la sentencia declarativa -comportamiento que la mera declaración no puede evitar-, el sujeto que obtuvo la sentencia declarando su derecho podrá recurrir a la Justicia solicitando el restablecimiento de su derecho, sin necesidad de reeditar lo ya declarado, puesto que ya habrá obtenido una decisión judicial con alcance de cosa juzgada.

En este punto puede resultar de interés traer a colación algunos pronunciamientos judiciales donde se ha dado tratamiento al tema con el objeto de precisar un poco más la idea desarrollada.

Se ha sostenido que “Si existe un acto administrativo expreso que delimitó la situación jurídica que plantea la actora, no puede pretender que esta Suprema Corte se expida sobre un supuesto estado de incertidumbre que carece de entidad,

²⁷ En ese caso, es decir, frente a la concreción de la conducta que se quiere evitar mediante la meramente declarativa, ésta no va a ser suficiente. En este caso además de la declaración judicial que reconozca el derecho (en lo cual coincide la declarativa con el resto de las pretensiones) será necesario un plus de condena.

en tanto surge claramente que la cuestión fue inequívocamente resuelta por la autoridad administrativa”²⁸.

En igual sentido “Bajo tales parámetros, atento que en el *sub-lite* existe una manifestación inequívoca de voluntad por parte de la Municipalidad de Merlo -demandada en estos autos-, en el sentido de reclamar las sumas en cuestión; como así también una actividad explícita dirigida a la percepción de los Derechos de Publicidad y Propaganda (ver -entre la documentación acompañada en copia simple por la propia parte actora- cédulas de notificación obrantes a fs. 10, 15, 24 y 28, liquidaciones de derechos de publicidad y propaganda obrantes a fs. 11/12, 16/18, 20/22, 25/27 y 29/48, intimaciones de pago glosadas a fs. 13/14 y 23 y nota de fecha 03 de noviembre de 2009), entiendo que no se verifica un estado de incertidumbre sobre la existencia, modalidades o alcances de la relación jurídica de naturaleza tributaria que vincula a la parte actora con la demandada, circunstancia que obsta la configuración del interés jurídico que habilite una declaración judicial en este punto (art. 12 inc. 4 CPCA y 322 CPCC). Siendo ello así, la vía intentada en este caso resulta improcedente, no obstante el esfuerzo interpretativo efectuado por el apelante para argumentar lo contrario”²⁹.

Con igual sentido se ha resuelto: “VI.- En efecto, la pretensión de sentencia meramente declarativa de certeza tiene por finalidad primordial obtener una declaración judicial que ponga fin a un estado de incertidumbre sobre la existencia, modalidades o alcances de una relación jurídica en aquellos casos en los que esa falta de certeza pueda producir un perjuicio o lesión actual al actor, tal como reza el artículo 322 del C.P.C.C. (por remisión expresa del art. 12 inc. 4º de la ley

28 SCBA, causa B 66.031 “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Municipalidad de Avellaneda s/Acción declarativa de certeza. Tercero: Fiscalía de Estado”, sent. del 13-IV-11,

29 CCASM, causa N° 2.869/11, caratulada “Leuru S.A. c/Municipalidad de Merlo s/Pretensión Declarativa de Certeza-Previsión”, sent. del 9-2-2012.

12.008 -texto según ley 13.101-). De allí que, la existencia de una duda acerca de alguno de esos extremos es un requisito *sine qua non* para la procedencia de esta acción, siendo menester además, que quien la promueve no cuente con otro medio legal para poner término a esa situación (SCBA doctr. causas B. 65.445, 'Cámara Argentina de Agencias de Turf', res. del 2-IV-03; B. 65.546, 'Bingo King S.A.', res. del 20-VIII-03; B. 65.559, 'Formatos Eficientes S.A.', res. del 29-IX-2.004; B. 65.721, 'Vistamar S.A.', res. del 6-X-04; B. 64.101, 'Van Riel', res. del 27-X-04). VII.- Que en el *sub lite*, tal como se desprende de las actuaciones administrativas antes reseñadas y de las manifestaciones del recurrente en la formulación del tercer agravio, la autoridad municipal sentó claramente su posición, circunstancia que fue confirmada con la decisión del recurso de reconsideración ocurrida con posterioridad a la interposición de la demanda. Es decir, que existió en el caso un acto administrativo expreso que denegó la petición de la parte actora. En virtud de ello, el recurrente no puede pretender que este Tribunal se expida sobre un supuesto estado de incertidumbre que carece de entidad, en tanto surge claramente que la cuestión fue inequívocamente resuelta por la autoridad demandada”³⁰.

Siguiendo los lineamientos esbozados precedentemente, en los casos bajo análisis la falta de incertidumbre no se da como consecuencia de la interpretación que hizo la Administración mediante el acto administrativo, sino precisamente porque existe un acto administrativo.

En este punto me permito transcribir parte de lo resuelto en una causa³¹, en la que queda resumida la posición que sostengo:

30 CCASM, causa N° 692/06, caratulada “Verificadora Ruta 8 S.A. c/ Municipalidad de San Miguel s/Pretensión declarativa de certeza”, sent. del 10-8-2006.

31 JCA N° 1 MDP, autos “Luis Solimeno e Hijos S.A. c/Provincia de Buenos Aires-Fisco Provincial s/Pretensión declarativa de certeza-Otros juicios” (expediente n° 11134), sent. del 7-12-2012.

“4.2. [...] la representante fiscal también cuestionó la procedencia de la acción declarativa de certeza aquí articulada, sobre la base de la presunta inexistencia de un estado de incertidumbre que justifique la vía utilizada (fs. 57/58).

Esta cuestión también se encuentra íntimamente vinculada con aspectos relacionados a la admisibilidad de la pretensión, lo cual podría llevar a sostener que -por los mismos motivos antes indicados- su tratamiento resulta igualmente impropio de ser tratado en esta oportunidad procesal. Cuando hago referencia a los requisitos de admisibilidad de la pretensión no me refiero a los regulados por el código ritual de la materia, sino a los que con carácter general deben poseer las pretensiones procesales -o las demandas en las que ellas se introducen- con independencia del fuero en el que se interpongan.

Sin perjuicio de ello, y en consideración a lo que expresaré en párrafos subsiguientes, resulta necesario su abordaje.

4.3. Es sabido que para que la pretensión declarativa de certeza resulte procedente deben configurarse como recaudos: a) que exista un estado de incertidumbre acerca de una determinada relación o situación jurídica, dicha incertidumbre debe ser objetiva y suficientemente consistente; b) que esa relación o situación jurídica esté regida por el derecho administrativo, consecuencia lógica del carácter de la materia controvertible en el proceso administrativo; c) que la declaración jurisdiccional de certeza sea funcional para satisfacer el interés de quien la postula, en el sentido de la eficacia que ella pueda tener para restablecer la concordancia de los sujetos del pleito (conf. Soria, Daniel ‘Aspectos básicos de las pretensiones en el Código Procesal Administrativo de la Provincia de Buenos Aires’, en la obra conjunta ‘El nuevo proceso contencioso administrativo de la Provincia de Buenos Aires’, 2ª edición, Librería Editora Platense, p. 209 y sgtes. y sus notas).

El autor citado sostiene que el estado de incertidumbre, no ha sido requerido en modo expreso por el art. 12 inc. 4 del CCA, lo que podría autorizar su interposición aunque no haya habido una discordancia actual o específica sobre una determinada situación jurídica, siempre que por las características

del caso existiera un interés en obtener una declaración jurisdiccional de certeza.

Se concluye, entonces, que si bien no puede prescindirse por completo de este recaudo, el concepto 'incertidumbre' puede apreciarse con flexibilidad a la luz de cada cuestión planteada por esta vía, y siempre que el mismo no se invoque con un sentido meramente especulativo o para tramitar una consulta.

En el caso, la actora trae a consideración la existencia de una controversia actual y concreta que mantiene con la demandada, respecto del alcance de una situación derivada de su relación jurídica de carácter fiscal como contribuyente.

Por lo cual la cuestión traída no tiene un carácter simplemente consultivo ni importa una indagación meramente especulativa, por lo que entiendo que la acción intentada resultará útil para establecer definitivamente la situación del actor respecto a las disposiciones normativas involucradas (conf. CSJN, doct. causa 'Newland', sent. 19-III-1987, entre otras).

4.4. Sin perjuicio de lo hasta aquí expuesto, ahondaré un poco más lo concerniente a la incertidumbre.

La incertidumbre no es la duda respecto de la cuestión sometida a decisión en el proceso ni es un recaudo para repeler aquellas pretensiones en las cuales el derecho que se invoca resulta fácilmente interpretable.

Tampoco es la contracara de la certeza que se persigue mediante cualquier pretensión, ya que de lo contrario la incertidumbre sería un requisito para todo tipo de proceso, y es bien sabido que esto no es así.

Menos aun puede constituirse en un recaudo procesal. La necesaria objetividad que debe reunir un requisito de procedencia de la acción no puede quedar sujeta al criterio -netamente subjetivo- de quien la articula (o inclusive de quien la resuelve).

Si la cuestión depende del juez que debe conocer en la causa, la misma genera mayor complejidad; puesto que, para dar por cumplido este recaudo, el magistrado debería manifestar que tiene duda respecto de la cuestión sometida a decisión y,

simultáneamente, emitir un pronunciamiento estableciendo cuál es la verdad aplicable al caso.

Parece un proceso intelectual complejo y difícil de sostener desde la lógica.

4.5. Descartada esta concepción tradicional de la incertidumbre -como requisito al que se refiere el artículo 322 del CPCC, que considero aplicable conforme la remisión que al mismo efectúa el artículo 12 inciso 4° del CCA- pasaré a explicar cuál es, a mi criterio, el alcance del mismo.

La incertidumbre se presenta en aquellos supuestos en los cuales no se ha producido un determinado comportamiento del otro sujeto de la relación jurídica -en el caso, de la autoridad de aplicación en materia tributaria- para la cual pueda resultar necesaria una pretensión de condena.

Esto significa que, no existiendo tal necesidad de condena, resulta suficiente una sentencia meramente declarativa que es, en definitiva, lo que se persigue mediante la pretensión de mera certeza o declarativa.

Por el contrario si el otro sujeto de la relación jurídica ya hubiera puesto de manifiesto su obrar (tomando como ejemplo el presente caso, mediante el dictado de un acto administrativo determinado) no podría hablarse de incertidumbre -respecto de su obrar- y por ende va a resultar necesaria la condena, lo que a su vez va a desplazar la posibilidad de una pretensión meramente declarativa.

Insisto, existirá incertidumbre mientras no medie un comportamiento respecto del cual, para poder satisfacer la pretensión del actor, resulte necesario una condena”.

IV. La configuración del caso en la declarativa de certeza

El otro tema que anuncié que iba a tratar es la configuración del caso en la declarativa de certeza.

Si bien la existencia de un caso es un requisito común a todas las pretensiones me parece interesante abordar aquí su

tratamiento, puesto que considero que en la declarativa de certeza el caso adquiere unas características especiales.

Formulo esta afirmación a partir de la dificultad que el tema ha generado; al menos así cabe inferirlo de la gran cantidad de fallos de la Corte Federal en los que se ha abordado la cuestión con distintas soluciones o, por lo menos, sin pautas uniformes. Me refiero a precedentes de ese tribunal en los cuales se desestiman *in limine* demandas declarativas de certeza por falta de caso ³².

Como muestra de ello considero oportuno hacer referencia a una sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la que se han pronunciado votos en uno y otro sentido.

Me refiero a la sentencia dictada en la causa “Día Argentina S.A.” ³³ en la que se desestima la pretensión declarativa de certeza con el argumento -de la mayoría- de no encontrarse configurado el caso, porque no existe acto de aplicación.

Sostuvo la mayoría del Alto Tribunal que no hay caso porque los actores “...no han probado la existencia de algún acto de autoridad competente -o, al menos, de un hecho administrativo- que haya limitado la ejecución de un plan de expansión de sus actividades, que dicen tener, pero que tampoco han acreditado. Continúan señalando que la actora no ha demostrado la existencia de actividad alguna que en forma ac-

32 Si bien se trata de casos vinculados a la intervención de la CSJN en su instancia originaria, considero que la problemática es similar a la que se presenta en el ámbito de la declarativa de certeza en el ámbito del proceso contencioso administrativo provincial. Los efectos que esos precedentes poseen sobre los tribunales inferiores hacen que se constituyan en una fuente con gran impacto en los pronunciamientos de éstos. Como ejemplos: C. 222. XXXIX. “Compañía de Transmisión del Mercosur S.A. (CTM S.A.) c/Corrientes, Provincia de s/acción declarativa de certeza” sent. del 9-VI-2009; S. 320. XXXVII. “Search Organización de Seguridad S.A. c/San Luis, Provincia de s/acción declarativa”, sent. 27-V-2004; M. 799. XLIII, “Multicanal SA y otro c/ CONADECO-dto. 527/05 y otros”, sent. del 9-III-2011 (si bien se trata de un recurso de hecho el ejemplo se vincula con el tema bajo tratamiento); entre otros.

33 CSJN, causa “Día Argentina S.A. y otra c/Buenos Aires, Provincia de s/acción de inconstitucionalidad” D. 335. XXXIX, sent. del 15-06-2010.

tual ponga en peligro los derechos constitucionales invocados o les infiera lesión con concreción suficiente que justifique la actuación del Poder Judicial”.

Concluye la mayoría en que “...las pretensiones y argumentaciones planteadas por la actora permiten al Tribunal señalar que se excedería en mucho la función encomendada al Poder Judicial si se admitiese una demanda de esta naturaleza, sin acto de poder administrador que tenga concreción directa, actual y bastante”.

Hay dos disidencias. Por una lado la Dra. Argibay, sostuvo que “...Es indudable entonces que la mera entrada en vigor de la ley tiene ya una incidencia sobre los intereses de la parte actora y esto la habilita para proponer el examen por los tribunales de la cuestión federal concerniente al poder que tiene la provincia para dictarla, en el marco del sistema federal organizado por la Constitución Nacional, pese a que, según se dejó establecido en el considerando anterior, no suceda lo mismo con las supuestas violaciones a los derechos individuales por ella invocados”.

A su tiempo, los Dres. Petracchi y Maqueda, indagaron sobre la existencia del caso, para lo cual consideraron que “...este Tribunal tiene dicho que la declaración de certeza, en tanto no tenga carácter simplemente consultivo, no importe una indagación meramente especulativa y tenga por finalidad precaver las consecuencias de un acto en ciernes ‘al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal’ constituye causa en los términos de la Ley Fundamental (*Fallos*, 307:1379, 310:606, 311:421, entre muchos otros). En tal sentido, en anteriores oportunidades esta Corte, al igual que, en algún caso, la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norteamérica, para considerar configurado un caso que pueda ser resuelto por el Poder Judicial de la Nación, ha exigido: a) actividad administrativa que afecte un interés legítimo; b) que el grado de afectación sea suficientemente directo; c) que aquella actividad tenga concreción bastante (*Fallos*, 307:1379)”.

En el considerando tercero expresaron “...Que dichos requisitos se encuentran acreditados en el presente caso porque la

actora demostró la existencia de actividad de la Provincia de Buenos Aires que, con suficiente grado de concreción, limita en forma directa los derechos que invoca como fundamento de su demanda. En efecto, en el expediente está acreditado que para obtener la habilitación de sus locales, la provincia le exigió a la actora la concurrencia de los requisitos impugnados en esta acción judicial, lo que incluye -entre otros recaudos- la evaluación de impacto socioeconómico y ambiental y el dictamen de la Comisión Asesora previsto en el artículo 12 de la ley 12.573 y de su decreto reglamentario 2372/01...En este punto, parece necesario aclarar que, para demostrar su interés actual y concreto en esta acción, la actora no necesita acreditar que se le haya denegado algún certificado de factibilidad, tal como parece sugerirlo la provincia. En efecto, si se le otorgaron los certificados de factibilidad fue porque, hasta el momento, la actora cumplió con los requisitos que legalmente se le exigieron. Pero la finalidad de esta acción es, precisamente, que la empresa pueda obtener la habilitación de sus locales sin tener que cumplir con esos recaudos, que tilda de inconstitucionales e irrazonables”.

En este contexto, en el considerando 4º concluyeron “...Que, en tales condiciones, y teniendo en cuenta que la actora ha acreditado la existencia de un interés actual y concreto en impugnar las normas que denuncia como inconstitucionales, la vía de la acción declarativa regulada por el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación resulta admisible”.

La entidad de los argumentos en uno y otro sentido, atado a la interpretación que de los mismos se ha hecho en otros precedentes, pone de manifiesto la complejidad de la cuestión.

En este sentido, el profesor Alberto BIANCHI ³⁴, menciona que “En una serie de fallos la Corte ha repetido que la pro-

34 BIANCHI, Alberto B., “Análisis de la jurisprudencia de la Corte Suprema (Diciembre 2007-Diciembre 2010)”, en Sup. Esp. Análisis de la jurisprudencia de la Corte Suprema 2011 (febrero), 25/02/2011, pág. 3.

cedencia de la acción declarativa está condicionada a que la situación planteada en la causa supere la indagación meramente especulativa o el carácter simplemente consultivo, para configurar un caso que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal. En síntesis, para que prospere la acción de certeza es necesario que medie actividad administrativa que afecte un interés legítimo, que el grado de afectación sea suficientemente directo, y que aquella actividad tenga concreción bastante”. Son varios los precedentes que referencia en tal sentido ³⁵.

Pero, al mismo tiempo, destaca que existen otros en los que “...el Tribunal no fue tan exigente con los requisitos del ‘caso’” ³⁶.

35 “Molinos Río de la Plata S.A. c. Provincia de Buenos Aires”, M. 565. XL, 10-02-2009; “Apache Energía Argentina S.R.L. c. Provincia de Río Negro”, A. 1337. XLIII, 26-03-2009; “Provincia de Corrientes c. Provincia de Misiones”, C. 1693. XLIV; 15-09-2009; “Línea 22 S.A. c. Provincia de Buenos Aires”, L. 1798. XXXVIII, 27-04- 2010; “Argenova S.A. c. Provincia de Santa Cruz”, A. 246. XXXIX; 14-12-2010, etc.

36 D. 951. XXXIX, 03-08-2010 “Diócesis de San Martín de la Iglesia Católica Apostólica Romana c. Provincia de Buenos Aires”. En esta causa, los ministros que plantearon la disidencia -Dras. Highton de Nolasco y Argibay-sostuvieron: “...El tribunal fue estableciendo los criterios para decidir si en el marco de tales acciones directas [declarativas de inconstitucionalidad] estaba presente o no un interés concreto e inmediato. El primero de tales criterios (sentado en el precedente de *Fallos*, 307:1379) entendió que ello así sucedía cuando la acción ‘busca precaver los efectos de un acto en ciernes -al que se atribuye ilegitimidad al régimen constitucional federal-’. La mencionada regla fue luego utilizada en *Fallos*, 310:606 para admitir una demanda dirigida contra normas de naturaleza tributaria que habían dado ya lugar a una intimación por parte del fisco. También, en otras decisiones, el Tribunal consideró que correspondía admitir formalmente la demanda y que por lo tanto se configuraba una ‘causa’ aun cuando no se hubiera verificado una actividad administrativa orientada inequívocamente a aplicar la ley en perjuicio de la parte actora; es lo que sucedió en los casos de *Fallos*, 310:977; 2812 y 322:1253, entre otros, puesto que por las características del planteo y de las normas impugnadas estaban dadas las condiciones para concluir que no se trataba de una petición con carácter ‘simplemente consultivo’ o que importase una ‘indagación meramente especulativa’”. “...En el caso se trata de una acción directa que tiene por objeto principal obtener un pronunciamiento que declare la inconstitucionalidad de

Frente al panorama descripto, resulta necesario establecer pautas objetivas que permitan superar el desconcierto que la cuestión genera.

Para esta labor comenzaré señalando que, por lo menos desde la perspectiva que se asume en esta presentación, es necesario tener en cuenta que tratándose de la pretensión declarativa de certeza el caso debe ser considerado de acuerdo a algunas particularidades.

Es decir, las especiales características de la declarativa de certeza hacen que la noción de caso adquiera perfiles propios. Especialmente, según se verá, el caso se encuentra configurado aun frente a supuestos en los que, desde el enfoque tradicional, podría considerarse no conformado.

En definitiva se trata de una distinta concepción del caso.

Entiendo que esto se debe, en gran medida, al carácter preventivo que se le atribuye a la pretensión bajo examen.

Una primera observación es que si se exige que el caso esté lo suficientemente maduro -desde el punto de vista tradicional- se corre el riesgo de que sean necesarias otras vías procesales para solucionar la cuestión y que la declarativa de certeza pierda la posibilidad de desarrollarse ³⁷. Es decir, si existe un comportamiento del otro sujeto de la relación jurídica frente al cual se necesita una condena, habrá que articular otra pretensión y por ese motivo la declarativa será también improcedente.

una cláusula legal (artículo 14 de la ley de la provincia de Buenos Aires 10.606) que, por lo que se dirá, no satisface ninguno de los criterios antedichos para tener por configurado la presencia de un interés concreto e inmediato y, por ende, de una 'causa' en los términos de los artículos 116 de la Constitución Nacional y 21 de la ley 27".

37 La existencia de un acto administrativo, sin cuya remoción no es factible la declaración que se pueda estar persiguiendo, hace que la declarativa de certeza sea improcedente. Al menos en el orden de la Provincia de Buenos Aires, para impugnar un acto -supuesto que se presentaría en el caso- habría que recurrir inexorablemente a la pretensión impugnatoria dando cumplimiento a los requisitos de admisibilidad que para la misma dispone el código ritual de la materia.

Efectuadas estas reflexiones, en las que de algún modo se anticipan las conclusiones, haré algunas consideraciones tendientes a delinear los aspectos que confluyen para la configuración del caso frente a la declarativa de certeza.

En primer lugar, y siguiendo en tal sentido la propia terminología utilizada por el artículo 12 inciso 4° del CCA, estimo oportuno que la pretensión debe articularse sobre la base de una relación jurídica. Para que exista caso tiene que haber una relación jurídica o, al menos, discutirse la existencia misma de esa relación ³⁸.

A su vez, debe ser una relación jurídica administrativa, al menos así cabe inferirlo de la norma recién citada, en la cual se indica que se trata de aquellas regidas por el Derecho Administrativo.

Ahora bien, a pesar de que resulta necesaria la existencia de una relación jurídica administrativa, la misma por sí sola no basta para configurar el caso.

Es indispensable que, además, exista algún indicio de comportamiento del otro sujeto de la relación jurídica -al cual se demanda-, a partir del cual la pretensión del actor tenga sentido. En este punto es donde adquiere relevancia la postura de la CSJN en cuanto a la necesidad de un acto en ciernes. Es decir, debe haber algún indicio a partir del cual se pueda inferir la necesidad de contar con un pronunciamiento antes de que la otra parte de la relación jurídica asuma un comportamiento concreto.

El límite es muy delgado puesto que si ese comportamiento inicial llega a materializarse en una actuación contra la cual es necesaria una condena, la declarativa habrá perdido su esencia.

38 Así parece indicarlo el artículo 12 inciso 4° del CCA en cuanto establece que el objeto del proceso -en esta pretensión- es la declaración de certeza sobre una *determinada relación o situación jurídica* regida por el Derecho Administrativo. Tratándose de una cuestión tributaria quien promueve la pretensión deberá ser contribuyente o, en su caso, discutir la condición de contribuyente que se le quiere imponer.

En este punto pareciera ser que la incertidumbre -requisito sobre el cual ya hemos realizado algunas consideraciones en el punto anterior- también fija su impronta, incidiendo en la configuración del caso. Utilizo palabras de ROSSO ALBA en referencia a dicho recaudo, quien ha señalado que “La verificación concreta de este requisito esencial transita -tal como se desarrolla *infra*- en un punto intermedio entre el mero planteo abstracto o conjetural y, en sus antípodas, la efectiva verificación del daño. Ello así en tanto que, en uno u otro extremo, no existirá una causa que justifique la procedencia de la acción declarativa. Dicha procedencia queda plenamente justificada, en cambio, cuando existe un estado actual y concreto de incertidumbre sobre el alcance de una relación jurídica en el contexto de un proceso contradictorio”³⁹.

Por su parte, no puede considerarse que no se materializa la presencia del caso con el argumento de que la declaración que postula el actor aparece acertada. La falta de conflicto que impide la configuración del caso no debe estar atada a la buena apariencia del derecho que invoca el actor a su favor.

Insisto, no puede rechazarse la pretensión por falta de caso con el argumento de que la declaración que reclama el actor resulta obvia; la procedencia de la demanda desde el punto de vista sustancial no puede llevar a su rechazo⁴⁰.

En definitiva, el conflicto se conformará con la mera sospecha de que el otro sujeto de la relación jurídica puede llegar a comportarse de modo distinto al que propone como legítimo el actor en su demanda, aun cuando su postulación aparezca

39 ROSSO ALBA, Cristian E., “Acción meramente declarativa en el derecho tributario: estado de incertidumbre y perplejidad”, en Revista La Ley del 10-3-2003, pág. 1.

40 Es difícil que a alguien se le ocurra rechazar una pretensión de reconocimiento por considerar que al actor le asiste mucha razón en su reclamo. Tratándose de la declarativa de certeza muchas veces lo que se considera es que no hay caso porque no hay incertidumbre porque el actor tiene razón. Como se sostuvo precedentemente la incertidumbre pasa por otro lado, no por la duda jurídica respecto del fundamento jurídico alegado.

con poco margen para la controversia. Porque más allá de la verdad legal, de lo que se trata es obtener una sentencia tendiente a evitar que el comportamiento temido se efectivice.

Pero de todos modos el desacuerdo de la otra parte respecto de la postura sostenida por el actor debe asomar -aunque sea en parte- puesto que la intervención del Poder Judicial tampoco puede estar destinada a “homologar” situaciones en las cuales no aparece ningún tipo de conflicto actual o futuro ⁴¹.

Se ha utilizado el concepto del “acto en ciernes” como figura ante la cual procede la declarativa. El vocablo es bastante acertado en cuanto describe una situación que no ha llegado a concretarse. Y esto es así porque si la actuación se efectiviza la declarativa no resultará suficiente, será necesaria una condena que la meramente declarativa no podrá satisfacer.

Acá es donde la declarativa saca a relucir su naturaleza preventiva ⁴².

Es por ello que la existencia de un acto hace que la declarativa resulte improcedente, para eliminarlo será necesaria una pretensión impugnatoria. De tal modo quedan con algún desajuste aquellos precedentes jurisprudenciales en los que se ha exigido la existencia de un acto para tener por configurado el

41 Sería improcedente una demanda destinada a que el juez declare algo en relación a un punto en el cual no exista ningún indicio de controversia. Es decir, el tema no pasa por la obviedad de lo que se requiere, sino del comportamiento de la otra parte en torno a la posición jurídica que sostiene el que promueve la demanda. De lo contrario habría que desestimar todos aquellos procesos en los que asiste -desde el inicio- gran razón al actor. Si esto no ocurre en el resto de las pretensiones, tampoco podemos predicarlo con respecto a la declarativa. Por otro lado, ¿cuál puede ser el interés de un sujeto en promover una acción con el objeto de lograr una declaración que no tiene resistencia por parte de aquel a quien se demanda?

42 Si a pesar del pronunciamiento judicial que da la razón al actor, estableciendo la verdad legal en orden a determinado aspecto de la relación jurídica, el otro sujeto de la relación jurídica actúa contrariando lo resuelto, la decisión judicial no será vacua. La declaración que contiene la sentencia hará cosa juzgada, sólo restará entonces ajustar el comportamiento contrario a lo ya decidido, que vendrá por vía de un nuevo proceso que se limitará a determinar la condena aplicable.

caso ⁴³. Esta postura implica desvirtuar el carácter preventivo que se le atribuye a la declarativa y al que ya hemos hecho referencia.

Por otro lado, la mera sanción de una ley o dictado de otro tipo de norma puede generar, respecto de los sujetos alcanzados por la misma y como consecuencia de la obligatoriedad que se deriva de ellas, una posibilidad bastante cierta de que se exijan las previsiones que aquéllas impongan. Tratándose de la materia tributaria, quien resulte contribuyente se va a encontrar fuertemente subordinado por los cambios de la normativa específica, ante lo cual el conflicto estará latente y el caso configurado.

En definitiva, en la declarativa de certeza la presencia del caso adquiere rasgos que lo distinguen de su configuración tradicional; el carácter preventivo de la pretensión habilita a que pueda presentarse con menor nitidez que lo habitual, sin que ello signifique la eliminación de todo rasgo de conflicto.

V. La declarativa y el resto de las pretensiones

Con el objeto de profundizar un poco más las reflexiones hasta aquí formuladas, puede resultar interesante realizar alguna comparación entre la declarativa y las distintas pretensiones. Este cotejo va a poner en evidencia que la solución jurídica de cada caso -en su faz declarativa- es siempre similar, lo que va cambiando según las pretensiones son las consecuencias que se desprenden de esa declaración ⁴⁴.

Frente a un contribuyente que se considere exento de determinado impuesto, puede perseguirse una mera declaración, en cuyo caso no habrá mayores inconvenientes para la

⁴³ Son muchos los supuestos en los cuales la CSJN ha admitido la procedencia de esta acción, inclusive ha hecho lugar a la demanda respectiva, aun existiendo un acto administrativo, al que -incluso- ha dejado sin efecto.

⁴⁴ Recuerdo una vez más que cuando se trata de la declarativa, la sentencia se agota en la declaración.

procedencia de la declarativa. Inclusive la pretensión de reconocimiento de derecho tendiente a obtener el otorgamiento de dicha condición, será meramente declarativa.

Ahora bien, cuando el argumento de la exención se realiza frente al dictado de un acto que determina el tributo, al contribuyente no le alcanzará con plantear la mera declaración en tal sentido, puesto que deberá obtener, además, la revocación del acto correspondiente. De nada le servirá la mera declaración si no logra la anulación del acto. Y para ello, necesariamente, deberá cumplir con los requisitos de admisibilidad de la pretensión impugnatoria que es la destinada a lograr la revocación del acto ⁴⁵.

Puede también ocurrir que el contribuyente reclame a la autoridad de aplicación que lo declare exento de un determinado tributo y que la Administración le rechace el pedido. Frente a esta decisión, en realidad tendrá que promover una pretensión de reconocimiento de derecho -aunque hay quienes sostengan (desde mi punto de vista incorrectamente) que deberá impugnar el acto que desestima el reclamo-.

En este caso hay bastante similitud entre la pretensión de reconocimiento de derecho y la declarativa. En ambos casos lo que se persigue es una declaración: que el contribuyente se encuentra exento del tributo.

Otro ejemplo puede ser el supuesto en que se persiga que determinado impuesto se encuentra pago. Puede plantearse una pretensión declarativa con ese objeto (me viene a la memoria un caso en el que se cuestionaba el valor de unas boletas de pago ⁴⁶ y otro en el que estaba en discusión el efec-

45 En este ejemplo los motivos por los cuales se declarará que se encuentra o no exento serán los mismos con independencia de la pretensión de que se trate.

46 Cám. Civ. y Com. MDP, sala 2ª, autos: "Cuicchi Covicchi Fernando y otro c/Dirección Provincial de Rentas s/Acción meramente declarativa", sent. del 18-11-2003.

to cancelatorio de unos bonos ⁴⁷). Ahora bien, cuando existe un acto que determina el impuesto y que desconoció el pago, necesariamente habrá que articular la pretensión como impugnatoria del acto y dar cumplimiento con los requisitos de admisibilidad.

Lo mismo con la prescripción.

Inclusive todas esas declaraciones también pueden ser peticionadas y articuladas en el marco de un apremio mediante las respectivas excepciones de inhabilidad de título (en el caso de la ejecución de un impuesto del cual el contribuyente se encuentra exento) o excepción de pago (cuando se desconoce la autenticidad del documento de pago) o de prescripción.

Me parece importante tener en cuenta que en todos los casos la declaración jurídica va a ser la misma: que el contribuyente está exento, que el impuesto está pago o que el tributo prescribió. La diferencia en cada uno de estos supuestos está dada por la consecuencia de esa declaración: que se anule el acto, que se acoja la excepción y se rechace la ejecución o ninguna (mera declaración).

Lo que intento demostrar es que la decisión que realiza el juez -en cuanto al encuadre jurídico del caso- es independiente de la pretensión en la cual se formula, lo que va a cambiar son las consecuencias de esa declaración. Cuando de esta última no se derivan consecuencias directas, porque la sentencia se agota en ella, estaremos en presencia de una sentencia meramente declarativa y, consecuentemente, la pretensión que estaba destinada a lograrla será la homónima.

VI. Conclusiones

La declarativa de certeza constituye una importante herramienta procesal para las causas vinculadas con relación

⁴⁷ JCA N° 1 MDP, Autos: “Circulo Odontológico de Mar del Plata c/Minist. de Economía-Rentas s/Pretensión declarativa de certeza” (expediente n° T-6340), sent. del 20-11-2009.

jurídico-administrativa, en general, y de contenido tributario, en especial; aunque esto no significa que todas deban tramitar por esa vía.

El hecho de que se encuentre exenta de los requisitos de admisibilidad que establece el CCA y la posibilidad de contar con un instrumento que permita anticiparse a la actuación de la Administración, sin duda alguna le otorgan interesantes beneficios.

En algunos supuestos, en los cuales el caso -desde el punto de vista tradicional- no está suficientemente maduro y, por ende, no resulta admisible otro tipo de pretensión, la declarativa pueda ser una opción válida para la protección de los derechos.

Es habitual observar que bajo la denominación de declarativa de certeza se plantean demandas mediante las cuales se le requiere al juez que despeje la incertidumbre. De ese modo se le requiere que diga cuál es la solución correcta. En realidad si la pretensión se agota allí estará faltando algo. El juez no es un oráculo que da la respuesta correcta; en todo caso lo que hace es acoger o desestimar una demanda. Tratándose de una pretensión declarativa de certeza lo que hay que hacer es proponer cuál es la declaración que se persigue.

Como en todo proceso judicial tiene que estar claro qué es lo que se pretende, y en el caso quien promueve la pretensión deberá indicarle al juez cuál es la declaración que persigue, tal como ocurre con el resto de las pretensiones.

La diferencia entre la declarativa de certeza y el resto de las pretensiones es la existencia, en estas últimas, de la posibilidad de condena; en cuanto a las posibilidades de conocimiento y solución jurídica del asunto hay bastante coincidencia. Inclusive, pareciera ser que el meollo de la cuestión pasa por un tema de oportunidad en la cual se decide recurrir a la Justicia ⁴⁸.

48 Para ser más explícito, se puede actuar preventivamente solicitando sólo una declaración. O bien, se puede esperar que el otro sujeto de la relación

Resulta necesario darle a la declarativa de certeza un tratamiento adecuado para evitar que se desorbite su contorno y, al mismo tiempo, hacerla más eficaz. No puede forzarse su uso, a través del cual se constituya en un mecanismo para sortear los requisitos de admisibilidad que prevé el CCA.

Para ello hay que trabajar sobre algunos aspectos que la distinguen y tipifican, para que su utilización no genere -paradójicamente- tanta incertidumbre.

La incertidumbre en este ámbito no puede ser conceptualizada como una cuestión jurídica dudosa, es otra cosa. De lo contrario, bajo el molde de la declarativa tendrán más chance de prosperar las demandas en las que la solución no sea tan clara que las que se articulen sobre sólidos fundamentos ⁴⁹.

Por su lado el “caso” debe ser analizado considerando las particularidades que posee esta pretensión; en este sentido la propuesta que aquí se realiza en orden al alcance de la incertidumbre puede resultar un dato útil.

En definitiva, sin dejar de destacar todo el desarrollo que ha tenido esta importante pretensión, quedan cuestiones sobre las que todavía hay que elaborar estructuras que brinden mayor objetividad. En este sentido estimo que hay que indagar sobre las nociones de incertidumbre y caso, sobre las que aquí he tratado de realizar algunas reflexiones, de modo tal de iniciar un debate que permita terminar de darle a la declarativa de certeza un perfil que profundice su condición de útil herramienta para la tutela judicial efectiva.

-en el caso la Administración- actúe y pedir esa misma declaración en forma conjunta con una condena que permita neutralizar esa actuación.

49 Éste no parece un criterio que pueda sostenerse lógicamente.

COMENTARIO SOBRE LA PRETENSIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA CON ESPECIAL REFERENCIA A LA MATERIA TRIBUTARIA

Juan Ignacio SEARA

SUMARIO: I. Nociones introductorias.- II. Evolución del instituto en el ámbito nacional.- III. Acción declarativa de inconstitucionalidad nacional.- IV. Recepción en el Derecho Público bonaerense.- V. Utilidad en asuntos de naturaleza tributaria.- VI. Presupuestos formales de admisibilidad.- VII. Existencia de otro medio legal idóneo o eficaz.- VIII. Aplicación de los recaudos en materia tributaria.- IX. Cuestiones relacionadas con el trámite procesal.- X. Jurisprudencia sobre los recursos de apelación

I.- Nociones introductorias

Para abordar el tema propuesto, conviene comenzar por recordar que una pretensión procesal puede definirse como el acto en cuya virtud se reclama ante un órgano judicial (o eventualmente arbitral) y frente a una persona distinta, la resolución de un conflicto suscitado entre dicha persona y el autor de la reclamación ¹. Así la pretensión procesal, consiste básicamente en una petición principal fundada en Derecho, que formula la parte actora ante un magistrado, la cual determina el objeto del pleito.

Se diferencia de la acción, atento que ésta puede ser considerada como el derecho público subjetivo de provocar la actividad de los órganos judiciales, y al cual es correlativo el deber que incumbe a éstos de prestar esa función cada vez que les sea requerida. Por consiguiente, la acción es un derecho que todo ciudadano tiene frente a los órganos judiciales, que se

1 PALACIO, Lino Enrique, *Derecho Procesal Civil*, tomo I, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, pág. 283.

ubica como una de las especies en que se manifiesta el derecho constitucional de peticionar ante las autoridades ².

Conforme este punto de vista, configura un elemento que sirve de sustento a la pretensión, pues la posibilidad de que ésta sea planteada ante un órgano judicial obedece, precisamente, a la existencia del derecho de acción. Esta última no es más que el poder jurídico de hacer valer la pretensión. Así en sentido estricto, si la acción es concebida como un derecho cívico o de petición, que es previo a la actividad procesal, no puede erigirse en el objeto del proceso ³.

Las pretensiones procesales pueden clasificarse teniendo en cuenta diferentes puntos de vista (vgr. conocimiento, ejecución y cautelares; reales y personales; principales y accesorias; nominadas e innominadas; etc.) ⁴. Sin embargo, nos interesa poner de resalto al efecto de nuestro estudio, una de las clasificaciones más utilizadas por la doctrina y jurisprudencia, como es la que divide las pretensiones en declarativas, constitutivas y de condena, teniendo en cuenta la especie de pronunciamiento judicial que persiguen.

Desde esta perspectiva, la pretensión declarativa es la que se satisface con la mera declaración, que pone fin a un estado de incertidumbre respecto de una relación o situación jurídica. Por su parte, la pretensión constitutiva tiende a la creación de una relación jurídica, que no existía hasta ese momento. Por último, la pretensión de condena procura la imposición al adversario de una conducta determinada. De modo que se trata de pretensiones muy distintas ⁵.

2 COUTURE, Eduardo J., *Fundamentos del Derecho Procesal*, Depalma, Buenos Aires, 1958, págs. 57 y sgtes.

3 GUASP, Jaime, "La pretensión procesal", R.D.P., Buenos Aires, tomo 1951-I, pág. 333.

4 Puede ampliarse este tema, con la citada obra de Lino Enrique PALACIO, págs. 320 y sgtes.

5 ZINY, Jorge H., "La acción meramente declarativa", La Ley, tomo 1996-B, pág. 598.

Adviértase que en todos estos casos, se requiere una declaración judicial que se pronuncie sobre la relación o situación controvertida, de la que surgirá la existencia o inexistencia de derechos u obligaciones. Por ello, la característica fundamental de la pretensión declarativa, que permite diferenciarla de las demás, consiste en que la decisión judicial de certeza que procura, resulta suficiente para satisfacer el interés de quien la propone, y consecuentemente agota la función jurisdiccional⁶.

La posibilidad de dictar sentencias declarativas de certeza, constituye un signo evidente de evolución respecto de posiciones doctrinarias y judiciales más tradicionales, que planteaban que los jueces sólo podían actuar, para restablecer o reparar lesiones producidas en los derechos del demandante mediante el ejercicio de facultades compulsivas. Para esta postura la única sentencia admisible era la de condena⁷.

De modo que la pretensión declarativa contribuye a superar esa visión limitada de la función jurisdiccional, pues pone de manifiesto que los derechos o intereses de las personas no sólo se perturban por la efectiva violación de una norma legal, sino por hechos o actos que crean dudas o incertidumbres. La sentencia declarativa, aun cuando no tiene un contenido condenatorio, aporta seguridad jurídica (además de contribuir indudablemente a la tutela judicial efectiva)⁸.

Sin perjuicio de los fundamentos precedentes, la institución que tratamos suele ser denominada de muy diferentes modos, por la doctrina y la jurisprudencia tanto nacionales como extranjeras. En especial, no suele hacerse una aplicación estricta-

6 COLOMBO, Carlos J., *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Anotado y concordado*, tomo III, La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 78.

7 ROSALES CUELLO, Ramiro, "Acción meramente declarativa y control constitucional. Estado actual de la cuestión en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación", *Jurisprudencia Argentina*, tomo 2000-IV, pág. 1349.

8 CICERO, Nidia K., "La acción meramente declarativa", trabajo publicado en la obra colectiva *Derecho Procesal Administrativo*, director Guido Santiago TAWIL, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, págs. 835 y sgtes.

ta de los conceptos de pretensión y acción, pues se los utiliza como si fuesen sinónimos. Así se la conoce como acción o pretensión, y también como demanda, proceso o sentencia declarativa o meramente declarativa, o bien mere declarativa ⁹.

Se trata de una figura con perfiles nítidamente propios, y dimensiones que se proyectan en el campo de la operatividad, que tiende a la función preventiva de la jurisdicción, antes de que se lleven a cabo actos ilegítimos que produzcan consecuencias dañosas ¹⁰. Incluso merece destacarse siguiendo este mismo orden de ideas, que en los últimos años hizo su aparición por vía de la jurisprudencia la acción declarativa de inconstitucionalidad, que constituye un fenómeno muy particular.

Es que ninguna otra vía procesal, ha tenido el desarrollo experimentado por ella, que desde una posición inicial negativa de caso judicial, ha llegado a convertirse en los últimos años en el vehículo de los pronunciamientos más trascendentes de la Corte Suprema de Justicia, en materia de control de constitucionalidad ¹¹. Los fundamentos precedentes, permiten vislumbrar la singular importancia que tiene la acción declarativa, cuando se la relaciona con el Derecho Tributario.

9 Explica Carlo CARLI (*La demanda civil*, Lex, Buenos Aires, 1973, págs. 41/51) que en sentido estricto, no existe un “proceso meramente declarativo” o un “proceso declarativo”, sino una “pretensión de sentencia meramente declarativa de certeza”, que puede sustanciarse por cualquiera de los procesos de conocimiento pleno existentes (ordinario, sumario o sumarísimo). Además la sustancia del instituto, no está en el medio utilizado, sino en la finalidad de la pretensión, que es la mera declaración de certeza. Agrega este autor que el adverbio “meramente”, que en ocasiones se adosa al instituto, refiere a aquellos casos en que no existe una lesión, una violación o menoscabo del derecho, pero que de persistir la situación jurídica de incertidumbre, pueden producirse desviaciones. Es decir, se lo utiliza cuando la pretensión tiene por objeto solamente lograr una declaración sobre la existencia o inexistencia de un derecho, poniendo fin a una situación de incertidumbre en una relación jurídica.

10 ENDERLE, Guillermo J., *La pretensión meramente declarativa*, Librería Editora Platense, La Plata, 2005, pág. 23.

11 BIANCHI, Alberto, *Control de constitucionalidad*, tomo 1, Ábaco, Buenos Aires, 2002, pág. 390.

II. Evolución del instituto en el ámbito nacional

En la jurisdicción nacional, con respecto a la acción declarativa, se pueden distinguir tres períodos. El primero, que se extiende hasta 1967, fecha en que se reformó el Código Procesal Civil y Comercial, para incorporar la acción declarativa (art. 322), donde se le niega el carácter de caso judicial. El segundo, que se inicia en 1967 y concluye en 1985, donde se le reconoce el carácter de caso judicial, pero no se admite el control de constitucionalidad. Y el último, que comienza en 1985 y llega hasta el presente, donde sí se permite el control de constitucionalidad, a través de dicha vía procesal ¹².

En la primera etapa, cuando se promovía una acción declarativa, los jueces consideraban que no se estaba en presencia de un “*caso*” o “*causa*” judicial ¹³ (art. 2 de la Ley 27 ¹⁴; y arts. 100 y 101, hoy 116 y 117, C.N.), cuya necesidad emana del principio de división de poderes, por lo que rechazaban su procedencia ¹⁵. Es que veían en ella un planteo hipotético o meramente conjetural, carente del carácter controversial propio de un proceso judicial, pues estos pleitos no concluyen con una típica sentencia de condena.

En la segunda fase, la acción declarativa fue introducida en el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial (1967) ¹⁶, y por

12 Véase, la citada obra de Alberto BIANCHI, págs. 390 y sgtes.

13 De acuerdo a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia son aquellos casos o causas “en los que se persigue en concreto la determinación de derechos debatidos entre partes adversas” (*Fallos*, 322:528; 326:277; 330:2800; etc.).

14 Sancionada el 13/10/1862, y publicada el 16/10/1862, en el Registro Nacional 1857/62 (pág. 496). Esta disposición expresa, en su parte pertinente, que la Justicia Nacional “sólo ejerce jurisdicción en los casos contenciosos”.

15 *Fallos*, 245:552 (1959); 255:86 (1963); 256:104 (1963); 256:386 (1963); etc.

16 Esto ocurrió mediante la Ley nacional n° 17.454 (B.O. del 17/11/67), que aprobó el proyecto de Código Procesal Civil y Comercial que había sido redactado a instancias de la Secretaría de Justicia, y que reemplazó la legislación

consiguiente fue reconocida como caso judicial. Esto implicó un profundo cambio, pues la actividad judicial en vez de tener lugar luego de sucedido un hecho dañoso, podía llegar a efectivizarse antes. No obstante ello, la Corte Suprema de Justicia siguió negando la posibilidad de que el control de constitucionalidad, se pudiera llevar a cabo en un proceso declarativo ¹⁷.

En el último lapso, este criterio jurisprudencial fue abandonado, en el memorable precedente “Provincia de Santiago del Estero v. Gobierno nacional” (20/8/1985) ¹⁸, donde se comienza a admitir por el Alto Tribunal nacional que la acción declarativa también puede utilizarse para resolver cuestiones constitucionales ¹⁹. Esta misma línea jurisprudencial, fue mantenida en precedentes posteriores, y extendida a asuntos tributarios ²⁰. Así la acción declarativa promovida a este efecto, fue

existente tanto para el fuero ordinario de la Capital Federal como de la Justicia federal.

17 Así ocurrió por ejemplo en los precedentes registrados en *Fallos*, 286:76 (1973) y 294:163 (1976). Sin perjuicio de otros como el caso “Hidronor S.A. c/Provincia de Neuquén”, donde si bien la Corte Suprema de Justicia no llegó a pronunciarse por haberse desistido finalmente del proceso, sí existió un interesante dictamen del entonces procurador Eduardo H. Marquardt de fecha 17 de diciembre de 1971, quien entendió que en la acción declarativa resultaba procedente el control de constitucionalidad (La Ley, tomo 154, pág. 515).

18 *Fallos*, 307:1379. También puede verse en Jurisprudencia Argentina (tomo 1985-IV, pág. 255), con comentario de Augusto M. MORELLO, “La recepción de la acción declarativa de certeza en el marco del contralor constitucional”.

19 BIDART CAMPOS, Germán J., “¿Hay en el orden federal acción declarativa de inconstitucionalidad?”, *El Derecho*, tomo 123, pág. 423; y “La acción declarativa de certeza y el control de constitucionalidad”, *La Ley*, tomo 154, pág. 515. Esto significó un importante cambio, atento que el control constitucional a partir de ahora no sólo procedía como excepción o defensa, sino también a través de una acción autónoma.

20 “Constantino, Lorenzo”, 12/12/85, *Fallos*, 307:2384; “Klein”, 29/8/86, *Fallos*, 308:1489; “Fábrica Argentina de Calderas S.R.L.”, 19/12/86, *Fallos*, 308:2569; “Gomer S.A.”, 3/2/87, *Fallos*, 310:142; “Newland”, 19/3/87, *Fallos*, 310:606; “Asociación Civil Escuela Escocesa San Andrés”, 21/5/87, *Fallos*, 310:977; “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (A.G.U.E.E.R.A.)”, 22/4/97, *Fallos*, 320:691; “Provincia de Río Negro”, 31/5/99, *Fallos*, 322:1135; “Iribarren”, 22/6/99, *Fallos*, 322:1253; “Fayt”,

adquiriendo un importante desarrollo (e incluso, cierta autonomía como vía procesal, para calificada doctrina).

Del citado art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial ²¹, surgen los presupuestos para que proceda la acción declarativa, los cuales básicamente son los siguientes: a) debe verificarse un “*estado de incertidumbre*” (es decir una duda o interrogante); b) sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica; c) siempre que la falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor ²²; y d) no disponga de otro medio legal, para ponerle término “*inmediatamente*”.

Sobre el particular, cabe puntualizar que se exige que medie una real situación de incertidumbre, acerca de la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica, que debe ser concreta y determinada. Esta situación, debe ser susceptible de provocar un perjuicio o lesión al actor en forma suficiente, directa e inmediata.

19/8/99, *Fallos*, 322:1616; “Palópoli”, 3/2/00; *Fallos*, 323:19; entre otros. Puede ampliarse este tema, con el trabajo de José Osvaldo CASÁS, “La revisión judicial de la acción administrativa en materia tributaria”, publicado en la obra colectiva *Derecho procesal administrativo*, tomo 2, director Juan Carlos CASSAGNE, Hammurabi, Buenos Aires, 2004, págs. 1317 y sgtes.

21 Dicha norma (conforme texto, Ley nacional n° 25.488, B.O. del 22/11/01), expresa: “Acción meramente declarativa. Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente. El Juez resolverá de oficio y como primera providencia, si corresponde el trámite pretendido por el actor, teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión y la prueba ofrecida”.

22 Carlo CARLI critica severamente la redacción del art. 322 del C.P.C.C.N., pues sostiene que si la acción meramente declarativa tiende a prevenir un daño, mal puede exigir que la lesión sea “*actual*”. De acuerdo a su interpretación “la actualidad se refiere al estado de incertidumbre jurídica” (ob. cit., págs. 49 y sgtes.). En similar sentido, se pronuncian Augusto M. MORELLO, Gualberto L. SOSA y Roberto O. BERIZONCE, *Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires y de la Nación comentados y anotados*, tomo IV-A, Platense/Abeledo-Perrot, La Plata, 2009, pág. 404.

Como la acción tiene una finalidad preventiva, como es evitar un perjuicio o lesión al accionante, no se requiere la existencia de un daño consumado. Lo que sí se exige, es que el perjuicio invocado por el demandante, sea cierto y actual (esto último, debe ser interpretado en armonía con la finalidad del instituto, que no es otra que prevenir un daño futuro ²³).

Para que la acción declarativa no sea conjetural o hipotética, la jurisprudencia ha exigido insistentemente que tenga su origen en un “*caso*” concreto, que requiere dilucidación judicial. Por ello, no resultan procedentes planteos académicos, declaraciones abstractas, y tampoco genéricas, consultivas, teóricas o meramente especulativas ²⁴. Con otros términos, para que pueda configurarse el instituto, se necesita de un sustento fáctico concreto que al crear cierta incertidumbre, sea susceptible de causar un daño futuro.

En cuanto a la indisponibilidad de otro medio legal idóneo, algunos autores sostienen que este recaudo resulta razonable, pues se condice con el carácter preventivo de la acción, atento que cuando el daño ya se produjo el actor debe buscar su reparación a través de otras vías procesales, para alcanzar una sentencia de condena ²⁵. En suma se considera que la acción declarativa, tiene un carácter subsidiario de otro medio legal siempre que sea eficaz, y por ende si puede obtenerse una sentencia de condena no resulta admisible.

Cuando está ausente alguno de los presupuestos precedentes, la Corte Suprema de Justicia procedió a desestimar la acción declarativa, lo que ha ocurrido por ejemplo cuando no se presentaba una situación de incertidumbre ²⁶; cuando el

²³ FENOCHIETTO, Carlos Eduardo, *Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires*, Astrea, Buenos Aires 1998, pág. 265.

²⁴ *Fallos*, 304:759; 307:1379; 310:606; 316:2855; 318:2374; 327:1108; entre otros.

²⁵ SALGADO, Joaquín A. y VERDAGUER, Alejandro C., *Juicio de amparo y acción de inconstitucionalidad*, Astrea, Buenos Aires, 2003, pág. 413.

²⁶ *Fallos*, 312:1003.

actor carecía de un interés jurídico concreto, que buscara fijar la modalidad de una relación jurídica, o prevenir o impedir lesiones a un derecho ²⁷; cuando el accionante se sometió voluntariamente al régimen que estaba cuestionando judicialmente ²⁸; cuando la cuestión planteada se tornó abstracta al momento de dictarse la sentencia ²⁹; entre muchos otros ³⁰.

III. Acción declarativa de inconstitucionalidad nacional

Conviene puntualizar que para calificada doctrina ³¹, el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación alberga dos tipos de acciones distintas (una expresa y la otra implícita), ambas declarativas: a) la acción meramente declarativa de certeza (donde accesoriamente puede ejercerse el control de constitucionalidad, para esclarecer un estado de incertidumbre); y b) la acción declarativa (directa) de inconstitucionalidad (donde lo único que se discute es la validez constitucional de una norma jurídica). En ambos supuestos, se exige la presencia de un caso judicial, o sea de una controversia al menos mínima, entre dos partes con intereses contrapuestos.

27 *Fallos*, 322:528.

28 *Fallos*, 320:2964.

29 *Fallos*, 316:3200.

30 ROSALES CUELLO, Ramiro ob. cit., pág. 1349.

31 BIANCHI, Alberto, ob. cit., tomo 1, págs. 403 y sgtes. Sostiene este autor, que aunque la Corte Suprema de Justicia nunca lo ha dicho expresamente, admite la acción declarativa de inconstitucionalidad, y en ausencia de un marco procesal específico acude al art. 322 del C.P.C.C.N. Agrega que en la práctica, emplea esta disposición como referencia para el cumplimiento de los requisitos que la acción debe reunir como caso judicial, porque el citado art. 322 está claramente desbordado con la acción creada por aquel Alto Tribunal. Similar opinión tienen Germán J. BIDART CAMPOS, *La interpretación y el control constitucionales en la jurisdicción constitucional*, Ediar, Buenos Aires, 1987, pág. 185/187; Néstor P. SAGÜÉS, *Recurso extraordinario*, tomo I, Astrea, Buenos Aires, 1992, pág. 119; Rodolfo R. SPISSO, *Derecho constitucional tributario*, Depalma, Buenos Aires, 2000, pág. 576; entre otros autores.

La diferencia básica entre ambas reside en el objeto. La acción meramente declarativa de certeza, tiene por objeto hacer cesar un estado de incertidumbre, sobre la existencia, alcance o modalidad de un vínculo jurídico, existente entre el actor y demandado. Por su parte, la acción declarativa de inconstitucionalidad persigue -exclusivamente- que una norma jurídica sea declarada contraria a la Ley Fundamental. En este último supuesto, la norma cuestionada debe poder producir un daño futuro (no consumado todavía), pero cierto, al actor.

En principio no basta con sólo estar alcanzado por dicha norma, pues se requieren actos de aplicación concretos o en ciernes, que afecten el interés del demandante de manera suficientemente directa ³². Por lo tanto, de acuerdo al criterio histórico y tradicional de la Corte Suprema de Justicia, debe existir una norma y una actividad concreta tendiente a la aplicación de la misma, en desmedro de los derechos invocados por el actor. De lo contrario, la acción no procede porque no existe un caso, y el planteo sólo es hipotético o conjetural ³³.

Así se presenta una situación similar, que con las demás acciones concretas (o sea no abstractas) de inconstitucionalidad, donde están legitimados activamente para impugnar una norma, quienes ostentan de manera diferenciada o especial (o sea no común o general) un menoscabo de un interés o derecho tutelables, debiendo agregarse que la decisión judicial será en principio para el caso concreto ³⁴. Sin embargo, no puede dejar de mencionarse que con el nuevo art. 43 de la Constitución Nacional, se amplió notablemente la legitimación activa, lo

32 *Fallos*, 325:474. Ello es así, excepto cuando el carácter directamente operativo de la norma cuestionada, haga que los efectos que irradia sobre los intereses de la parte actora, se produzcan de manera directa y concreta con total independencia de cualquier actividad de aplicación (C.S.J.N., “Provincia de Entre Ríos c/Estado Nacional”, *Fallos*, 331:1412).

33 GIL DOMÍNGUEZ, Andrés, “El sujeto pasivo en las acciones declarativa de inconstitucionalidad”, La Ley, tomo 2011-A, pág. 375.

34 GAONE, José Francisco, “La acción declarativa de inconstitucionalidad y el requisito de caso judicial”, La Ley NOA, tomo 2010 (julio), pág. 513.

cual si bien está referido a las acciones de amparo, ha sido entendido a las acciones declarativas de inconstitucionalidad ³⁵.

Por otro lado, merece señalarse que se discute arduamente en estos casos, quién es el sujeto pasivo de la acción declarativa de inconstitucionalidad, y consecuentemente si debe sustanciarse con quien se beneficia con la norma impugnada ³⁶, con el autor de la misma ³⁷, o con ambos a la vez ³⁸. En principio como ocurre en cualquier juicio, debería ser sujeto pasivo el beneficiario de la norma cuestionada, por ser quien tiene interés concreto en el resultado del pleito ³⁹.

Sin embargo, podría presentarse la grave dificultad de que fuesen indeterminados ⁴⁰, y por lo tanto lo más fácil en estos casos, resulta ir contra el autor de la norma. Por ello, resulta frecuente que las acciones que buscan ejercitar el control de constitucionalidad sean dirigidas contra el Estado, pero esto no impide que los particulares puedan igualmente ostentar legitimación pasiva, atento que muchas veces son los más interesados en que se mantenga una determinada situación normativa ⁴¹.

De lo expuesto surgen los principales caracteres de la acción declarativa de inconstitucionalidad: a) su objeto princi-

35 C.S.J.N., “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (A.G.U.E.E.R.A.) c/Provincia de Buenos Aires”, 22/4/97, *Fallos*, 320:691. Puede ampliarse este tema, con el citado trabajo de Ramiro ROSALES CUELLO, pág. 1349.

36 *Fallos*, 256:104; 321:551; 323:766; 327:1813; entre otros.

37 *Fallos*, 308:2569; 331:1412; *Fallos*, 331:2178; etc.

38 GIL DOMÍNGUEZ, Andrés, “Acción declarativa de inconstitucionalidad en el orden federal”, *La Ley*, tomo 2008-E, pág. 73, y “El sujeto pasivo en las acciones declarativa de inconstitucionalidad”, *La Ley*, tomo 2011-A, pág. 375.

39 GAONE, José Francisco, ob. cit. pág. 513.

40 BIDART CAMPOS, Germán J., *El derecho de la Constitución y su fuerza normativa*, Ediar, Buenos Aires, 1995, pág. 315.

41 TORRICELLI, Maximiliano, “Reflexiones en torno a la acción declarativa de inconstitucionalidad. Legitimación y medidas cautelares”, *Jurisprudencia Argentina*, tomo 2001-III, pág. 1294.

pal consiste en la declaración de inconstitucionalidad de una norma; b) debe existir un caso judicial, pues no tiene carácter simplemente consultivo, ni importa una indagación meramente especulativa; c) tiene por finalidad precaver las consecuencias de un acto en ciernes, por lo que sólo es viable en la medida en que la autoridad de aplicación no haya ejecutado el precepto cuestionado; d) el actor debe acreditar legitimación procesal, esto es que la situación le producirá un perjuicio, el cual no debe estar consumado por su finalidad preventiva ⁴².

En nuestra opinión, la acción declarativa de inconstitucionalidad no está supeditada al cumplimiento de todos los recaudos de admisibilidad que dimanen del citado art. 322, cuyo ámbito de aplicación ha superado ampliamente luego de adquirir entidad propia, como vimos precedentemente. Sus diferencias son notorias, con respecto a la acción meramente declarativa de certeza no sólo en cuanto a su objeto, sino también con respecto a la legitimación tanto activa como pasiva, lo que impacta en la noción de caso judicial. Además no debería aplicársele el carácter subsidiario, por resultar propio de la acción meramente declarativa de certeza ⁴³.

Los fundamentos precedentes permiten sostener que puede utilizarse la acción declarativa tanto para provocar una decisión judicial destinada a dilucidar la aplicación y alcance de una norma tributaria a un caso concreto, como para procurar directamente que se declare la inconstitucionalidad de tal precepto (ley, decreto o resolución) cuando se lo considera contrario a la Constitución. Por estos motivos, viene siendo muy utilizada desde hace muchos años en el ámbito nacional, como

42 BIANCHI, Alberto, ob. cit., pág. 413.

43 En igual dirección, puede verse la opinión de Andrés GIL DOMÍNGUEZ, en el trabajo "Acción declarativa de inconstitucionalidad en el orden federal" citado *supra*, pág. 79.

un medio legal de lograr el contralor de constitucionalidad, en cuestiones de índole tributaria ⁴⁴.

IV. Recepción en el Derecho Público bonaerense

Como es habitual en el Derecho Procesal, la acción que analizamos no está legislada de manera uniforme en todo nuestro país, por lo que en algunas jurisdicciones tiene carácter subsidiario o residual, y en otras se aplica por vía supletoria por estar contenida en leyes procesales civiles y comerciales.

E incluso, en algunos casos ha sido regulada como una vía autónoma, sin condicionarla a que el actor disponga de otro medio legal (exigencia que habitualmente constituye un obstáculo difícil de sortear atento que supone un examen previo de admisibilidad de mayor rigurosidad) ⁴⁵.

En la Provincia de Buenos Aires, la acción declarativa fue incorporada en el art. 322 ⁴⁶ de su Código Procesal Civil y Comercial en el año 1968 ⁴⁷, cuyos términos son muy similares a los de la misma norma nacional ⁴⁸. Por ello, los recaudos para

44 Asimismo, en materia laboral o de ejercicio profesional, previsional, y en cuestiones institucionales (ROSALES CUELLO, Ramiro, ob. cit., pág. 1349).

45 Puede ampliarse este tema, en la citada obra de Guillermo J. ENDERLE, págs. 88 y sgtes.

46 Esta disposición expresa: “Acción meramente declarativa. Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor, y éste no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente. Si el actor pretendiera que la cuestión tramite por las reglas establecidas para el juicio sumario o sumarísimo, la demandada deberá ajustarse a los términos del artículo 484. El juez resolverá de oficio y como primera providencia, si corresponde el trámite pretendido por el actor teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión y la prueba ofrecida. Esta resolución no será recurrible”.

47 Decreto Ley n° 7.425/68 (B.O. del 24/10/68) y modif.

48 La diferencia radica, en que la norma provincial tiene dos agregados, que no cambian la esencia del instituto. Concretamente la parte que dice: “Si

que resulte formalmente admisible esta acción son iguales, debiendo subrayarse especialmente que también tiene carácter subsidiario.

No obstante este cambio legislativo, no se incluyó la acción declarativa en el Código Procesal Contencioso Administrativo por entonces vigente, es decir el denominado Código Varela ⁴⁹. Por ello, la jurisprudencia tradicional de la Suprema Corte de Justicia bonaerense fue contraria a su procedencia, en nuestra materia ⁵⁰. En efecto, sostenía que no formaba parte de su competencia originaria y exclusiva, aun cuando versara sobre una relación o situación jurídica, regidas por normas administrativas ⁵¹.

Eventualmente cuando la causa quedaba radicada ante ella, luego de que la Corte Suprema de Justicia hiciera lugar a un recurso extraordinario contra la decisión que disponía su archivo, exigía adecuar la demanda a los requisitos de admisibilidad previstos en aquel Código (vgr. agotamiento de la instancia administrativa; acto denegatorio; pago previo o *solve et repete*; plazo de caducidad; etc.), lo que equivalía a la

el actor pretendiera que la cuestión tramite por las reglas establecidas para el juicio sumario o sumarísimo, la demandada deberá ajustarse a los términos del artículo 484". Y el añadido final que establece: "Esta resolución no será recurrible".

49 Ley n° 2961 y modif. (actualmente derogada por el art. 84 de la Ley n° 12.008).

50 TRIBIÑO, Carlos R. y PERRINO, Pablo E., *La justicia contencioso administrativa en la Provincia de Buenos Aires*, Depalma, Buenos Aires, 1995, pág. 137.

51 Causas B-52.692 "Fundación Dr. José M. Mainetti para el Progreso de la Medicina", 30/10/90; B-53.520 "Enrique Vanzato S.A.F.I.A. y otro", 18/12/90; B-55.009 "Expreso Nueve de Julio S.A.", 9/3/93; B-55.090 "Mar de Ostende S.R.L.", 21/9/93, entre otras. Este criterio fue morigerado, cuando se comenzaron a remitir a la Justicia ordinaria estas causas, no obstante que versaban sobre materia administrativa (causas I-2.156 "Fisco Nacional", 27/4/99; B-60.354 "Sol Petróleo S.A.", 13/6/99; B-60.459 "Banco de la Provincia", 31/8/99; B-60.793 "Semillas Basso", 19/10/99; B-62.594 "Bononino de Morales", 2/5/01; B-63.332 "Aramburu", 14/11/01; B-63.719 "Sociedad de Bomberos Voluntarios", 20/3/02; etc.).

pérdida de la vía judicial por ser incompatibles con la acción declarativa ⁵².

Por ello a diferencia de lo ocurrido en el ámbito nacional, donde la acción declarativa fue adquiriendo fuerza en la jurisprudencia con el transcurso del tiempo, como un medio procesal efectivo para la tutela de los derechos e intereses de los particulares, esto no ocurrió en los procesos contencioso administrativos bonaerenses ⁵³. Lo expuesto, permite comprender por qué no se podía utilizar esta vía procesal en nuestra jurisdicción, en materia tributaria.

Esto fue así, hasta que durante el período de transición entre el antiguo Código Varela y el nuevo Código Procesal Contencioso Administrativo (Ley n° 12.008 ⁵⁴ y modif.), aquel criterio jurisprudencial fue abandonado por el Alto Tribunal bonaerense ⁵⁵. Esto sucedió a partir de la causa B-64.222, “Caja de Previsión Social para Agrimensores, Arquitectos, Ingenieros y Técnicos” (17/7/02), donde no sólo se declaró competente sino que ordenó sustanciarla conforme el art. 322 del C.P.C.C. Esta doctrina judicial fue reiterada posteriormente ⁵⁶.

52 MILANTA, Claudia A. M., “Reforma procesal administrativa de la Provincia de Buenos Aires. Proceso ordinario y procesos especiales”, trabajo publicado en la obra colectiva *El nuevo proceso contencioso administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, directores Juan C. CASSAGNE y Agustín A. GORDILLO, Librería Editora Platense, La Plata, 2004, págs. 515 y sgtes.

53 CASSAGNE, Juan Carlos y PERRINO, Pablo Esteban, *El Nuevo Proceso Contencioso Administrativo en la Provincia de Buenos Aires*, LexisNexis, Buenos Aires, 2006, pág. 169.

54 B.O. del 3/11/97.

55 Antes se registra un precedente aislado, causa B-56.020 “Benítez, Juan Domingo y otros c/Municipalidad de La Plata s/Demanda sumarísima de declaración de certeza”, resol. del 4/10/94. Allí la Suprema Corte de Justicia, decidió dar trámite a una acción meramente declarativa, con arreglo a las disposiciones del C.P.C.C., habiendo incluso decretado una medida cautelar (resol. del 30/8/94). Sin embargo, finalmente se tornó abstracta por lo que ordenó su archivo, “sin abrir juicio acerca de la competencia del Tribunal”.

56 Así ocurrió, por ejemplo en la causa B-63.876 “Decastelli”, resol. 4/9/02.

Ahora el Código Procesal Contencioso Administrativo de nuestra Provincia (Ley n° 12.008 y modif.), que se encuentra vigente desde el 15 de diciembre de 2003 ⁵⁷, autoriza en su art. 12 al actor a deducir diversas pretensiones procesales en su demanda, las cuales no tienen carácter taxativo sino por el contrario tan sólo enunciativo ⁵⁸.

Concretamente, esta disposición procesal comienza por mencionar las pretensiones de anulación total o parcial de actos administrativos (inc. 1); restablecimiento o reconocimiento del derecho o interés tutelados (inc. 2); y resarcimiento de los daños y perjuicios causados (inc. 3).

A continuación menciona la pretensión de declaración de certeza (inc. 4). Puntualmente, prescribe que puede deducirse esta pretensión, para obtener: “La declaración de certeza sobre una determinada relación o situación jurídica regidas por el Derecho Administrativo. La pretensión respectiva tramitará con arreglo a lo previsto en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial”.

Por último, se refiere a las pretensiones de cesación de una vía de hecho administrativa (inc. 5); y libramiento de una orden de pronto despacho en los términos previstos en el Capítulo IV del Título II (inc. 6), es decir que está aludiendo al

57 Conforme art. 27 de la Ley 12.074 (B.O. del 27 y 28/1/98), texto según la Ley 13.101 (B.O. del 19/9/03).

58 CASSAGNE-PERRINO, ob. cit., págs. 159/160; ISABELLA, Diego P., “Pretensiones, agotamiento de la vía administrativa y plazos de caducidad”, trabajo publicado en la obra colectiva *Código Procesal Administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, Ediciones R.A.P., tomo I, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, págs. 480/483; PERRINO, Pablo Esteban, “Las pretensiones procesales en el nuevo Código Contencioso Administrativo bonaerense”, *El Derecho*, tomo 180, pág. 878; SEARA, Juan Ignacio, “Control judicial de la actividad administrativa en la Provincia de Buenos Aires”, *Revista de Derecho Público*, Rubinzal-Culzoni, tomo 2010-2, págs. 485 y sgtes.; SORIA, Daniel Fernando, “Aspectos básicos de las pretensiones en el nuevo Código Procesal Administrativo de la Provincia de Buenos Aires”, *Revista Régimen de la Administración Pública* n° 244, Ciencias de la Administración, pág. 16; entre muchos otros.

amparo por mora (regulado con mayor detalle en el art. 76 del C.P.C.A.).

Conviene advertir que todas las pretensiones del art. 12 del C.P.C.A. tienen el propósito de obtener un pronunciamiento judicial fundado en derecho, sobre una determinada relación o situación. Así sucede por ejemplo con la pretensión anulatoria de un acto administrativo (art. 12 inc. 1 del mismo Código), que tiene por objeto obtener una decisión judicial que se pronuncie sobre su legitimidad o ilegitimidad. A similar conclusión se puede arribar cuando se examinan las restantes pretensiones.

Siguiendo igual orden de ideas, se ha puntualizado con acierto que en todos estos casos vamos a estar frente a pretensiones dirigidas a obtener una decisión judicial que aclare con fuerza de cosa juzgada una determinada relación o situación jurídica, lo que supone un estado de incertidumbre previo⁵⁹. Es que en verdad toda sentencia contiene una declaración de certeza⁶⁰. Lo expuesto permite concluir que todas las sentencias contienen declaratividad, algunas son declarativas, y pocas meramente declarativas⁶¹.

La circunstancia de que el legislador haya regulado la pretensión declarativa de certeza de manera independiente de las restantes, pone en evidencia que ha previsto una situación particular que resulta diferente a las demás. En efecto, estamos en presencia de una pretensión peculiar, con características propias, tal como se desprende de su regulación especial. Su principal característica, lo reiteramos una vez más, consis-

59 ISACCH, Simón Francisco, trabajo publicado en la obra colectiva *Código Procesal Contencioso Administrativo Provincia de Buenos Aires. Concordado y comentado. Jurisprudencia*, director Tomás HUTCHINSON, Scotti Editora, La Plata, 2005, pág. 111.

60 PALACIO, Lino E., *Manual de Derecho Procesal Civil*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2004, págs. 526/527.

61 CARLI, Carlo, ob. cit., pág. 43.

te en su finalidad preventiva, lo que constituye una diferencia muy importante con respecto a otras pretensiones ⁶².

Además tiene un objeto exclusivo, como es obtener una declaración judicial de certeza, sobre una determinada relación o situación regidas por el Derecho Administrativo, lo que no ocurre con ninguna de las demás pretensiones. Con otros términos, está orientada estrictamente a que se declare certidumbre sobre una cuestión dudosa o cuestionada, y en eso consistirá la decisión judicial de la controversia.

Por ello, la actividad del juez se agota en principio con la mera declaración de certeza, que tiene lugar en la sentencia. Sus efectos son “*declarar certeza*”, sin perjuicio de que puede existir luego algún acto que tienda a su ejecución impropia ⁶³ (vgr. anotar el fallo mediante un oficio a la contraparte). Es que no se persigue de manera directa constituir un derecho o interés, y tampoco la condena de la contraparte.

V. Utilidad en asuntos de naturaleza tributaria

Conviene tener en cuenta, que el art. 12 inc. 4 del C.P.C.A. alude a la pretensión de “*declaración de certeza*”, mientras que el art. 19 inc. 3 (apartado b) de la misma normativa, mencionada la pretensión “*meramente declarativa*”. Para quienes diferencian estas pretensiones, existe entre ambas una relación de género a especie, por lo que la primera incluye a la segunda.

De acuerdo a este criterio, no cabe duda de que la pretensión declarativa de certeza, comprende la meramente declarativa, aunque no se agota con ella ⁶⁴. Siguiendo similar orden

62 En este aspecto se asemeja a la acción de inconstitucionalidad, que pertenece a la competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia (art. 161 inc. 1 de la Constitución bonaerense, y arts. 683 a 688 del C.P.C.C.), atento a que también tiene carácter eminentemente preventivo.

63 FENOCHIETTO, Carlos E., ob. cit., pág. 392.

64 ISACCH, Simón Francisco, ob. cit., pág. 112.

de ideas, autorizada doctrina expresa que el art. 12 inc. 4 del C.P.C.A. consagra una fórmula más abarcativa que la empleada en la legislación procesal civil, pues amplía la noción de “estado de incertidumbre”⁶⁵. De ahí que la pretensión prevista en el art. 12 inc. 4 del C.P.C.A. pueda ser utilizada no sólo para obtener una decisión judicial, meramente declarativa de certeza.

En especial, debemos preguntarnos si esta disposición procesal (art. 12 inc. 4 del C.P.C.A.), además de comprender la pretensión meramente declarativa, que tiende a despejar una situación de incertidumbre, también alberga la pretensión declarativa de inconstitucionalidad, cuyo único objeto es ejercer el control de constitucionalidad⁶⁶, tal como se entiende en el ámbito nacional. Para responder a este interrogante, resulta imprescindible en nuestra opinión, analizar con detenimiento los arts. 3 y 50 (incs. 4 y 5) del C.P.C.A.

El art. 3 del C.P.C.A. establece que la competencia contencioso administrativa no queda desplazada, aun cuando para la resolución del caso fuese necesario declarar la inconstitucionalidad de leyes, ordenanzas municipales, o actos administrativos de alcance general o particular. Por lo tanto, no cabe absolutamente ninguna duda de que en el proceso contencioso administrativo puede ejercerse el control de constitucionalidad.

Por su parte, el art. 50 del C.P.C.A. cuando se refiere a las sentencias que hacen lugar a la demanda, menciona diversas opciones. Si se observa en detalle esta disposición, podrá advertirse que no tiene una perfecta correlación con las pretensiones del art. 12 del C.P.C.A. Entre estas opciones, se autoriza a declarar la inconstitucionalidad de las normas o actos que

65 CASSAGNE- PERRINO, ob. cit., pág. 28.

66 Conviene recordar que en la Provincia de Buenos Aires al igual que en el ámbito nacional el control de constitucionalidad es difuso, atento a que así lo establece el art. 57 de la Constitución local. Esto implica que cualquier juez, sin importar su competencia material, puede ejercer el control de constitucionalidad.

fueron impugnados en el proceso (inc. 4). Sin embargo, el art. 12 del C.P.C.A. no menciona una pretensión de inconstitucionalidad, en forma explícita.

Por los fundamentos precedentes, tampoco cabe ninguna duda de que puede sustanciarse un proceso que concluya con una sentencia, donde únicamente se declare inconstitucional una norma o acto (art. 50 inc. 4 del C.P.C.A.). Además el art. 50 del C.P.C.A., también menciona como otra opción, que la sentencia declare certeza sobre una relación o situación jurídica, regidas por el Derecho Administrativo (inc. 5).

Lo hasta aquí expuesto, permite sostener que en un proceso contencioso administrativo puede ejercerse el control de constitucionalidad (art. 3 del C.P.C.A.). También permite aseverar que puede sustanciarse un proceso de igual naturaleza que concluya con una sentencia donde se declare -únicamente- la inconstitucionalidad de una norma o acto (art. 50 inc. 4 del C.P.C.A.), o bien la certeza de una relación o situación jurídica regidas por el Derecho Administrativo (art. 50 inc. 5 del C.P.C.A.).

Sin embargo, queda pendiente dilucidar cuál es la pretensión específica, que debe utilizarse para realizar esta clase de planteos, tendientes al control de constitucionalidad de una norma o acto. A nuestro criterio, la respuesta a este interrogante surge del art. 12 del C.P.C.A., pues cuando esta disposición autoriza a deducir pretensiones declarativas de certeza, no sólo comprende la pretensión meramente declarativa, sino también la pretensión declarativa de inconstitucionalidad ⁶⁷.

Esta solución es plenamente concordante con la evolución que ha tenido la acción declarativa de certeza en el ámbito nacional (tanto en la doctrina como en la jurisprudencia), donde se la utiliza para realizar planteos directos de inconstitucionalidad. En síntesis, en nuestra opinión la pretensión

67 Con relación al planteo y resoluciones de cuestiones constitucionales en la acción declarativa, pueden verse los precedentes de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata, causas nros 7.582 “Kandiko”, sent. del 8/10/09; y 11.151 “Ferrosider S.A.”, sent. 3/2/11.

declarativa de certeza, tendiente a obtener exclusivamente la inconstitucionalidad de una norma o acto, tiene cabida en el art. 12 inc. 4 del C.P.C.A.⁶⁸.

En otro orden, corresponde subrayar que todas las pretensiones previstas en el art. 12 del C.P.C.A. pueden ser utilizadas por los justiciables en oportunidad de promover sus demandas en materia tributaria⁶⁹. Sin embargo, la pretensión declarativa de certeza desempeña un papel muy relevante en este tema⁷⁰, por sus múltiples ventajas.

Es que para deducirla sólo se debe cumplir con mínimos recaudos de admisibilidad formal, y se puede obtener una decisión judicial sobre el fondo de la cuestión controvertida. En efecto, no se requiere la presentación de un reclamo administrativo previo, y tampoco agotar la vía administrativa para promover el juicio (art. 14.1.d. del C.P.C.A.)⁷¹. Se trata de un supuesto de demandabilidad directa⁷².

68 Esto no impide, por supuesto, que se realicen planteos tendientes al control de constitucionalidad, conjuntamente con alguna otra pretensión de manera complementaria o accesoría. Siguiendo similar orden de ideas, Daniel Fernando SORIA sostiene que el art. 3 del C.P.C.A. permite articular en el seno del proceso contencioso administrativo planteos sobre la constitucionalidad de normas o actos administrativos. Sin embargo, agrega que no estructura de manera expresa una pretensión de inconstitucionalidad, no obstante lo cual esta clase de planteos puede articularse en los términos del art. 12 del C.P.C.A., en especial en los supuestos previstos en sus incisos 1, 2, 3 y 4 (*El nuevo proceso contencioso administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, 3ª ed., obra colectiva dirigida por Carlos A. BOTASSI, Librería Editora Platense, La Plata, 2011, págs. 196/197).

69 Puede ampliarse este tema, con el libro de Carlos R. TRIBIÑO, *La competencia del fuero Contencioso Administrativo en la Provincia de Buenos Aires*, Librería Editora Platense, La Plata, 2014, págs. 81/85, y 154/158, entre otras.

70 Así lo han expresado en nuestro medio Daniel Fernando SORIA (ob. cit., págs. 205 y 245).

71 Ello es así, pues esta exigencia es propia de acciones que se vinculan con la impugnación de actos administrativos.

72 SORIA, Daniel Fernando, ob. cit., págs. 217 y 245.

Además, no se exige cumplir con un plazo de caducidad para iniciar el pleito (art. 18 del C.P.C.A.)⁷³, y tampoco con el pago previo o *solve et repete*⁷⁴, lo que constituye una de sus principales ventajas. Este último recaudo surge del art. 19 del C.P.C.A., que exige su cumplimiento cuando se demanda la nulidad de un acto administrativo, siempre que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero (inc. 1), para lo cual deben excluirse las multas y recargos (inc. 2).

Por consiguiente, como la pretensión declarativa de certeza no se promueve con el objeto de anular actos administrativos, no resulta exigible el pago previo. Sin perjuicio de ello, la disposición en examen aclara en forma expresa esta cuestión, cuando menciona los supuestos en que no tiene cabida (inc. 3). En primer lugar, cuando su imposición configura una situación de denegación de justicia (ap. a); y en segundo término, cuando se deduce una pretensión meramente declarativa (apartado b).

Sin embargo, como se encarga de precisar seguidamente la disposición que estamos examinando, en el último supuesto la autoridad provincial o municipal tienen derecho a promover contra el demandante el correspondiente juicio de apremio⁷⁵. De lo expuesto resulta ineludible concluir que el art. 19.3.b. del C.P.C.A. no exige el pago previo cuando se deduce una pretensión declarativa de certeza, pero esto no impide que se inicie la ejecución fiscal⁷⁶.

73 En igual sentido, se expresan CASSAGNE-PERRINO, ob. cit., págs. 172 y 296.

74 Esto es concordante con lo decidido por la Corte Suprema de Justicia, en el orden nacional (*Fallos*, 310:606). Con respecto a la validez constitucional de este recaudo, puede verse la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en *Fallos*, 312:2490, entre otros muchos.

75 Sostiene Daniel Fernando SORIA que esto no enerva la posibilidad de obtener una tutela cautelar (en principio de orden suspensivo), de conformidad con el régimen de los arts. 22, 25 y conc. del C.P.C.A. (ob. cit., pág. 219).

76 En igual dirección, se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia, *Fallos*, 310:606, 311:421, etc.

A las ventajas mencionadas precedentemente, pueden adicionarse otras que surgen cuando se observa el instituto en examen, desde una perspectiva diferente. Así se ha destacado por calificada doctrina, que la acción declarativa permite a los contribuyentes tomar la iniciativa para obtener una rápida dilucidación de las cuestiones controvertidas que se les pueden presentar en materia tributaria ⁷⁷.

Ello, mediante un juicio expedito y sencillo, que evita las demoras y costos de otros procesos. Además se ha puesto de resalto, por autorizada doctrina, que permite que una cuestión controvertida pueda ser resuelta antes de que se consume el perjuicio, con lo que puede evitarse la producción de daños de costosa y lenta recuperación ⁷⁸.

Incluso se ha destacado especialmente con indudable acierto, que la rápida dilucidación de las cuestiones controvertidas, cuando éstas se vinculan con normas de raigambre constitucional, permite despejar un estado de incertidumbre cuya permanencia en el tiempo resulta manifiestamente nociva, en las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes ⁷⁹.

Lo expuesto permite entender por qué la pretensión declarativa es tan utilizada actualmente en materia tributaria en ámbito local, por grandes empresas tales como bancos privados, aerolíneas comerciales, importantes supermercados, firmas petroleras y pesqueras, entres muchas otras. Es que en síntesis, les permite acceder rápidamente a la jurisdicción para defender sus derechos o intereses contra el Fisco, sin necesidad de tener que realizar previamente importantes erogaciones económicas ⁸⁰.

77 SPISSO, Rodolfo R., ob. cit., pág. 459.

78 BIANCHI, Alberto, ob. cit., pág. 420.

79 SPISSO, Rodolfo R., ob. cit., pág. 446.

80 Conviene aclarar, que si bien estos juicios tienen monto indeterminado al momento de su inicio, no por ello carecen por completo de contenido económico. Por el contrario, en esta clase de pleitos suelen estar involucradas

Una situación similar se observa en la órbita nacional, donde viene siendo muy usada. En efecto, ha sido utilizada para cuestionar la constitucionalidad de un impuesto sobre la transferencia de automotores ⁸¹; para impugnar un tributo provincial de sellos ⁸²; también de ingresos brutos sobre transporte interjurisdiccional ⁸³; para determinar competencias entre el gobierno nacional y gobiernos provinciales en esta misma materia ⁸⁴; para enjuiciar la determinación de oficio de una alícuota impositiva efectuada por el Fisco ⁸⁵; etc.

Sin embargo, no son todas ventajas para la acción declarativa, porque debido a sus peculiares características presenta algunas dificultades propias, que en general son extrañas a las restantes pretensiones. En este sentido, merece destacarse que las condiciones que se exigen para que proceda formalmente, restringen las posibilidades en que puede ser utilizada. Además, tales recaudos de admisibilidad formal son bastante imprecisos al momento de ser aplicados por los jueces, lo que no suele ocurrir con ninguna de las demás pretensiones.

VI. Presupuestos formales de admisibilidad

De la normativa bonaerense aplicable, surgen los presupuestos que deben concurrir para que resulte procedente la acción declarativa de certeza, en el proceso contencioso administrativo. Estos recaudos formales surgen concretamente del art. 12 inc. 4 del C.P.C.A., y del art. 166 (quinto párrafo)

importantes sumas de dinero, que no resultan indiferentes al resultado del litigio.

81 C.S.J.N., “Provincia de Entre Ríos”, 10/6/08.

82 C.S.J.N., “Esso Petrolera Argentina S.R.L.”, 13/6/06.

83 C.S.J.N., “El Cóndor Empresa de Transportes S.A.”, 3/5/07.

84 C.S.J.N., “Di Benedetto”, 18/12/07.

85 C.S.J.N., “Nacional Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A.”, 9/5/06.

de la Constitución provincial (e incluso hasta del art. 322 del C.P.C.C., lo que constituye una cuestión controvertida, como veremos posteriormente).

La circunstancia de que estos recaudos formales tengan alguna semejanza con los que dimanen del art. 322 del C.P.C.C.N.⁸⁶, permiten aprovechar la experiencia que existe en la el ámbito nacional. Sin embargo, no debemos olvidar que en nuestra jurisdicción la pretensión declarativa de certeza tiene una regulación peculiar, que la hace diferente a cualquier otra⁸⁷.

Con relación a lo expuesto precedentemente, y con breve apartamiento del relato que venimos realizando, merece recordarse que la admisión de la acción declarativa en la órbita nacional no fue para nada sencilla, tal como lo demuestran los profundos cambios que fue experimentando durante su evolución.

Debieron sortearse importantes obstáculos relacionados con la noción de caso judicial, control de constitucionalidad, legitimación activa y pasiva, medidas cautelares, etc., todos los cuales no constituyeron graves inconvenientes en nuestra Provincia. Ello por cuanto, tanto nuestra legislación como jurisprudencia, tuvieron en cuenta los antecedentes nacionales.

Ahora bien, los presupuestos que tornan viable una pretensión declarativa, conviene plantearlos fundadamente en la demanda, y las pruebas que se ofrezcan en dicho escrito deben estar orientadas a dar suficiente apoyo a las circunstancias que se alegan, para que el magistrado le dé curso favorable⁸⁸.

86 En igual sentido, sostiene Daniel Fernando SORIA, que “el paralelismo de la regulación del CPCC con el texto del art. 322 del CPCC no es absoluto” (ob. cit., pág. 246).

87 Por este motivo, en nuestra opinión se debe ser cuidadoso al momento de aplicar doctrina y jurisprudencia, que se refieren a regulaciones diferentes.

88 CAMPS, Carlos Enrique, *Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires. Anotado, comentado y concordado*, tomo II, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2012, pág. 1026. Máxime, cuando tiene dicho la Suprema Corte de Justicia que la duda acerca de alguno de estos extremos provoca el re-

En nuestra opinión, los recaudos de procedencia formal pueden sintetizarse del siguiente modo ⁸⁹:

a) *Declaración de certeza*. Esto supone la existencia previa de un estado o situación de incertidumbre, duda o interrogante (o si se prefiere de falta de certeza), lo cual constituye la base de toda acción declarativa ⁹⁰. De lo contrario no habría sobre qué declarar certeza. El estado de incertidumbre debe ser real, y mantenerse vigente al momento de dictarse el fallo, es decir que también debe ser actual ⁹¹.

Cuando la pretensión declarativa de certeza tiene por objeto obtener un pronunciamiento judicial sobre la inconstitucionalidad de una norma jurídica, lo que constituye una de sus posibilidades, la oscuridad de sus términos puede ser el principal fundamento del planteo. Sin embargo, lo habitual es que la norma jurídica impugnada tenga una redacción su-

chazo de la acción (causas B-65.445 “Cámara Argentina de Agencias del Turf”, resol. del 2/4/03; B-66.737 “Spicer Ejes Pesados S.A.”, resol. del 6/7/05; B-68.876 “Gualco”, resol. 13/12/06; B-69.418 “Marenda”, resol. 14/5/08; etc.).

89 La Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata, ha seguido sobre este tema un criterio bastante similar cuando expuso que los recaudos de admisibilidad formal de la acción declarativa de certeza son los siguientes: a) estado de incertidumbre; b) existencia de un interés jurídico suficiente; c) que la cuestión objeto de aclaración se encuentre regida preeminentemente por una norma de Derecho Público o Administrativo; y d) innecesariedad de acreditar la indisponibilidad de otro medio legal (conf. se desprendería -según dice- del juego de los arts. 12.4. y 14.1.d. del C.P.C.A.) (doct. causas nro. 447 “Murialdo”, resol. 10/3/05; 1.043 “Tierra Greda”, sent. 1/7/08; 3.984 “Institución Salesiana San Francisco Javier”, sent. 1/7/08; 9.329 “Establecimientos Agropecuarios Santa Susana S.A.”, sent. 26/11/09; etc.).

90 En similar dirección, manifiesta Daniel Fernando SORIA (ob. cit., pág. 247/248), lo siguiente: “...el estado de incertidumbre, verdadero elemento nuclear de la pretensión en el modelo del art. 322 del CPCC, no ha sido requerido en modo expreso por el art. 12, inc. 4 del CPCA....Aun así, estimamos que en la base de este reclamo siempre ha de aparecer, con mayor o menor antecedente controversial, la falta de certeza...En definitiva, que se haya omitido mencionar a la incertidumbre permite menos prescindir por completo de este concepto...”.

91 *Fallos*, 316:3200; y 320:1875.

ficientemente clara, y la duda se presente con relación a su adecuación con la Ley Fundamental ⁹².

En materia tributaria el estado de incertidumbre puede presentarse con respecto a los alcances de una relación jurídica, o simplemente por el derecho aplicable a una situación de hecho determinada. Asimismo, con relación a la inteligencia de una norma que se controvierte, o con respecto a su adecuación a la Constitución, entre otros varios supuestos ⁹³.

b) *Sobre una determinada relación o situación jurídica.* Concretamente la declaración de certeza, puede referirse a la existencia, alcance, modalidad, interpretación o extinción de una relación o situación jurídica, la cual debe ser determinada o específica ⁹⁴.

Conviene recordar que una relación jurídica constituye un vínculo entre sujetos, que está regulado por normas jurídicas.

92 Fallos, 322:1616.

93 Los códigos procesales contencioso administrativos de algunas provincias (vgr. Corrientes, Ley 4106, art. 55.d. y 88 a 93; Entre Ríos, Ley 7061, art. 17.d. y 70.d.; y Formosa, Ley 584 art. 17.d. y 73), regulan la “pretensión de interpretación”. Esto ha llevado a considerar que nuestra pretensión declarativa (art. 12 inc. 4 del C.P.C.A.), también podría ser utilizada para articular una pretensión similar. Sin embargo, las pretensiones de interpretación que contemplan aquellos códigos provinciales, exigen cumplir con recados de admisibilidad previos a la promoción de la demanda, que son inaplicables a nuestra acción declarativa. Además las sentencias en caso de hacer lugar a la demanda, tienen un alcance *erga omnes* para los órganos públicos. Es decir, resultan obligatorias para los órganos de la Administración central y descentralizada, y también para los municipios, para lo cual se impone su publicación en el Boletín Oficial (en similar sentido, véase Daniel Fernando SORIA, ob. cit., págs. 195/196).

94 PALACIO, Lino E. y ALVARADO VELLOSO, Adolfo, *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación: explicado sistemáticamente en concordancia con los códigos procesales vigentes en todas las provincias de la Argentina y en el Paraguay. Anotado jurisprudencial y bibliográficamente*, tomo I, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1993, pág. 171.

De ahí que se la defina como una “relación social concreta regulada por el Derecho”⁹⁵.

Es una figura jurídica que pertenece a la teoría general del Derecho. Por ello, tiene rasgos comunes en todas las ramas del Derecho, sin perjuicio de los específicos que adquiere en cada una de ellas.

Así una relación jurídica administrativa, tiene caracteres comunes a otras relaciones jurídicas, pero también sus propias particularidades, por estar regida por el Derecho Administrativo. Similar situación se presenta en una relación jurídica tributaria, entre el Estado (Fisco) y el contribuyente⁹⁶.

Tiene cuatro elementos esenciales (sujetivo, objetivo, material y causal), y se puede originar por normas, hechos, actos o contratos. Por otra parte, una situación jurídica es la posición que ocupa una persona, de acuerdo a una norma jurídica determinada.

En consecuencia, debe existir una relación o situación jurídica particular, en la cual se haya generado incertidumbre; y también una controversia concreta, entre quienes defienden intereses o derechos opuestos, en ese marco de actuación.

c) *Regida por el Derecho Administrativo*. La relación o situación jurídica, respecto de la cual se solicita la declaración de certeza, debe regularla el Derecho Administrativo. De este modo se delimita el ámbito de aplicación del instituto.

Lo expuesto precedentemente, debe integrarse con el art. 166 (quinto párrafo) de la Constitución bonaerense, y en especial con los arts. 1 y 2 del C.P.C.A.⁹⁷, todos los cuales regulan la competencia contencioso administrativa (que incluye

95 ENTRENA CUESTAS, Rafael, *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. I/1, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 145 y sgtes.

96 JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Cima, Buenos Aires, 1969, págs. 160/163.

97 CASSAGNE-PERRINO, ob. cit, pág. 171; y SORIA, Daniel Fernando, ob. cit., pág. 247.

asuntos de naturaleza tributaria ⁹⁸). De lo contrario la acción declarativa de certeza no pertenecería a nuestra materia.

Los recaudos de admisibilidad formal que acabamos de mencionar fueron previstos en el art. 12 inc. 4 del C.P.C.A. Sin embargo, resulta nítido que no son suficientes para que proceda la acción declarativa, como se adelantara. A nuestro criterio se debe agregar algún otro, como el que surge del art. 166 (quinto párrafo) de la Constitución Provincial.

En efecto, también se exige un “interés jurídico suficiente del demandante”, para que proceda la acción ⁹⁹. Esto implica que la falta de certeza debe poder provocar un concreto (y no meramente conjetural o hipotético) perjuicio o lesión al accionante, que debe ser inminente ¹⁰⁰.

Con otros términos, es importante que se genere una potencialidad concreta de acaecimiento, de modo tal de que no se pueda invocar un perjuicio genérico o difuso, sino concreto y específico. Debe presentarse una situación de hecho tal, que el actor sin la declaración judicial de certeza no podría evitar el daño, que puede o no ser de carácter patrimonial (el recaudo en examen surge del art. 322 del C.P.C.C. local).

Como estamos en presencia de una acción preventiva, no se requiere la existencia de un daño consumado ¹⁰¹. Por el contrario, cuando se enjuicia una actividad administrativa, debe

98 TRIBIÑO, Carlos R., ob. cit., págs. 81 y sgtes.

99 En igual sentido, pueden verse las opiniones de CASSAGNE-PERRINO, ob. cit., pág. 171; y Daniel Fernando SORIA, ob. cit., pág. 247 (ídem Rodolfo SPISSO, ob. cit., pág. 568; *Fallos*, 310:606).

100 S.C.B.A., doct. causas B-65.445 “Cámara Argentina de Agencias del Turf”, resol. del 2/4/03; B-65.546 “Bingo King S.A.”, resol. del 20/8/03; B-65.559 “Formatos Eficientes S.A.”, resol. del 29/9/05; B-65.721 “Vistamar S.A.”, resol. del 6/10/04; etc.

101 C.S.J.N., *Fallos*, 307:1379; 311: 2104; y 320:690 y sus citas. En igual dirección, puede verse la opinión de MORELLO-SOSA-BERIZONCE, ob. cit., tomo IV-A, págs. 404 y sgtes.

estar en ciernes o inacabada ¹⁰². Si ya se sufrió un daño, debe buscarse su reparación mediante otra vía legal, y no a través de una sentencia declarativa.

Cuando se recurre a la acción declarativa, se necesita de un pronunciamiento judicial que evite que el estado de incertidumbre cause al actor un perjuicio futuro. La sentencia de declaración debe bastar para eliminar la incertidumbre, y prevenir el daño. Reiteramos que el objeto del juicio se agota en principio con la mera declaración de certeza.

Podría argumentarse que la remisión del art. 12 inc. 4 del C.P.C.A. al art. 322 del C.P.C.C., lo es tan sólo en cuanto al “*trámite*”. Por lo tanto, no cabría exigir el recaudo que estamos examinando, en nuestra materia. Sin embargo, pensamos que igual solución se impone, por aplicación del art. 166 (quinto párrafo) de la Constitución provincial ¹⁰³.

Esta cláusula constitucional se reproduce en el art. 1 inc. 1 del C.P.C.A., cuando requiere que se configure un “*caso*” judicial ¹⁰⁴. Con otros términos, la función judicial sólo puede llevarse a cabo cuando está en presencia de una controversia concreta, y actual ¹⁰⁵.

Por esta razón, no resultan procedentes los planteos académicos, ni las declaraciones abstractas o generales. Tampoco las consultivas o teóricas, o meramente especulativas. Es que no se refieren a una relación o situación real, y por consiguien-

102 C.S.J.N., “Provincia de San Luis v. Estado Nacional”, 28/8/07, *Fallos*, 330:3777.

103 En igual sentido, véase el art. 1 inc. 1, C.P.C.A. (ídem, Diego ISABELLA, ob. cit., pág. 500; Daniel Fernando SORIA, ob. cit., pág. 249; etc.).

104 Tiene dicho la Corte Suprema de Justicia que el estado de incertidumbre debe ser objetivo y suficientemente consistente, como para suscitar un caso enjuiciable (*Fallos*, 300-I-568).

105 Con acierto enseña Alberto BIANCHI que no hay caso judicial si éste no tiene actualidad, y esto puede ocurrir por dos razones: a) porque todavía no sea caso, es decir que no haya llegado a la madurez suficiente para ser tal; o b) que haya dejado de serlo, convirtiéndose en un caso abstracto (ob. cit., tomo 1, pág. 296).

te no generan conflictos, ni potencialmente pueden causar perjuicio ¹⁰⁶.

Aclaremos especialmente que por la finalidad preventiva de la acción no se requiere, como se adelantara, la existencia de un daño consumado, pero sí se necesita que se verifique alguna actividad susceptible de haber causado en el actor una afectación a un interés o derecho, al menos con algún grado de concreción ¹⁰⁷.

Por ello, la Corte Suprema de Justicia ha expresado reiteradamente que como no se requiere un daño efectivamente causado, para que resulte procedente es necesario por ejemplo que medie alguna actividad administrativa, que afecte al menos un interés legítimo, que el grado de afectación sea suficientemente directo, y tenga concreción bastante ¹⁰⁸.

Por el contrario, si no ha existido actividad alguna que haya puesto en tela de juicio el interés o derecho que se invoca, o sea si no median actos concretos o en ciernes del poder administrador, la acción puede considerarse improcedente ¹⁰⁹.

En síntesis, en la materia que nos ocupa, para que se configure un caso judicial, se suele exigir una actividad administrativa explícita; que tenga concreción bastante; que afecte un interés o derecho; que el grado de afectación sea suficientemente directo; y que subsista al momento de la sentencia ¹¹⁰.

106 *Fallos*, 304:759; 307:1379; 310:606; 316:2855, 318:2374; y 327:1108.

107 De lo contrario, se trataría de una controversia prematura o carente de madurez, *Fallos*, 12:372; 24:248; 103:58; 312:916; 319:1654; etc.

108 *Fallos*, 307:1379; 325:474; 327:2529; 328:502; etc.

109 *Fallos*, 320:1556; 326:2931; y 330:3777.

110 CICERO, Nidia K., ob. cit., pág. 841. Sin embargo, también se ha abierto la acción declarativa en algunos casos, sin necesidad de que medie una actividad concreta o en ciernes, emanada del poder administrador (*Fallos*, 314:1186; 318:32; 322:1616; etc.).

VII. Existencia de otro medio legal idóneo o eficaz

Especial mención merece el recaudo referido a la indisponibilidad de otro medio legal idóneo, pues es el más controvertido en nuestra materia. Conviene recordar que el art. 12 inc. 4 del C.P.C.A., establece que la pretensión declarativa de certeza “tramitará con arreglo a lo previsto en el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial”¹¹¹.

Concretamente, esta última disposición procesal establece que la acción meramente declarativa tiene un carácter subsidiario a otros remedios procesales, cuando prescribe que resulta procedente siempre que el actor “no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente”. Ello, independientemente de que la vía ordinaria haya sido debidamente ejercida, siendo suficiente que la misma se encuentre o se hubiera encontrado a disposición del accionante¹¹².

De modo que la cuestión a dilucidar consiste en determinar si la pretensión declarativa de certeza en nuestra materia tiene carácter subsidiario (o residual) de otros medios legales, tal como ocurre en el proceso civil y comercial (conf. art. 322 del C.P.C.C.). O por el contrario si dicha pretensión reviste carácter principal, por resultar inaplicable aquella exigencia en el proceso contencioso administrativo.

Desde ya adelantamos que la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia bonaerense (también de tribunales inferiores) ha seguido el primer criterio (es decir, considera que obsta a la admisibilidad de la pretensión declarativa la existencia de otras vías procesales, sean éstas administrativas o judiciales), mientras que la doctrina adhiere a la segunda postura (o

111 En el Anteproyecto de Código Procesal Administrativo se había omitido indicar el procedimiento a seguir en estos casos, lo cual quedó salvado posteriormente con la remisión al art. 322 del C.P.C.C. (SORIA, Daniel Fernando, ob. cit., pág. 243).

112 Conforme, Cám. Apel. Cont. Admin. San Martín, causa n° 3.059 “Azcoitia”, sent. del 24/5/12, y sus citas.

sea, considera que en nuestra materia la pretensión declarativa tiene carácter principal).

Sobre el particular, ha tenido oportunidad de pronunciarse el Alto Tribunal local, en la causa B-66.737 “Spicer Ejes Pesados S.A. s/acción meramente declarativa”, resol. del 6/7/05. Allí sostuvo que la acción meramente declarativa “es, como el propio texto del art. 322, C.P.C.C. lo indica, un remedio subsidiario, que procede sólo cuando el actor...no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente”.

La misma doctrina surge de las causas B-65.445 “Cámara Argentina de Agencias de Turf”, resol. del 2/4/03; B-65.546 “Bingo King”, resol. del 20/8/03; B.65.556 “Formatos Eficientes S.A.”, resol. del 29/9/04; B-65.721 “Vistamar S.A.”, resol. del 6/10/04; B-64.101 “Van Riel”, resol. del 27/10/04; B-68.473 “Grondona”, resol. del 1/3/06; B-68.876 “Gualco”, resol. 13/12/06; B-69.418, “Marenda”, resol. del 14/5/08; B-66.031 “Shell”, resol. del 13/4/11; 2869 “Sociedad Italiana”, sent. del 18/11/11; 2967 “Lacivita”, sent. del 4/11/12; entre otras ¹¹³.

En sentido opuesto, entiende la doctrina administrativa con serios fundamentos ¹¹⁴, que nuestra acción declarativa no funciona de manera subsidiaria o residual. Según sostiene, tal exigencia no resulta aplicable a la pretensión prevista en el art. 12 inc. 4 del C.P.C.A., pues la remisión de esta disposición al art. 322 del C.P.C.C., lo es tan sólo con respecto a su “trámi-

113 En igual dirección, se ha pronunciado la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Martín, causa n° 3.059 “Ascoitia” sent. 24/5/12, y sus citas, lo mismo que otros tribunales.

114 Véase las opiniones concordantes de CASSAGNE-PERRINO, ob. cit., pág. 172; Diego P. ISABELLA, ob. cit., pág. 498; Simón Francisco ISACCH, ob. cit., pág. 113; Claudia A. M. MILANTA, ob. cit., pág. 616; y Daniel Fernando SORIA, ob. cit., págs. 248 y sgtes. Este último autor es categórico con respecto a la cuestión en examen cuando sostiene: “La pretensión meramente declarativa en el proceso administrativo iguala a las demás en rango y posibilidades de utilización. Luce como un medio legal autónomo y principal. Sólo mediando una norma expresa hubiera prosperado tal limitación a la accionabilidad de los interesados; no cabe inferirla analógicamente”.

te” (lo cual no comprende, el recaudo de la inexistencia de otra vía procesal, que emana de la última disposición).

Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse especialmente en cuenta que muchos autores señalan que cuando se sostiene que la acción declarativa tiene un carácter subsidiario (no supletorio) de otros procedimientos, esto no significa que la existencia de otras vías administrativas o judiciales obstaculicen o impidan su procedencia, cuando son menos aptas para la tutela inmediata que se pretende lograr ¹¹⁵.

Con otros términos, ponen de relieve que el medio legal alternativo debe tener similar idoneidad o eficacia que la acción declarativa, para poner término inmediatamente a la situación conflictiva ¹¹⁶. Además se recomienda no hacer una aplicación rigurosa de la subsidiariedad, sino por el contrario se estima que debe privilegiarse una interpretación que sea favorable a la admisión de la acción declarativa, porque de lo contrario se llegaría a la aniquilación del instituto ¹¹⁷.

A mayor abundamiento, conviene puntualizar que por aplicación del criterio de subsidiariedad, seguido en la jurisprudencia del Máximo Tribunal bonaerense y también de tribunales inferiores, no resulta en principio procedente la acción declarativa de certeza, cuando en el caso a resolver está involucrado un acto administrativo, toda vez que el interesado cuenta con otro medio legal para dilucidar judicialmente la cuestión controvertida. En este sentido, se destaca que la ac-

115 ENDERLE, Guillermo J., ob. cit., págs. 99 y sgtes.; GIL DOMÍNGUEZ, Andrés, “La acción declarativa de certeza como proceso constitucional”, La Ley, tomo 19996-A, pág. 1445; PEYRANO, Jorge W., “La acción mere declarativa como medio de plena realización de la garantía jurisdiccional de certeza jurídica”, El Derecho, tomo 52, pág. 570; entre otros.

116 MORELLO, Augusto Mario, *Estudios de Derecho Procesal*, tomo I, Librería Editora Platense/Abeledo-Perrot, La Plata-Buenos Aires, 1998, pág. 144.

117 SALGADO, Joaquín Alí y VERDAGUER, Alejandro, ob. cit., pág. 413.

ción declarativa no es apta, para lograr la anulación de un acto administrativo ¹¹⁸.

Sin embargo, no se puede sentar un criterio estricto con relación a este tema, que indique que la acción declarativa de certeza queda desplazada siempre frente a la presencia de un acto administrativo. Aquí están involucradas cuestiones tales como la naturaleza preventiva de la acción, la existencia de un estado de incertidumbre de quien utiliza la pretensión, las vías específicas de impugnación de los actos administrativos, etc. ¹¹⁹.

Es cierto que, en principio, la existencia de un acto administrativo veda la procedencia de la acción declarativa, pues si bien asegura que el magistrado no resolverá una cuestión conjetural o hipotética, también implica certidumbre (además de una lesión consumada de un derecho o interés del actor). En estos casos, debe utilizarse la pretensión anulatoria, prevista en el art. 12 inc. 1 del C.P.C.A.

Por este motivo, no debe utilizarse la pretensión declarativa de certeza para intentar eludir los recaudos de admisibilidad previstos para la pretensión anulatoria, tales como el agotamiento de la vía administrativa (art. 14 C.P.C.A.) o el plazo de caducidad para accionar (art. 18 C.P.C.A.).

Siguiendo similar orden de ideas, la Suprema Corte de Justicia bonaerense ha expuesto, que la pretensión declarativa “no puede ser utilizada como un medio omnicompreensivo y versátil que permita superar los obstáculos jurídicos y tempo-

118 Por ello, la Suprema Corte de Justicia ha dicho, “si en el caso existe un acto expreso que delimitó la situación jurídica que plantea la actora”, la acción declarativa no procede. Es que como se agrega en el mismo precedente, no puede pretenderse que el órgano judicial, “se expida sobre un supuesto estado de incertidumbre que carece de entidad, en tanto surge claramente que la cuestión fue inequívocamente resuelta” (causa B-66.031, “Shell”, sent. del 13/4/11).

119 SHAFRIK de NÚÑEZ, Fabiana, “Reflexiones sobre algunas herramientas procesales constitucionales en materia tributaria”, *Diez años de Derecho Público en la Argentina –II*, tomo 2013 – 2, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2013, págs. 543 y sgtes.

rales que puedan plantear las vías legales específicas previstas para cada caso por el legislador”¹²⁰.

Los fundamentos precedentes, permiten sostener que en principio la existencia de un acto administrativo impide la procedencia de la acción declarativa, y para impugnarlo judicialmente se debe utilizar la pretensión anulatoria (art. 12 inc. 1 del C.P.C.A.). Sin embargo, como se anticipara, no se puede ser terminante con este tema, porque en algunas ocasiones la acción declarativa puede alcanzar actos administrativos.

Esto podría suceder si su motivación no fuese suficientemente clara; porque entra en conflicto con su parte dispositiva; porque es dudosa su vigencia o aplicabilidad (vgr. no si está claro si es exigible porque requiere de otro acto de aprobación); entre otros supuestos, todo lo cual puede generar incertidumbre acerca de una relación o situación jurídica administrativa¹²¹. Como se puede advertir en ninguno de estos supuestos se pretende la nulidad del acto administrativo.

En nuestra opinión, una situación similar podría presentarse cuando el acto administrativo genera incertidumbre debido a sus efectos jurídicos futuros potenciales, o bien porque está pendiente de alguna condición. Se trata de supuestos vinculados con una situación de incertidumbre, donde todavía no se ha ejecutado el acto, porque de lo contrario la acción sería ineficaz¹²².

120 Causa B-66.737 “Spicer Ejes Pesados S.A. s/acción meramente declarativa”, resol. del 6/7/05.

121 SORIA, Daniel Fernando (ob. cit., pág. 249), también opina que puede promoverse una acción declarativa de certeza en los términos del art. 12 inc. 4 del C.P.C.A., con respecto a un acto administrativo.

122 Con meridiana claridad Roberto Enrique LUQUI expresa que la acción declarativa procede “contra un acto frente al cual el administrado no puede invocar la lesión de un derecho subjetivo actual y concreto, sino un perjuicio, también actual, pero derivado de una situación de incertidumbre”. Más adelante agrega que en estos casos, “el agravio se circunscribe al perjuicio que causa incertidumbre. Por eso, el fallo que se dicte tiene fundamentalmente una función preventiva y esclarecedora...” (*Revisión judicial de la actividad admi-*

VIII. Aplicación de los recaudos en materia tributaria

Sobre cómo juegan los recaudos precedentes en materia tributaria conviene realizar algunas precisiones. Según la doctrina especializada, el pago del tributo no debería impedir la promoción de la acción declarativa, por los ejercicios siguientes¹²³. Sin embargo, se aclara que la Corte Suprema de Justicia tiene decidido que el pago del impuesto por el contribuyente, no permite verificar la existencia de un estado de incertidumbre sobre una relación jurídica que pueda producir un perjuicio o lesión actual al actor, lo que torna improcedente la declaración de certeza¹²⁴. De acuerdo a este criterio jurisprudencial, el pago del impuesto discutido hace que se consume el perjuicio que la acción declarativa intentaría evitar.

Agrega la misma doctrina siguiendo igual orden de ideas, que si durante la sustanciación de la acción declarativa de certeza el actor debe ingresar el tributo para evitarse la promoción de la ejecución fiscal, tal circunstancia no debe interpretarse en el sentido de que la cuestión litigiosa se tornó abstracta, por haberse superado el estado de incertidumbre inicial que condiciona la viabilidad de la pretensión, pues no hubo voluntaria aceptación del requerimiento estatal. Ello por supuesto, siempre que no se hubiese decretado una medida cautelar, con efectos suspensivos sobre la ejecución, lo que aventaría cualquier duda al respecto¹²⁵.

También se sostiene que para que exista un interés jurídico suficiente en el actor, debe haber mediado una actividad ex-

nistrativa. Juicios contenciosos, Tomo 2, editorial Astrea, Buenos Aires, 2005, pág. 175).

123 SPISSO, Rodolfo R. ob. cit., págs. 446/447.

124 “Empresa Ciudad de Gualaguaychú S.R.L. v. Entre Ríos, Provincia de s/acción declarativa”, sent. del 13/9/05, publicada en *El Derecho* del 29/11/05, con nota de Rodolfo R. SPISSO.

125 SPISSO, Rodolfo R. ob. cit., págs. 447 y sgtes.

plícita del poder administrador, como fijar la fecha de vencimiento del tributo, dictar una resolución o instrucción general interpretando el alcance de la ley que regula el gravamen (o haber realizado alguna actividad similar), sin que sea necesario el requerimiento de pago del impuesto. No obstante ello, la Corte Suprema de Justicia ha exigido que exista una determinación de oficio o intimación de pago de un importe concreto (e incluso considera insuficiente el solo dictado de un decreto reglamentario de una ley), por estimar que no hay “*acto en ciernes*”¹²⁶.

En otro orden, afirma igual doctrina que cuando se trata de impugnar un acto administrativo de alcance general o de contenido individual, las normas procedimentales fiscales o administrativas desplazan en principio a la acción declarativa atento su carácter subsidiario, cuya aplicación queda circunscrita a situaciones de inactividad del Fisco o a supuestos en que el daño no se puede prevenir por aquellas vías. Por ello, la inexistencia de un acto administrativo, y también los supuestos en que el daño no se puede evitar por las vías ordinarias, tornan procedente la acción declarativa. Similar situación se presenta cuando se utiliza la acción declarativa para realizar una impugnación global de tributos provenientes de diferentes Fiscos, que se superponen sobre una misma materia¹²⁷.

Sin perjuicio de lo expuesto, se puntualiza que cuando el fundamento esencial de la pretensión es de orden constitucional, la prohibición de ejercer el control de esa naturaleza por parte del Tribunal Fiscal de Apelación determina que la vía recursiva ante dicho órgano jurisdiccional no constituya una opción que desplace la acción declarativa. Es que como el Tribunal Fiscal de Apelación tiene vedado pronunciarse sobre la validez constitucional de normas jurídicas, exigir el agotamiento de la vía previa, sin poder efectuar el planteo esencial

126 Mismo autor, ob. cit., pág. 448.

127 SPISSO, Rodolfo R. ob. cit., págs. 455 y sgtes.

pretendido (declaración de inconstitucionalidad), implicaría un ritualismo inútil.

No obstante lo que se sostiene precedentemente, no debe perderse de vista que el art. 12 del Código Fiscal bonaerense (Ley n° 10.397 y modif. t.o. 2011), establece que si bien los órganos administrativos no son competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias, puede en cambio el Tribunal Fiscal de Apelación aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia, que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas.

Por otro lado, cabe subrayar que en varios precedentes la Corte Suprema de Justicia ha puesto de relieve la especificidad del régimen establecido en la ley de procedimiento tributario, y también el carácter subsidiario que tiene la acción declarativa en la órbita nacional ¹²⁸. Por lo tanto, cuando no existen razones que demuestren que los procedimientos allí descriptos resultan ineficaces, o bien que la sujeción a ellos resulta conculcatoria de derechos de raigambre constitucional, la acción declarativa no resulta procedente ¹²⁹.

En sentido contrario, si concurren razones que demuestran que los procedimientos antes referidos resultan ineficaces para obtener la tutela perseguida, o que la sujeción a ellos conculca derechos de raigambre constitucional, aquella acción debe considerarse admisible. De lo expuesto, se concluye que mientras exista en el régimen de procedimiento tributario un trámite reglado y eficaz, y que la sujeción al mismo no conculca derechos constitucionales, el interesado debe sujetarse esta vía ¹³⁰.

Similar dirección ha seguido la jurisprudencia local con relación a la acción declarativa, en materia tributaria. En efecto,

128 *Fallos*, 305:1715; 308:2147.

129 C.S.J.N., “Carlos E. Enríquez S.A. y otros U.T.E.”, sent. del 25/2/2014.

130 MORÁN, Marcos, “Acción declarativa de certeza. Subsidiariedad y procedimiento tributario”, *La Ley*, tomo 2014-D, pág. 640.

ha considerado que resulta improcedente, porque no hay estado de incertidumbre, cuando la parte demandante abandona un procedimiento administrativo seguido ante el organismo recaudador (sin esperar el dictado de un acto administrativo), para intentar judicialmente su baja como contribuyente del impuesto a los ingresos brutos, lo que de acuerdo a las constancias obrantes en la causa no estaba en condiciones de lograr ¹³¹.

Una solución bastante parecida se adoptó cuando la parte demandante no obstante tener un procedimiento en trámite, sin decisión concluyente expresa o tácita de la autoridad administrativa, pretendió lograr judicialmente una exención del impuesto automotor. Ello por considerarse que no había caso judicial, y tampoco se presentaba un estado de incertidumbre en la situación planteada. Se agregó en igual dirección que no debía utilizarse un carril procesal, para sustituir los propios en que debió sustanciarse el reclamo ¹³².

También se ha considerado por la jurisprudencia, improcedente la acción declarativa promovida luego de haberse obtenido una respuesta negativa en el ente recaudador, con relación a la exención del impuesto de sellos de un contrato, por estimarse que no había incertidumbre alguna y que debió utilizarse la pretensión anulatoria ¹³³. Asimismo, cuando ya se había dictado un acto emanado de la comuna demandada, donde se pretendía cobrar una contribución por mejoras ¹³⁴.

Igualmente, cuando se accionó mientras estaba pendiente de decisión un recurso interpuesto ante el Tribunal Fiscal de

131 Cám. Cont. Admin. La Plata, causa n° 3.679 "Tierra Greda S.A. c/Rentas-Ministerio de Economía s/Pretensión declarativa de certeza", sent. del 1/7/08.

132 Cám. Cont. Admin. La Plata, causa n° 3.984 "Institución Salesiana San Francisco Javier c/Ministerio de Economía-Rentas s/Pretensión declarativa de certeza", sent. del 1/7/08.

133 Cám. Cont. Admin. La Plata, causa n° 13.637 "Blanco Montajes S.A. c/A.R.B.A. s/ Pretensión declarativa de certeza", sent. del 12/3/10.

134 Cám. Cont. Admin. San Martín, causa n° 3.059/12 "Azcoitia, Juan Martín c/Municipalidad de Mercedes s/Pretensión declarativa de certeza", sent. del 24/5/12.

Apelación, pues se estimó que no había incertidumbre alguna. En nada cambió esta decisión judicial, el pedido de inconstitucionalidad que el accionante había formulado en su reclamo administrativo ¹³⁵. Lo mismo ocurrió cuando se consideró que no estaba presente el conflicto normativo que se aducía en la demanda, con respecto a una disposición emanada del organismo recaudador ¹³⁶, o con relación a una tasa municipal ¹³⁷.

IX. Cuestiones relacionadas con el trámite procesal

El Código Procesal Contencioso Administrativo bonaerense (Ley n° 12.008), no contiene una regulación propia con respecto al trámite, pues su art. 12 inc. 4 (segunda parte) expresa: “La pretensión respectiva tramitará con arreglo a lo previsto en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial”. Por consiguiente, dicha pretensión puede sustanciarse por cualquiera de los procesos de conocimiento pleno (ordinario ¹³⁸, sumario ¹³⁹ o sumarísimo ¹⁴⁰), todos del C.P.C.C. ¹⁴¹.

135 Cám. Cont. Admin. La Plata, causas nros. 11.434 “Orelle, José María Rodolfo c /Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Pretensión declarativa de certeza”, sent. del 26/5/11; 23.551 “Supermercados Mayoristas Yaguar c/A.R.B.A. s/Pretensión declarativa de certeza”, sent. del 5/9/11; y 11.685 “Supermercados Mayoristas Yaguar c/A.R.B.A. s/Pretensión declarativa de certeza”, sent. del 13/12/11.

136 Cám. Cont. Admin. La Plata, causa n° 414 “Banco Itaú Buen Ayre S.A. c/Ministerio de Economía-Rentas s/Pretensión declarativa de certeza”, sent. del 27/10/09.

137 Cám. Cont. Admin. San Martín, causa n° 720 “Danone Argentina S.A. y Aguas Danone de Argentina S.A. c/Municipalidad de Pilar s/Pretensión declarativa de certeza”, sent. del 15/8/06.

138 Arts. 330 a 483 del C.P.C.C.

139 Arts. 484 a 495 del C.P.C.C.

140 Art. 496 del C.P.C.C.

141 En igual sentido, se ha pronunciado la Cám. Apel. Cont. Admin. de San Martín, en la causa G-615-BB1 “Coop. Obrera Ltda. de Consumo y Vivien-

Sin embargo, corresponde advertir que esta cuestión no resulta pacífica, atento que el art. 12 inc. 4 del C.P.C.A. no es suficientemente claro al respecto. Así, también se sostiene por calificada doctrina que el C.P.C.A. no regula el proceso sumarísimo, pero sí el ordinario (arts. 1 a 66), y hasta el sumario (arts. 67 a 70). Por ello, se agrega que se genera alguna duda sobre si los procesos ordinario o sumario son los del C.P.C.C. o los del C.P.C.A.

De lo expuesto, se concluye que si bien el citado el art. 12 inc. 4 del C.P.C.A. parece referirse al C.P.C.C., no habría inconveniente alguno en que el trámite sea el previsto en el C.P.C.A.¹⁴². Siguiendo una orientación bastante parecida, también se ha expuesto que en estos casos, cuando se sustancia un proceso ordinario, deben seguirse las disposiciones del C.P.C.A., salvo las que no fueren compatibles, mientras que para los casos de los procesos sumario o sumarísimo, deben aplicarse las reglas que dimanen del C.P.C.C.¹⁴³.

Cabe agregar que el art. 322 (segundo párrafo) del C.P.C.C., autoriza al actor a proponer en su demanda el trámite a seguir, pudiendo optar por los procesos sumario o sumarísimo, en cuyo caso debe ajustarla a los términos del art. 484 del C.P.C.C. En especial, deberá presentar en su demanda toda la prueba de que intente valerse, para justificar la procedencia de la vía intentada¹⁴⁴.

De lo contrario debe seguirse el proceso ordinario por ser previsto de manera general. Claro que la opción del actor, conforme surge de la misma disposición procesal (tercer párrafo), está condicionada a su admisión por el juez. Ello será resuelto de oficio en la primera providencia que dicte, teniendo en cuenta la complejidad del asunto, y la prueba ofrecida. Su de-

da”, resol. del 25/7/08; lo mismo que la Cám. Apel. Cont. Admin. de San Nicolás, causa n° 7/06 “San Fior Automotores”, resol. del 2/10/12.

142 ISACCH, Simón Francisco, ob. cit., pág. 113.

143 MILANTA, Claudia A. M., ob. cit., pág. 616.

144 CAMPS, Carlos Enrique, ob. cit., tomo II, págs. 1023/1027.

cisión será irrecurrible, conforme reza la referida disposición procesal en este aspecto (no así el rechazo *in limine* de la demanda, si está en la misma resolución).

Con respecto a las medidas cautelares, se consideraba antiguamente que en esta clase de procesos declarativos, no debían admitirse. Ello así, pues se estimaba que como las sentencias que se dictan son puramente declarativas, no necesitan ningún aseguramiento. Sin embargo, con el transcurso del tiempo se fue abandonando este criterio jurisprudencial ¹⁴⁵.

En efecto, se considera actualmente que la circunstancia de que se trate de una acción declarativa, no impide que se decrete favorablemente una medida precautoria (la más usada es la prohibición de innovar), debiendo probarse como en cualquier juicio que están reunidos los requisitos para su admisión (verosimilitud del derecho; peligro en la demora; etc.). Si perjuicio de ello, en oportunidad de decretarse una medida cautelar, se ha estimado necesario no perder de vista la especial naturaleza que tiene la pretensión declarativa ¹⁴⁶.

Por los fundamentos que antes mencionamos, en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia se pueden observar varios precedentes, donde se rechazan medidas cautelares con sustento en su improcedencia en procesos declarativos, y también por estimarse que no puede configurarse el recaudo del peligro en la demora ¹⁴⁷. Sin embargo, actualmente son numerosos los casos en que se han decretado medidas precautorias, con sólo examinar previamente que se cumplan los recaudos que las tornan procedentes ¹⁴⁸.

Por nuestra parte reiteramos que la esencia de la acción declarativa es prevenir una lesión o perjuicio al actor, por lo que habrá situaciones en que sólo mediante una medida pre-

145 ROJAS, Jorge A., *La emergencia y el proceso*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe 2003, págs. 252/253.

146 FENOCHIETTO, Carlos Eduardo, ob. cit., pág. 269.

147 *Fallos*, 319:1317; 320:2697; 321:695; entre otros.

148 *Fallos*, 313:1152; 316:2855; 318:2371; 320 1093; etc.

cautoria podrá llegarse a la sentencia sin que se consume el daño. De lo contrario la situación existente al momento de demandar, se podría modificar profundamente al tiempo de dictarse la sentencia, pudiendo influir en su resultado frente a una situación consumada ¹⁴⁹.

Con relación a la sentencia, cabe señalar que tiene efecto de cosa juzgada material, y agota en principio su cometido con la sola declaración de certeza. De ahí que no precise de un plus ejecutorio para alcanzar su finalidad (sus efectos son declarar certeza) ¹⁵⁰.

El fallo sólo admite la ejecución impropia, puesto que la propia resulta inviable por no existir materia a ejecutar al haberse consumado, con la declaración contenida en la sentencia, el objeto mismo de la pretensión.

En la ejecución impropia en cambio, se procura que las conductas de quienes resultan alcanzados por la sentencia declarativa se ajusten (voluntaria o coercitivamente) al mandato judicial declarado en el fallo, porque genera obligatoriedad independientemente de su ejecutoriedad.

Por lo expuesto, si bien es cierto que las sentencias no son en principio susceptibles de ejecución, por lo menos en el sentido estricto del término, es inexacto que carezcan de obligatoriedad, ya que ésta constituye un atributo de todo fallo.

Siguiendo similar orden de ideas, se sostiene que la sentencia en estos casos carece de ejecución forzada, pero se pueden reforzar sus efectos jurídicos mediante sanciones procesales, que propendan al acatamiento de la conducta debidamente declarada, para que las personas guarden ciertos comportamientos (positivos o negativos) ¹⁵¹.

149 Puede ampliarse este tema, con los trabajos citados de Ramiro ROSALES CUELLO (pág. 1349), y Maximiliano TORRICELLI (pág. 1294).

150 MORELLO- SOSA- BERIZONCE, ob. cit., tomo IV-A, pág. 408.

151 ENDERLE, Guillermo J., ob. cit., págs. 327 y sgtes.

X. Jurisprudencia sobre los recursos de apelación

Con los recursos de apelación, que pueden interponerse en los procesos declarativos de certeza, se han presentado dificultades. Esto tiene especial relevancia, pues los recursos de apelación son la vía de impugnación más importante en los procesos contencioso administrativos. En efecto, se lo utiliza con más frecuencia que los restantes recursos ordinarios (aclaratoria y reposición), y por supuestos que los recursos extraordinarios.

Para comprender el tema que analizamos, debemos reiterar que el art. 12 inc. 4 del C.P.C.A. remite en cuanto al trámite al art. 322 del C.P.C.C. Por lo tanto la cuestión a dilucidar consiste en determinar si el recurso de apelación que se debe utilizar en el proceso declarativo de certeza es el previsto en el C.P.C.C., o por el contrario el que regula el C.P.C.A. La respuesta depende de la extensión que se brinde a la remisión que efectúa el art. 12 inc. 4 del C.P.C.A.

La cuestión planteada resulta relevante, pues de acuerdo al C.P.C.A. (arts. 56, incs. 1 y 2, y conc.) el recurso de apelación se debe interponer fundado en el término de 10 días cuando se impugna una sentencia, y en los demás casos (resolución o providencia) de igual forma en 5 días. En cambio, el recurso de apelación en el C.P.C.C., tiene una regulación más compleja, pues se interpone y funda por separado (excepto, en el supuesto del recurso de reposición con apelación en subsidio, art. 241 del C.P.C.C.). Además, los plazos no son los mismos que en el C.P.C.A. (tampoco sus efectos).

Así es, pues, en los procesos ordinario y sumario, cuando lo que se impugna es una sentencia, el recurso de apelación se debe interponer en 5 días (art. 244 C.P.C.C.), se concede “libremente” por el juez (art. 243 C.P.C.C.), y se funda (“*expresión de agravios*”) en Cámara en 10 días (ordinario) o en 5 días (sumario) (art. 254 C.P.C.C.). En los demás casos, se interpone en 5 días (art. 244 C.P.C.C.), se concede en “*relación*” por el juez (art. 243 C.P.C.C.), y se debe fundar en primera instancia en 5 días (art. 246 C.P.C.C.). En cuanto al proceso sumarísi-

mo, cuando se impugna una sentencia o resolución, el recurso de apelación se debe interponer en 2 días (véase, art. 496 incs. 2 y 4, C.P.C.C.), se concede en “*relación*” por el juez (art. 243 C.P.C.C.), y se funda en primera instancia en 2 días¹⁵².

Sentado lo anterior cabe señalar que con relación a los recursos de apelación, que se interponen en los procesos iniciados con motivo de una pretensión declarativa de certeza (similares conclusiones pueden extenderse a la pretensión de cesación de una vía de hecho, pues tramita por el proceso sumarísimo ¹⁵³), todas la Cámaras de Apelación en lo Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires han seguido un criterio diferente.

La dificultad en estos casos se origina, pues la acción declarativa puede tramitar por los procesos ordinario, sumario y sumarísimo (art. 12 inc. 4 del C.P.C.A.). Ello es así, debido a la remisión que realiza el C.P.C.A. al trámite del C.P.C.C. Por lo tanto, como se adelantara, la duda que se origina en estos casos consiste en si el recurso de apelación que debe utilizarse es el previsto en C.P.C.C., o por contrario el que regula el C.P.C.A.

La falta de precisión normativa ha llevado a que cada Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo haya seguido una solución diferente para responder aquel interrogante. Así la suerte del recurso de apelación, puede variar de acuerdo al órgano jurisdiccional que examine su procedencia formal. Con otros términos, el mismo recurso de apelación puede tener un tratamiento diferente, según sea el tribunal que entienda en el juicio ¹⁵⁴.

Por supuesto que esta situación genera desconcierto en los litigantes, y provoca en ocasiones que sus recursos de apela-

152 Puede ampliarse este tema con la citada obra de Carlos Enrique CAMPS, t. II, págs. 717 y sgtes.

153 Véase, arts. 12 inc. 5 y 21, ambos del C.P.C.A.

154 SAFI, Leandro K., “Los recursos ordinarios en el proceso contencioso administrativo”, El Derecho, tomo 2013, págs. 86 y sgtes.

ción sean rechazados sorpresivamente, por cuestiones formales. Esto puede evitarse fácilmente, con sólo aclarar debidamente en el Código de nuestra materia, qué régimen recursivo debe aplicarse. Veamos ahora los distintos criterios jurisprudenciales:

a) *Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata*: sólo aplica a los recursos de apelación el C.P.C.A. (arts. 55 y conc.).

Se considera que habiendo reglas especiales en materia recursiva en el C.P.C.A., no cabe utilizar las reglas generales del C.P.C.C. Así resulta de la causa n°. 975 “Frigorífico La Estrella S.A. c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 30/3/06 ¹⁵⁵.

Siguiendo igual orden de ideas, cuando el recurso de apelación se interpuso temporáneamente, pero sin expresar conjuntamente sus fundamentos conforme lo exige el art. 56 inc. 2 del C.P.C.A., procedió a declararlo formalmente inadmisibles.

Esto último surge de las causas nros. 3.228 “Cámara Comercial e Industrial de Bolívar c/Provincia de Buenos Aires-Ministerio de Economía-Subsecretaría de Ingresos Públicos-Rentas s/Acción meramente declarativa”, resol. del 7/9/06; 12.412 “Transporte y Recolección S.R.L. c/A.R.B.A. s/Pretensión declarativa de certeza-otros juicios o provincial”, resol. del 1/3/12; entre otras.

En síntesis, conforme este criterio el recurso de apelación debe interponerse fundado, en el término de 10 días contra una sentencia, y en los demás casos (resolución o providencia) en 5 días (conf. art. 56 y conc. del C.P.C.A.).

b) *Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata*: aplica a los recursos de apelación el

¹⁵⁵ En igual sentido se ha pronunciado con respecto a los casos de cesación de una vía de hecho (causas nros. 1.913-M “Fernández, María Celeste y otros c/Intendente Municipal de Bragado s/Contencioso administrativo-Pretensión de cesación de vía de hecho”, resol. del 20/7/06; 5.419 “Blanco Méndez, Alejandro c/Dirección General de Cultura y Educación s/Pretensión de cesación de una vía de hecho”, resol. 19/2/08; etc.

C.P.C.C.¹⁵⁶. No obstante ello, tolera que los recursos se interpongan, conjuntamente con sus fundamentos (conf. art. 56 inc. 2. del C.P.C.A.).

Cuando el proceso viene sustanciándose de acuerdo al C.P.C.C., si el recurso de apelación fue interpuesto en el “plazo” previsto en este Código (5 días en los procesos ordinario y sumario, y 2 días en el proceso sumarísimo), aunque la “forma” sea la prevista en el C.P.C.A. (es decir cuando, se expresaron conjuntamente sus fundamentos, o sea de manera prematura), lo considera igualmente procedente. Es que considera que de lo contrario, se incurriría en un exceso ritual manifiesto, frustratorio del derecho de defensa en juicio¹⁵⁷. En síntesis, no rechaza el recurso de apelación cuando fue interpuesto en término, aunque también mencione los agravios.

Esto resulta de las causas G-615-BB1 “Cooperativa Obrera Ltda. de Consumo y Vivienda c/Municipalidad de Tres Arroyos s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 25/7/08; C-2.403-MP2 “Casimiro Félix Toyos e Hijos S.A. c/A.R.B.A. s/Pretensión declarativa de certeza-otros juicios”, resol. del 22/3/11; C-3.114-BB1 “Rodríguez, José María c/Municipalidad de Coronel Rosales s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 22/3/12; C-3.237-BB1 “Barrio San Carlos S.R.L. c/Municipi-

156 Doctrina causas G-615-BB1 “Cooperativa Obrera Ltda. de Consumo y Vivienda c/Municipalidad de Tres Arroyos s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 25/7/08; C-2.403-MP2 “Casimiro Félix Toyos e Hijos S.A. c/A.R.B.A. s/Pretensión declarativa de certeza-otros juicios”, resol. del 22/3/11; C-3.114-BB1 “Rodríguez, José María c/Municipalidad de Coronel Rosales s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 22/3/12; C-3.237-BB1 “Barrio San Carlos S.R.L. c/Municipalidad de Bahía Blanca s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 31/5/12; entre otras.

157 Este criterio no ha sido seguido estrictamente, pues en la causa G-963-MP1 “Saralegui, Claudio Raúl y otro c/Municipalidad de Balcarce s/Pretensión declarativa de certeza” resol. del 18/11/08, no obstante que venía sustanciándose por el proceso ordinario del C.P.C.C., se declaró formalmente admisible el recurso de apelación, pese a haber sido interpuesto extemporáneamente de acuerdo al C.P.C.C. (aunque no conforme al C.P.C.A.), conjuntamente con su fundamentación.

palidad de Bahía Blanca s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 31/5/12; entre otras ¹⁵⁸.

Por estos mismos fundamentos, si el proceso viene sustanciándose de acuerdo al C.P.C.C., y el recurso de apelación se interpone después de vencer el “*plazo*” previsto en este Código (sin importar, que haya sido fundado conjuntamente, conforme el C.P.C.A.), decide rechazarlo por extemporáneo (causa C-2.179-BB1, “Frigorífico Calchaquí Productos 7 S.A.I.C.A. c/ Municipalidad de Bahía Blanca s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 5/7/11¹⁵⁹).

Siguiendo igual orden de ideas, en un caso que venía sustanciándose de acuerdo al proceso ordinario del C.P.C.A., y el recurso de apelación fue interpuesto en el “*plazo*” y “*forma*” previstos en este Código, considero que resultaba formalmente admisible (causa C-1.538 “Vematel S.A. c/A.R.B.A. s/Pretensión declarativa de certeza s/Incidente de apelación de medida cautelar”, resol. del 1/12/09). De ahí surge que más allá del acierto o error del trámite seguido en el caso, constituye doctrina del tribunal “no entremezclar regímenes procesales cuando desde la instancia de grado se hubo impreso un deter-

158 La misma doctrina judicial, se aplica a las vías de hecho, causas nros. G-346-NE1 “Bal Bor S.A. c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Cesación de una vía de hecho”, resol. del 6/11/08; C-1.346-MP1 “Gregoraschuck, Carina Inés c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Pretensión cesación de vía de hecho administrativa”, resol. del 29/5/09; V-1.276-NE1 “Bal Bor S.A. c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Legajo de apelación”, resol. del 11/6/09; entre otras (ídem causa V-850-BB1 “Gutiérrez, Stella Maris c/Telefónica de Argentina S.A. s/Materia a categorizar”, trámite sumarísimo, resol. del 11/9/08; y C-3002-MP1 “Viñas, Pablo c/Edea S.A. s/Pretensión de restablecimiento o reconocimiento de derechos”, trámite sumarísimo, resol. del 17/5/12).

159 El mismo criterio se aplica en los juicios de cesación de vía de hecho (causa C-2.871-BB1 “Dumrauf, Esteban Felipe c/Ministerio de Economía s/Pretensión cesación vía de hecho administrativa”, resol. del 3/11/11). En igual sentido, también se pronunció en un pretensión anulatoria, que venía siendo sustanciada por el proceso “sumarísimo” del C.P.C.C., causa C-1.530-NE1 “Ebsensen, Walter Andrés c/Municipalidad de Necochea y otro s/Pretensión anulatoria”, resol. del 14/10/09 (ídem causa C-2012-DO1 “Gandini, Soledad Cristina c/Municipalidad de la Costa s/Materia a categorizar”, trámite sumario del C.P.C.C., resol. del 6/7/10).

minado carril procesal al litigio, y ello viene consentido por los contendientes”¹⁶⁰.

c) *Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Martín*: aplica a los recursos de apelación el C.P.C.A., aunque también en algunos casos el C.P.C.C.

Los recursos de apelación se rigieron de acuerdo al C.P.C.A., en las causas nros. 526 “Akapol S.A.C.I.F.I.A. c/Municipalidad de Merlo s/Denuncia declarativa”, resol. 18/5/06 y 14/4/09; 3.958 “Banco Saenz S.A. c/Municipalidad de Merlo s/Pretensión declarativa de certeza”, sent. 9/12/13; 4.262 “Club de Campo Los Pingüinos S.A. c/A.R.B.A. y otro/a s/Pretensión declarativa de certeza-otros juicios”, resol. del 26/6/14; 1.525 “Ferraro, Carlos Javier c/Ministerio de Economía-Rentas s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 30/12/08; entre muchas otras.

Siguiendo igual orden de ideas, procedió a rechazar recursos de apelación, cuando fueron interpuestos sin expresar sus fundamentos, conforme lo requiere el art. 56 inc. 2 del C.P.C.A. (causa n° 634 “Augustoni, Pedro c/Dirección General de Rentas y Dirección Territorial de Catastro s/Acción declarativa de certeza”, resol. del 8/6/06; y 3.049 “Inter Proyectos S.A. c/Municipalidad de Hurlingham s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 8/3/12).

En cambio, se aplicaron a dichos remedios procesales las disposiciones del C.P.C.C., por ejemplo en la causa “Telecentro S.A. y otro/a c/A.R.B.A. s/Pretensión declarativa de certeza” (resol. del 11/7/13), donde se ordenó expresamente al juez *a quo* que conceda el recurso de apelación en relación, que había interpuesto temporáneamente la parte demandada (sin expresar sus agravios), contra una resolución suya que ha-

160 Doctrina causas G-615-BB1 “Cooperativa Obrera Ltda. de Consumo y Vivienda c/Municipalidad de Tres Arroyos s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 25/7/08; G-963-MP1 “Saralegui, Claudio Raúl y otro c/Municipalidad de Balcarce s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 18/11/08; C-2.179-BB1 “Frigorífico Calchaquí Productos 7 S.A.I.C.A. c/Municipalidad de Bahía Blanca s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 5/7/11; etc.

bía decretado una medida cautelar, de conformidad con lo que prescriben los arts. 242, 243, 246 y conc. del C.P.C.C.

En similar sentido, pueden verse causas nros. 950 “Divinsky, Jorge Norberto c/Municipalidad de San Miguel s/Pretensión declarativa”, resol. del 7/4/07; 994 “Anacaratte, Víctor Alfredo c/Dirección Provincial de Rentas s/Impositiva fiscal acción declarativa”, resol. del 19/6/07; 729 “Iezzi, Giuliano c/Provincia de Buenos Aires (Dir. Pcial. de Rentas y Dir. Pcial. de Catastro) s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 20/7/06; entre otras ¹⁶¹, donde también a los recursos de apelación se aplicaron las disposiciones del C.P.C.C.

d) *Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás*: aplica a los recursos de apelación los “plazos” del C.P.C.C. y la “forma” del C.P.C.A. (aunque en muchos casos directamente las disposiciones pertinentes del C.P.C.A.).

Lo expuesto resulta de la causa n° 7/06 “San Fior Automotores c/Dirección General de Rentas Provincia de Buenos Aires s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 2/10/12. Esta causa se sustanciaba de acuerdo al proceso sumario, por lo que luego de dictarse sentencia la parte demandada interpuso un recurso de apelación, en tiempo (5 días) y forma (sin expresar agravios) de acuerdo al C.P.C.C. En este estado de cosas llegó el expediente a la Alzada. En su decisión, se refirió a la disímil regulación que tienen los recursos de apelación, en el C.P.C.A. y C.P.C.C. Agregó que son cuestiones diferentes,

161 Este mismo criterio, se ha seguido con las vías de hecho, que tramitan por el proceso sumarísimo del C.P.C.C. Por ello, cuando no se cumplen los plazos (2 días) para interponer o fundar el recurso de apelación de acuerdo al C.P.C.C., procede a rechazarlos por considerarlos extemporáneos (causas nros. 303/05 “López, Rosa Cristina c/Municipalidad de San Pedro s/Cesación de vía de hecho administrativa s/queja”, resol. del 9/11/05; 956/07 “Acuña, Elizabeth c/Municipalidad de Morón s/Demanda contencioso administrativa”, resol. del 5/6/07; 1.051/07 “Parodi Zorrilla, Ana María c/Provincia de Buenos Aires s/Pretensión cesación de vía de hecho administrativa”, resol. del 1/11/07; 2.761/11 “Castro, Laura Dolores c/Dirección General de Cultura y Educación s/Pretensión cesación de vía de hecho administrativa”, resol. del 8/11/11; 2.514/12 “Romay, Eduardo Julio c/A.R.B.A. s/Pretensión cesación de vía de hecho”, resol. del 9/10/12; etc.

el plazo para deducir dicho remedio procesal, y el modo en que debe ser articulado.

Si bien con respecto al “*plazo*” consideró que debía seguirse el C.P.C.C. (tal como lo había decidido anteriormente en la causa n° 375 “Safi S.R.L. c/Municipalidad de Rojas s/Pretensión declarativa de certeza” resol. del 1/12/09 ¹⁶²), estimó que no debía ocurrir lo mismo con relación a la “*forma*”. Con respecto a esto último, señaló que debía compatibilizarse la normativa específica del C.P.C.A., con las reglas generales del C.P.C.C. Añadió, en igual sentido, que sólo cabe recurrir a éstas últimas cuando no son incompatibles con el C.P.C.A., conforme lo establece su art. 77.

Sobre la base de estos fundamentos, y como el recurso de apelación de la parte demandada había sido interpuesto en término, aunque sin expresar sus fundamentos, decidió finalmente declarar su inadmisibilidad formal ¹⁶³. En síntesis, conforme este criterio jurisprudencial el recurso de apelación se debe interponer en el plazo del C.P.C.C. (5 días procesos ordinario y sumario; y 2 días proceso sumarísimo; conf. arts.

162 En sentido concordante, puede verse la causa n° 688 “Elgue, Bernardo Martín a. c/Ministerio de Economía-Rentas s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. 23/4/09. Este juicio tramitaba como sumarísimo, por lo que la parte demandada interpuso su recurso de apelación, y cuando le fue concedido por el juez *a quo*, procedió a fundarlo pero vencido el plazo de 2 días, por lo que fue rechazado por extemporáneo.

163 Sin embargo, no se puede ser concluyente sobre este tema, atento que son muchas las causas donde los recursos de apelación se sustanciaron de acuerdo a las reglas del C.P.C.A., y fueron considerados formalmente procedentes. En tal dirección pueden verse las siguientes, nros. 389 “Fernández, Juan José c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 27/9/07; 1072 “Marchiano, Eric Armando Jesús c/Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.) s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 1/2/11; 1715, “Agroconsult S.A. c/Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.) s/Pretensión declarativa de certeza s/Incidente de apelación”, resol. 16/12/13; 1.348 “Báez, Francisco Javier c/Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.) s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 24/4/12; 1593 “Gallo, Juan Carlos c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Pretensión declarativa de certeza-otros juicios”, resol. 18/2/14; 1775 “Pedro Balestrino e Hijos S.A.C.I.yA. y otros c/A.R.B.A. s/Pretensión declarativa de certeza”, resol. del 22/4/14; entre otras.

244, 496 inc. 2 y conc. C.P.C.C.), conjuntamente con sus fundamentos (art. 56 inc. 2 del C.P.C.A.)¹⁶⁴.

164 Una situación similar, se observa con respecto a las vías de hecho, pues se han considerado aplicables las reglas del C.P.C.A., tanto al plazo como a la forma del recurso de apelación (causa n° 1.284, “Danone Argentina S.A. y otro c/Municipalidad de Chacabuco s/Pretensión cesación vía de hecho administrativa”, resol. del 12/10/12). Sin embargo, también se han aplicado los plazos del C.P.C.C., sin importar que se haya utilizado la forma del C.P.C.A. (causa n° 576 “Solana, Manuel Aníbal c/Municipalidad de Lincoln s/Pretensión cesación vía de hecho administrativa”, resol. del 14/10/08).

EL REQUISITO DEL *SOLVE ET REPETE* EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO BONAERENSE

Sebastián Alberto MÉNDEZ

SUMARIO: I. Introducción.- II. Concepto y fundamentos.- III. Su regulación en el Código Varela.- IV. El pago previo en el Código Fiscal.- V. El régimen del art. 19 del CCA (ley 12.008 y modificatorias). A) Conceptos comprendidos y excluidos. B) Oportunidad para dar cumplimiento con el *solve et repete*. C) Excepciones a la exigibilidad del pago previo. D) Acreditación y prueba de la excepción prevista en el art. 19, inc. 3, apartado “a” del CCA. E) Formas de sustitución del pago previo. 1) El criterio tradicional de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires. 2) La injusticia derivada de una aplicación estricta del criterio tradicional. 3) La morigeración del criterio de la Suprema Corte en la causa “Kel Ediciones S.A.”. 4) Condiciones necesarias para que el depósito judicial resulte eficaz a fin de cumplimentar el pago previo. F) Improcedencia de medida cautelar para impedir la aplicación del *solve et repete*. G) Devolución del monto pagado en concepto de *solve et repete* en caso de sentencia judicial estimatoria de la pretensión. H) La constitucionalidad del *solve et repete* en la jurisprudencia del fuero contencioso administrativo bonaerense.- VI. A modo de conclusión

I. Introducción

En el presente trabajo analizaremos instituto del *solve et repete*, cuyos antecedentes más remotos se pueden encontrar en el Derecho Romano, particularmente en tiempos de la República ¹.

Esta regla, que en su acepción más amplia implica que “la impugnación de cualquier acto administrativo que implique liquidación de un crédito a favor del Estado sólo es posible si

1 GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Tomo II, 10ª edición, La Ley, 2010, pág. 787.

el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute”², tuvo durante su apogeo una modesta difusión en el Derecho Comparado, y se encuentra hoy en franco retroceso³.

No obstante ello, el ordenamiento procesal administrativo bonaerense la mantiene vigente, razón por la cual emprendemos su estudio. Nuestro análisis se centrará en las cuestiones prácticas que hacen el funcionamiento de esta regla, abordadas desde el prisma de la jurisprudencia del fuero contencioso administrativo provincial.

II. Concepto y fundamentos

El instituto del pago previo o *solve et repete*, en el ámbito procesal administrativo se presenta como un presupuesto de admisibilidad, como una condición o requisito prejudicial, de modo tal que la impugnación judicial de ciertos actos administrativos determinativos de créditos a favor del Estado, sólo podrá efectuarse luego de haberse pagado la suma respectiva⁴.

Se han esbozado distintos fundamentos de este instituto. Así, desde un plano netamente jurídico, se ha sostenido que el *solve et repete* resulta una consecuencia de la presunción de legitimidad y de la ejecutoriedad de los actos administrativos; por otro lado, se ha considerado que la finalidad de este instituto es la de preservar el normal desenvolvimiento de las finanzas públicas y en la finalidad práctica de que la actividad

2 GARRIDO FALLA, Fernando, *Tratado de Derecho Administrativo*, Vol. I (Parte general), 3ª ed., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1964, p. 523; citado por CASAS, José O., “La revisión judicial de la acción administrativa en materia tributaria”, en CASSAGNE, Juan C. (Director), *Derecho Procesal Administrativo*, Tomo 2, Hammurabi, pág. 1390.

3 CASAS, José O., “La revisión judicial...”, op. cit., pág. 1393.

4 VILLAFANE, Homero Miguel, “El ‘solve et repete’ en el nuevo proceso contencioso administrativo de la provincia de Buenos Aires”, LLBA 2005-241.

del Estado no resulte perturbada por dilaciones en la oportuna percepción de los tributos ⁵.

La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, en la causa “Arenera Zárate S.A.” ⁶, consideró que el pago previo o *solve et repete* constituye un presupuesto procesal de aquellas pretensiones que se dirigen a cuestionar actos administrativos que imponen obligaciones tributarias de dar sumas de dinero (cfr. doct. Sup. Corte Bs. As., causa B. 56.707, “Carba S.A.”, res. Del 23/4/2008).

Agregó el referido tribunal que “tal recaudo de admisibilidad persigue poner a resguardo el cobro de los montos determinados como deuda por el organismo recaudador, evitando que el contribuyente deudor se insolvente (cfr. doct. *Fallos*, 331:2480, por remisión al dictamen del procurador), y preservando de tal modo el normal desenvolvimiento de las finanzas públicas, poniéndolas a cubierto de argucias procesales o posibles excepciones dilatorias (cfr. doct. Sup. Corte Bs. As., causas B. 53.289, ‘Zaiden’, sent. del 3/12/1991; B. 55.090, ‘Mar del Ostende S.R.L.’, sent. de 21/9/1993; B. 64.768, ‘Aguas Argentinas S.A.’, sent. de 27/9/2006). Ello es así, en el entendimiento de que diferir el pago de un gravamen a la decisión de los tribunales constituiría un inconveniente peligroso, pues dejaría a la Administración en condiciones de no atender sus obligaciones, tendientes a la satisfacción del interés de la colectividad (cfr. doct. Sup. Corte Bs. As., causas B. 55.090, ‘Mar del Ostende S.R.L.’, cit.; B. 64.768, ‘Aguas Argentinas S.A.’, cit.)”.

Por su parte, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Martín, en la causa “Municipalidad

5 CASSAGNE, Juan Carlos-Perrino, Pablo Esteban, *El Nuevo Proceso Contencioso Administrativo en la Provincia de Buenos Aires*, LexisNexis, 2006, págs. 305/306; VILLAFANE, Homero Miguel: “El ‘solve et repete’...”, op. cit.; SC-BA, causas B.54.772, B.58.642 y B.55.927, entre otras.

6 CCAMP, causa N° C-2453-DO1, “Arenera Zárate S.A.”, sent. del 7/3/2013.

de Chacabuco”⁷, sostuvo que “el principio del *solve et repete* no descansa en la presunción de solvencia del fisco sino en la presunción de legitimidad de los actos administrativos (cfr. SCBA, B. 55.927, I. 6-6-1995)”.

En definitiva el *solve et repete* opera en el ámbito procesal administrativo, constituyendo un reforzamiento de la autotutela ejecutiva al condicionarse la posibilidad de impugnar la decisión administrativa que determina un crédito a favor del Estado a su efectivo pago⁸.

III. Su regulación en el Código Varela

El Código Varela receptó este requisito de admisibilidad en su art. 30. Dicha norma establecía expresamente que “Cuando la resolución administrativa que motivase la demanda, en su parte dispositiva, ordenase el pago de suma alguna de dinero, proveniente de liquidación de cuentas o de impuestos, el demandante no podrá promover la acción sin abonar previamente la suma referida”.

En la nota al mentado artículo, el doctor Luis V. VARELA, explica cuál es el fundamento de esta disposición. En tal sentido, señala que “Es un principio universal que, siempre que se trate de impuestos o de obligaciones pecuniarias para con el Estado, el contribuyente o deudor no puede promover una acción contra la autoridad, sin previamente, abonar la suma que la resolución administrativa determine. Esto tiene su aplicación no sólo en la presunción de legalidad y verdad que acompaña a los actos del poder público, sino también en la necesidad de que las rentas con que el Estado cuenta para la administración sean percibidas en la oportunidad que la ley determina”.

7 CCASM, causa N° 237/05, “Municipalidad de Chacabuco”, res. del 30/8/2005.

8 Conf. CASSAGNE-PERRINO, *El Nuevo Proceso...*, op. cit., pág. 307.

IV. El pago previo en el Código Fiscal

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t.o. 2011) en sus arts. 119 y 131 contempla esta regla. El primero de los preceptos establece que “La resolución dictada por la Autoridad de Aplicación en los recursos de reconsideración quedará firme con la notificación de la misma, quedando a salvo tanto el derecho del contribuyente de acudir ante la Justicia, como el derecho del Fiscal de Estado a manifestar oposición en idéntica forma”.

“Será requisito de admisibilidad de la demanda el previo pago del importe de la deuda en el concepto de los impuestos cuestionados. No alcanza esta exigencia al importe adeudado por multas o sanciones”.

Por su parte, el art. 131 del Código en cuestión dispone lo siguiente: “Contra las decisiones definitivas del Tribunal Fiscal, el contribuyente o responsable y el Fiscal de Estado podrán interponer demanda ante la Justicia”.

“En el caso de los contribuyentes o responsables, la demanda contra la confirmación de la resolución determinativa en materia de gravámenes tendrá como requisito de admisibilidad el previo pago de los importes de los gravámenes cuestionados”.

“Por el contrario, de tratarse de la confirmación de multas impuestas por la Autoridad de Aplicación, no se exigirá tal requisito”.

V. El régimen del art. 19 del CCA (ley 12.008 y modificatorias)

El Código Procesal Contencioso Administrativo bonaerense (ley 12.008 y modificatorias), contempla el requisito del *solve et repete* en su art. 19. La norma en cuestión establece: “1. Será obligatorio el pago previo a la interposición de la demanda, cuando se promueva una pretensión contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero.

2. Antes de correr traslado de la demanda, el juez verificará el cumplimiento de este requisito procesal, a cuyo fin procederá a intimar al demandante el pago de la suma determinada, con exclusión de las multas y recargos, dentro del plazo de diez (10) días, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibles la pretensión.

3. El pago previo no será exigible cuando:

a) Su imposición configurase un supuesto de denegación de justicia.

b) Se deduzca una pretensión meramente declarativa. En este supuesto la autoridad provincial o municipal tendrá derecho a promover contra el demandante el correspondiente juicio de apremio”.

A) Conceptos comprendidos y excluidos

La norma en cuestión restringe el ámbito de aplicación de este instituto a los supuestos en los que se interponga una pretensión contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero. Incluso dentro de este acotado ámbito de aplicación, el código limita el alcance del pago previo a determinados rubros, excluyendo expresamente otros.

Resulta obvio que el capital, es decir, la suma determinada en concepto de tributo, se encuentra alcanzado por la exigencia del pago previo y que por expresa disposición legal las sumas que se hayan liquidado en concepto de multas y recargos se encuentran excluidas de su alcance.

Más confusa es la situación respecto de los intereses devengados por falta de pago.

La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata considera que los intereses no se encuentran alcanzados por el requisito del *solve et repete*⁹, mientras que

⁹ CCALP, causa N° 13.412, “Surtigas S.A.”, res. del 29/11/2012 y causa 13.063, “Clínica Privada Monte Grande S.A.”, res. del 12/11/2013.

la Cámara de San Martín, luego de transitar en un primer momento por la misma tesitura ¹⁰, posteriormente modificó su criterio considerándolos alcanzados por el recaudo del pago previo ¹¹.

La Suprema Corte tiene dicho que la exigibilidad del pago previo está sujeta a la existencia de una liquidación administrativa que determine concretamente el monto adeudado ¹², por lo tanto, ante la ausencia de una liquidación firme que comprenda los intereses resulta correcto depositar la suma originalmente determinada, pues no es a la actora a quien corresponde practicar la liquidación ¹³. En definitiva la Suprema Corte considera que los intereses están alcanzados por el requisito del pago previo siempre y cuando se encuentren comprendidos en una liquidación administrativa firme.

B) Oportunidad para dar cumplimiento con el solve et repete

En lo que respecta a la oportunidad en que debe darse cumplimiento con esta exigencia, se debe señalar que, si bien al igual que en el régimen anterior, se trata de una exigencia o recaudo prejudicial, por lo que el accionante debe acreditar el pago de la suma determinada en el acto objeto de impugnación en forma previa a la interposición de la demanda, su incumplimiento no lleva, sin más, a la declaración de inadmisibilidad de la pretensión (como ocurría en el régimen del Código Varela), pues el art. 19 inc. 2 del CCA contempla la

10 CCASM, causa 2363, “Sauma Automotores”, res. del 30/8/2011.

11 CCASM, causa 3027, “Atanor S.A.”, res. del 18/9/2012.

12 Conf. SCBA, causa B.48.288 “R.P. Scherer Arg SAIC” del 21/12/1982; AyS 1987-V-535 y 1990-II-329.

13 AyS 1987-II-613.

posibilidad de subsanar tal deficiencia en el plazo de diez días a contar desde la intimación formulada por el juez ¹⁴.

El juez tiene dos oportunidades para expedirse respecto del cumplimiento del requisito del pago previo.

a) La primera oportunidad es cuando realiza el examen de oficio de la admisibilidad de la pretensión. En dicha etapa el juez se encuentra compelido a evaluar la presencia de los recaudos de procedibilidad de la acción para habilitar la instancia judicial antes de dar traslado de la demanda. En lo que respecta al recaudo del pago previo, del juego armónico de los arts. 19 y 31 del Código Contencioso Administrativo se desprende que, si el juez constata que el mismo resulta exigible y que no se ha cumplimentado, debe intimar al accionante para que en el plazo de 10 días lo efectivice, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibile la pretensión.

b) Una vez superada esa etapa procesal (etapa de análisis de admisibilidad formal de la pretensión), sin que el juez haya advertido la falta de cumplimiento del pago previo, o habiendo eximido al accionante de su cumplimiento en los términos del art. 19 inc. 3 “a” del CCA, queda a disposición de la demandada la posibilidad de plantear una excepción de inadmisibilidad de la pretensión en los términos del art. 35 inciso 1° apartado i) del CCA. El art. 36 del Código establece las atribuciones del juez en cuanto al alcance de la admisión de las excepciones, señalando, la lisa y llana declaración de inadmisibilidad frente a la constatación del incumplimiento del recaudo del pago previo, cuando éste sea exigible (art. 36 inciso 2° apartado “d” del CCA).

Si bien, una interpretación literal del régimen establecido en el CCA parecería indicar que la intimación de pago sólo procede cuando el juez, de oficio, al realizar el análisis de admisibilidad formal de la pretensión comprueba que no se ha dado cumplimiento con el pago previo, nada obsta a que dicha intimación se formule también cuando se haga lugar a la excepción de inadmisibilidad contemplada en el art. 35

14 Conf. VILLAFANE, Homero Miguel, “El ‘solve et repete’...”, op. cit.

inc. 1 apartado i) del CCA. No obstante que del art. 36 inc. 2 apartados c) y d) pareciera derivarse que el juez debe declarar la inadmisibilidad de la pretensión sin permitir al accionante subsanar la falta de pago previo, se ha admitido jurisprudencialmente (por aplicación del principio *in dubio pro actione* y por considerar al *solve et repete* un requisito susceptible de ser subsanado) la posibilidad de intimar a su cumplimiento en esta etapa.

Así, el Juzgado de 1ª Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 2 del Departamento Judicial La Plata ¹⁵, al hacer lugar a la excepción de inadmisibilidad de la pretensión articulada por la Fiscalía de Estado de conformidad a lo establecido en los artículos 19 y 35 inc. i) del CCA, en virtud de no haberse dado cumplimiento al requisito del pago previo previsto en forma obligatoria por la primera de tales disposiciones, intima a la firma actora y a sus socios gerentes para que dentro del plazo de diez días cumplan la exigencia de pago previo bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibile la pretensión (art. 19 incs. 1 y 2, CCA).

La Suprema Corte ha adoptado una postura poco clara. En la causa “Aguas Argentinas S.A.” ¹⁶, señaló que “cabe observar que la necesidad de intimar al cumplimiento del requisito procesal del pago previo sólo resulta procedente para el caso de no haberse sustanciado la demanda, circunstancia que difiere claramente de la situación bajo examen (art. 19 inc. 2º de la ley 12.008 -texto según ley 13.101-)”. Por tal motivo hizo lugar a la excepción articulada y declaró la inadmisibilidad de la demanda.

No obstante, posteriormente en la causa “Kel Ediciones S.A.” ¹⁷, la Suprema Corte, al hacer lugar a la excepción in-

15 JCA N° 2 LP, causa N° 545, “D`Archivo”, res. del 22/8/2008.

16 SCBA, causa B. 64.768 “Aguas Argentinas S.A. c/Provincia de Bs. As.”, res. del 27/9/2006.

17 SCBA, causa B.65.727 “Kel Ediciones S.A. y otra c/Provincia de Bs. As. (Dcción. Rentas)”, res. del 29/9/2010.

terpuesta por la Fiscalía de Estado, intimó a la actora “a dar cumplimiento a la exigencia del pago previo de las sumas que cuestiona en concepto de obligaciones tributarias, con apercibimiento de desestimar por inadmisibles la pretensión (art. 19 incs. 1º y 2º; 35 inc. 1º, ‘i’ y 36 inc. 2º, ‘c’ de la ley 12.008 -texto según ley 13.101-; causas B. 65.256 ‘Red Hotelera Iberoamericana S.A.’, res. del 24-XI-2004 y sus citas; B. 64.768 ‘Aguas Argentinas S.A.’, res. del 27-IX-2006)”.

Cabe destacar que no se desprende de los considerandos de la resolución cuáles fueron los motivos del cambio de criterio. Por el contrario, en la parte resolutive se cita la causa “Aguas Argentinas” que sentó el criterio contrario.

Consecuentemente, la parte actora puede entonces dar cumplimiento con el requisito del art. 19 del CCA en forma previa a la interposición de la demanda y acreditar el mismo acompañado el comprobante de pago con la demanda ¹⁸. También podrá hacerlo con posterioridad a la interposición de la misma, ya sea voluntariamente antes de que el juez se pronuncie respecto de la admisibilidad formal de la pretensión y ordene el traslado de la demanda, o mediando intimación oficiosa del juez o a consecuencia del acogimiento de la excepción prevista en el art. 35 inc. 1 apartado i) del CCA.

No obstante, cabe admitir también la posibilidad de cumplimiento voluntario no sólo con posterioridad a la notificación de la demanda sino incluso luego de planteada la excepción de inadmisibilidad por incumplimiento del recaudo en estudio.

Así, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, en la causa “Constructora Sudamericana SRL” ¹⁹, en un pronunciamiento sumamente interesante y esclarecedor, analizó si el hecho de haber abonado la actora

18 Conf. CONDORELLI, Enrique L., “Aspectos esenciales del *solve et repete* en la Provincia de Buenos Aires: a diez años de su funcionamiento”, en *Práctica Integral Buenos Aires*, Año VI, N° 61, Marzo 2014, Errepar, pág. 38

19 CCAMP, causa G-1231-BB1 “Constructora Sudamericana SRL”, res del 17/12/2009.

la suma correspondiente al cumplimiento del requisito del *solve et repete* luego de interpuesta y sustanciada la excepción de inadmisibilidad (por incumplimiento del recaudo previsto en el art. 19 del CCA) planteada por la Municipalidad demandada, importó una subsanación tardía y no prevista de un requisito procesal de la acción (lo que conllevaría el rechazo de la pretensión de actora).

La Cámara consideró que “del juego armónico de los artículos 19 y 31 del C.P.C.A. se desprende una etapa de examen oficioso de admisibilidad de la pretensión por parte del juez de la causa, quien se encuentra compelido a evaluar la presencia de los recaudos de procedibilidad de la acción para habilitar la instancia judicial antes de dar traslado de la demanda. Así, en el particular supuesto del recaudo del pago previo, frente a la constatación de que aquél resulta exigible y que no se ha cumplimentado, el magistrado debe intimar al accionante para que en el plazo de 10 días lo efectivice, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibile la pretensión”.

Agregó el tribunal que “sorteado el mentado estadio procesal sin que se haya dado cumplimiento al recaudo -como aconteció en la especie frente a la ausencia de intimación por parte del *a quo* a pesar de haber ordenado el traslado de la demanda (cfr. fs. 109)- queda a disposición de la accionada la posibilidad de plantear una excepción de inadmisibilidad de la pretensión en los términos del art. 35 inciso 1° apartado i) del C.P.C.A., circunstancia que aconteció en la especie según escrito de fs. 165 y que motivara la sustanciación de fs. 170 y el responde de fs. 172. Bajo la plataforma normativa reseñada y a tenor del derrotero procesal indicado, el ordenamiento ritual contencioso administrativo delimita en el art. 36 las atribuciones del magistrado de grado en cuanto al alcance de la admisión de las excepciones, señalando -para el caso particular examinado- la lisa y llana declaración de inadmisibilidad frente a la constatación del incumplimiento del recaudo del art. 19 del C.P.C.A. cuando éste sea exigible [cfr. art. 36 inciso 2° apartado d) del C.P.C.A.]”.

La Cámara considera que desde esta perspectiva, pareciera asistirle razón a la Municipalidad demandada en su crítica al pronunciamiento del juez de grado que impugna. Sin embargo, señaló que la solución que se propone en el escrito recursivo, al intentar que la Cámara omita ponderar el hecho del posterior pago de la suma reclamada en el acto impugnado en el presente proceso, conlleva “la consagración de un excesivo rigor formal (cfr. C.S.J.N. *Fallos*, 324:3722, por remisión al dictamen del Procurador General), incompatible con lo dispuesto por el art. 15 de la Constitución de la Provincia y por ello contrario al principio *favor actionis* (doctr. causas C.S.J.N., *Fallos*, 311:689; 312:1017; 312:1306; entre otros; S.C.B.A., causas B. 51.974, ‘Choix’, sent. del 21-VI-2000 y B. 57.700 ‘Montes de Oca’, sent. del 10-IX-2003)”.

Luego de citar los precedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema de la Nación y de la Suprema Corte local que dan cuenta del fundamento y finalidad del *solve et repete*, como así también de aquellos otros precedentes en los que se ha morigerado su aplicación mediante la consagración de numerosas excepciones, y de recordar que ha sido el propio legislador provincial quien le ha quitado el rigorismo de otros tiempos al recaudo examinado, dejando en manos de los jueces la posibilidad de no exigirlo cuando pudiera configurarse un supuesto de denegación de justicia (art. 19 inc. 3 “a” del CCA), la Cámara concluyó que “frente a tal escenario normativo y jurisprudencial, mal podría convalidarse la declaración de inadmisibilidad de la pretensión en supuestos cuando -como en la especie- previo a resolverse la defensa de inadmisibilidad de la pretensión, la parte actora satisfizo el recaudo del art. 19 del C.P.C.A. cuando éste pudiere ser exigible. Como bien enseña la Ministra Argibay en su voto (cfr. C.S.J.N. *in re* S 451. XL. Recurso de hecho ‘Serdoch, Eduardo Manuel c/Administradora Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva’, sent. de 22-05-2007), la prescindencia del más mínimo escrutinio orientado a establecer la veracidad del pago declarado, confiere a la regla *solve et repete* un alcance inconstitucional”.

C) *Excepciones a la exigibilidad del pago previo*

En el inc. 3 del art. 19 se han contemplado dos excepciones a la exigibilidad del pago previo, las que parecen seguir los lineamientos jurisprudenciales establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia.

Se trata de los siguientes supuestos: a) Cuando su imposición configurase un supuesto de denegación de justicia ²⁰, y b) Cuando se deduzca una pretensión meramente declarativa ²¹, sin perjuicio, en este caso, de la facultad estatal de promover la ejecución fiscal por vía de apremio.

D) *Acreditación y prueba de la excepción prevista en el art. 19, inc. 3, apartado “a” del CCA*

Respecto de las citadas excepciones a la exigibilidad del pago previo, resulta de particular interés la consagrada en el apartado “a” del inc. 3 del art. 19, particularmente en lo que hace a su acreditación y prueba.

La Suprema Corte local tradicionalmente aplicó en forma estricta la regla del *solve et repete* sin morigeraciones. Así, en la causa “Aguas Argentinas S.A.” ²², luego de recordar que es doctrina reiterada de la Corte Suprema de la Nación que la exigencia del pago previo como requisito de viabilidad de recursos judiciales no es contraria -en sí- a los derechos de igualdad y defensa en juicio (*Fallos*, 155:96; 261:101; 278:188; 307:1753, entre otros) y de reconocer que “es dable admitir la posibilidad de atenuar el rigorismo del

20 Conf. CSJN *Fallos*, 285:302, 319:3415, 321:1741, 322:1284; 324:3722, entre otros. Esta excepción parece ser una válvula de escape a una posible declaración de inconstitucionalidad de la norma, y permite armonizar el precepto en cuestión con el principio de tutela judicial continua y efectiva y de acceso irrestricto a la Justicia consagrados en el art. 15 de la Constitución provincial.

21 Conf. CSJN *Fallos*, 310:606, 311:1459, 311:2104, 312:1003, entre otros.

22 SCBA, causa B. 64.768, “Aguas Argentinas S.A.”, res. del 27/9/2006.

principio *solve et repete* en eventuales supuestos de excepción que involucren situaciones patrimoniales concretas de los obligados, a fin de evitar que el pago previo se traduzca en un real menoscabo de garantías que cuentan con protección constitucional (*Fallos*, 285:302 y 322:337), ello es a condición de que el interesado, además de alegar la desproporción del monto intimado o la falta inculpable de los medios necesarios para hacer frente al pago del tributo (cfr. *Fallos*, 295:314; 319:3415 y ‘Agropecuaria Ayui S.A.’, sentencia del 30-VI-1999, entre otras), aporte elementos precisos de juicio que constituyan índices reveladores de su estado patrimonial particular (*Fallos*, 250:208; y votos de los doctores Fayt, Lorenzetti y Argibay en la causa CSJN C.3669.XXXVIII. ‘Centro Diagnóstico de Virus S.R.L. c/Administración Federal de Ingresos Públicos-DGI’, sentencia del 16-IX-2004)”, consideró que a fin de exceptuar al accionante del cumplimiento del *solve et repete* era necesario que se evalúe la situación patrimonial concreta de los obligados puesto que sólo de ese modo puede apreciarse si ese pago previo se traduce en un real menoscabo de la defensa en juicio. También remarcó que “no basta, por consiguiente, atender únicamente a la desproporción entre el importe exigido y el patrimonio sino más bien, a la posibilidad de que se torne ilusorio en función del desapoderamiento de bienes que podría significar (cfr. causa B. 65.684, ‘Albezan S.R.L. y otros’, res. del 24-VIII-2005)”. Finalmente valoró que “la accionante -mediante la documentación acompañada- no cumple con su carga de probar a través de índices reveladores, la desproporcionada magnitud en relación a la concreta capacidad económica y la falta inculpable de los medios pertinentes para enfrentar la erogación, limitándose a plantear -en términos hipotéticos- para el caso la imposibilidad de pago, e indicando solamente balances imprecisos y autorreferenciales con meras esquematizaciones genéricas acerca de los flujos de inversión y el impacto de la crisis, montos en ejecución y actividad comercial con que la firma prestadora se identifica”.

No obstante, posteriormente, en la causa “Carba S.A.”²³, la Suprema Corte flexibilizó su tradicional criterio restrictivo en la materia. En el caso, la actora había logrado demostrar mediante una pericia contable que la suma correspondiente a la tasa municipal reclamada, era de similar orden de magnitud de los principales rubros del costo de la actividad gravada. El tribunal consideró que “acreditada la desproporcionada magnitud respecto de la concreta capacidad económica del accionante que torna ilusorio su derecho en razón del importante desapoderamiento de bienes que significaría su cumplimiento (cfr. *Fallos*, 247:181; 250:208; 307:1753 y 312:2490), no resulta exigible el pago previo (art. 19 ap. 3º, ley 12.008, texto según ley 13.101), pues verosímilmente obstaculiza el acceso a la justicia (art. 15 de la Constitución provincial)”.

La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata, en la causa “D’Archivo”²⁴, señaló que si bien no resultaría exigible el pago previo cuando su imposición configurase un supuesto de denegación de justicia, por encontrarse verosímilmente obstaculizado el acceso a la Justicia, tal situación no se encontraba configurada en el caso. Ello así pues no se logró probar que la exigencia del pago previo de la cantidad dineraria determinada por el organismo recaudador, configuraría un grave menoscabo al derecho de defensa de los actores, desde que no se acreditan datos de los cuales resulte la imposibilidad inmediata de obtener recursos para cubrir el recaudo formal aludido, ni, por ende, que su cumplimiento acarrearía un supuesto de denegación de justicia en los términos del art. 19 inc. 3, apartado “a” del CCA, o que promedien las circunstancias que excluyan su exigibilidad en este caso.

Respecto de esta última manifestación, corresponde tener presente que, en la causa “Borettini”²⁵, la Cámara platense hizo lugar a la apelación y dejó sin efecto la resolución del Juz-

23 SCBA, causa B. 56.707, “Carba S.A.”, res. del 23/4/2008.

24 CCALP, causa N° 9746, “D’Archivo”, res. del 3/6/2010.

25 CCALP, causa N° 4743-M, “Borettini”, res. del 12/4/2007.

gado de 1ª Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 de Bahía Blanca que intimaba al cumplimiento del pago previo. Señaló que la pretensión articulada reconoce, en el cuestionamiento de la conducta administrativa, la invocación de la regla del debido proceso adjetivo, en cuanto es la forma en que la obligación tributaria ha sido determinada a través del procedimiento establecido en el artículo 50 del Código Fiscal -t.o. 2004 y modif.- y su reglamentación (conocido como liquidación *express*), la razón de sus agravios. Por lo tanto, entendió que al quedar centrada la polémica en la imposibilidad de ejercicio del derecho de defensa en sede administrativa, exigir el pago previo en el caso configuraría un supuesto de denegación de justicia en los términos del artículo 19 inc. 3 “a” del CCA²⁶; pues, si ésa es la condición para reivindicar la garantía constitucional, que se le reprocha insatisfecha al acto administrativo, la exigencia del pago previo desborda los límites de lo razonable.

El mismo tribunal, en la causa “López”²⁷, confirmó el rechazo de la excepción de pago previo dispuesta por el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 2 de La Plata, con cita del precedente “Borettini”, destacando que la imposibilidad del ejercicio del derecho de defensa en sede administrativa denota que la exigencia del pago previo, en el caso configuraría un supuesto de denegación de justicia en los términos del art. 19 inc. 3, apartado “a” del CCA, por exceder los límites de lo razonable ante la reivindicación de la garantía constitucional.

Por su parte, el Juzgado de 1ª Instancia en lo Contencioso Administrativo n° 3 de La Plata, en la causa “Enod S.A.”²⁸, consideró que en el caso la accionante había logrado *prima facie* demostrar “que el pago del tributo cuestionado le ocasionaría una afectación patrimonial de importancia (ver, do-

26 Conf. CCALP, causa N° 3905 “Berstein”, res. del 5/12/2006.

27 CCALP, causa N° 11.550, “López”, res. del 22/3/2011.

28 JCA N° 3 LP, causa N° 17.441 “Enod S.A.”, res. del 8/11/2011.

cumentación, estados contables y certificación contable acompañados como anexos XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX y XXI del expediente N° 16.877 en el que tramitó la medida cautelar anticipada vinculada a la pretensión articulada en autos -fs. 211/290- y copia de la certificación contable respecto de la situación patrimonial del co-accionante, Sr. Lápiduz, obrante a fs. 20/23 de autos), en función de la desproporcionada magnitud del monto reclamado respecto de la concreta capacidad económica de los accionantes, tornando ilusorios sus derechos en razón del importante desapoderamiento de bienes que significaría el cumplimiento del *solve et repete* (cfr. *Fallos*, 247:181; 250:208; 307:1753 y 312:2490)". Por lo tanto, entendió que el caso encuadraba "en la previsión contemplada en el inc. 3 del art. 19 del CCA debiéndose, en consecuencia, eximir a los accionantes de cumplir con el requerimiento procesal del *solve et repete*, pues verosíblemente obstaculiza el acceso a la justicia (art. 15 de la Constitución provincial; SCBA causa B. 56.707, 'Carba S.A. contra Municipalidad de Tandil', Sent. del 23-IV-2008)".

La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de San Martín, consideró que corresponde excluir al accionante de la aplicación del pago previo siempre que demuestre en forma contundente la imposibilidad de pago o que el contribuyente deba desprenderse de algún bien de su patrimonio para hacer frente a la obligación ²⁹.

La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, en la causa "Centro Integral del Computador SRL" ³⁰, eximió del cumplimiento del *solve et repete* a la firma actora, por considerar acreditado, mediante un dictamen pericial, que la misma presentaba una endeble situación patrimonial en relación a la deuda determinada por el ente

29 CCASM, causa N° 905, "Loreal Argentina S.A.", res. del 30/4/2007; y causa N° 906/07, "CCBA S.A.", res. del 22/6/2007.

30 CCALP, causa N° D-2152-MP1, "Centro Integral del Computador SRL", res. del 13/12/2012.

recaudador provincial, lo que determinaba la incapacidad económica de la accionante para afrontar el depósito del monto tributario impugnado.

Dicho tribunal también excluyó de la aplicación de este recaudo a una sociedad quebrada ³¹, pues al encontrarse en tal estado, mal podría efectuar maniobras fraudulentas tendientes a insolventarse o dilatar el proceso, cuando la administración y liquidación de sus bienes se encuentra a cargo del Juez del proceso universal. Asimismo, consideró que “más allá de la imposibilidad de pago por mediar decreto de falencia -y consecuente desapoderamiento-, imponer a la parte recurrente el cumplimiento -pago previo- de la determinación tributaria emergente de la resolución administrativa dictada -aquí impugnada-, conllevaría la anticipación de un pago por parte de la fallida con evidente afectación de la regla *pars conditio creditorum*, de raigambre concursal (art. 16 de la ley 24.522), lo que en modo alguno tampoco luce admisible”. No obstante, desestimó el pedido de similar alcance, formulado por una persona física, responsable solidaria respecto de una sociedad quebrada, pues consideró que los efectos de la quiebra no podían proyectarse hacia la situación particular del peticionante ³².

Cabe señalar que la situación de los síndicos concursales que se presentan impugnando actos determinativos de obligaciones tributarias en los que se los considera responsables solidarios, ha merecido un tratamiento particular. Así, el Juzgado de 1ª Instancia en lo Contencioso Administrativo n° 1 de La Plata, en la causa “Gibert” ³³, consideró que se encontraban reunidas las condiciones establecidas en el apartado “a” del inc. 3 del art. 19 del CCA, toda vez que el accionante logró acreditar, *prima facie*, “la imposibilidad de afrontar el pago en cuestión, de acuerdo con las probanzas agregadas en

31 CCALP, causa N° D-1815-MP2, “Norpetrol S.A.”, res. del 28/4/2011.

32 CCALP, causa N° D-1813-MP2, “Sierra Martínez”, res. del 19/5/2011.

33 JCA N° 1 LP, causa N° 16382, “Gibert”, res. del 29/3/2010.

el incidente de beneficio de litigar sin gastos, que asimismo se trata de una persona física a quien se le pretende hacer solventar una obligación que excede la disponibilidad económica de cualquier ciudadano y a quien se le endilga responsabilidad por el hecho de haber ejercido la función de síndico concursal, no existiendo disposición alguna en la ley de concursos y quiebras que lo obligue de forma solidaria e ilimitada por las deudas contraídas por el fallido”. Concluyó que dichas circunstancias evidenciaban que en el caso la exigencia del *solve et repete* configuraría un claro supuesto de denegación de justicia, que amerita su no aplicación al caso (art. 19 inc. 3 ap. “a” del C.C.A. y art. 15 de la CPBA), por lo que resolvió rechazar la excepción de pago previo opuesta por la demandada y eximir al accionante del cumplimiento del recaudo establecido en el art. 19 del CCA.

E) Formas de sustitución del pago previo

1) El criterio tradicional de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires

Conforme el criterio tradicional de la Suprema Corte provincial, el depósito judicial del impuesto discutido resultaba ineficaz a fin de cumplimentar con el recaudo del pago previo. Así, durante la vigencia del Código Varela, que contemplaba este recaudo de admisibilidad formal de la pretensión en su art. 30³⁴.

La Suprema Corte invariablemente consideró que el pago debía ser efectivizado con anterioridad a la promoción de la demanda judicial³⁵. Así, en la causa “Mutual de ayuda entre

34 Art. 30: “Cuando la resolución administrativa que motivase la demanda, en su parte dispositiva, ordenase el pago de suma alguna de dinero, proveniente de liquidación de cuentas o de impuestos, el demandante no podrá promover la acción sin abonar previamente la suma referida”.

35 Conf. SCBA causas B.48.839, “Bigatti de Moujan”, res. del 10/5/1983; B.55.283, “Pertener S.A. de ahorro para fines determinados”, res. del

asociados y adherentes al Círculo Italiano”, consideró que “el requisito exigido por el art. 30 del C.P.C.A., traducido en la locución ‘solve et repete’ debe considerarse como cuestión prejudicial; es decir, que el pago de la obligación debe ser previo a la interposición de la acción judicial, pues la finalidad de la norma citada es preservar el normal desenvolvimiento de las finanzas públicas, poniéndolas a cubierto de argucias procesales o expedientes dilatorios”³⁶.

Como sostienen CASSAGNE y PERRINO cuando “el respectivo importe no podría ser abonado sin que se provocase al actor un importante desapoderamiento de bienes con grave afectación del normal desenvolvimiento de su giro comercial, numerosos tribunales admiten su sustitución o remplazo por algún medio que garantice su efectiva satisfacción, tales como la contratación de un seguro de caución, garantías reales, etcétera”³⁷. Es, en definitiva, una forma de morigerar los efectos que se pueden derivar del incumplimiento de la exigencia bajo análisis.

Sin embargo ésa no ha sido la línea que tradicionalmente ha seguido la Suprema Corte bonaerense, que rechazó una demanda en la que el actor reconocía no haber pagado la suma cuya repetición perseguía, y consideraba que la exigencia del pago previo debía juzgarse cumplida mediante el depósito judicial efectuado a la orden del tribunal. Sostuvo en dicha oportunidad la Suprema Corte que si la exigencia del pago previo procura la normal y oportuna percepción de los recursos ordinarios del fisco, resulta ineficaz a ese fin que la suma sea depositada oficiosa y unilateralmente en una cuenta judicial, pues tal procedimiento no constituye siquiera un pago en los términos de las normas que rigen el instituto (arts. 756, 758, 759, 761 y conc. del CC)³⁸.

14/12/1993 entre otras.

36 SCBA, causa B.58.642, “Mutual de ayuda entre asociados y adherentes al Círculo Italiano”, res. del 14/7/1998.

37 CASSAGNE-PERRINO, *El Nuevo Proceso...*, op. cit., pág. 315.

38 Conf. SCBA, causa B.54.068, “Automóvil Club Argentino”, res. del 28/9/1993.

La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de San Martín, en la causa “Kraft Foods Argentina S.A.”³⁹, entendió que correspondía desestimar la garantía bancaria ofrecida en subsidio por la actora equivalente al importe cuestionado; con cita del precedente citado en el párrafo anterior señaló que “al respecto, la SCBA ha entendido que: debe recalarse que si la exigencia del pago previo procura la normal y oportuna percepción de los recursos ordinarios del fisco, es obvio que resulta ineficaz a ese fin que la suma sea integrada con un seguro de caución, pues tal procedimiento no constituye siquiera un pago en los términos de las normas que rigen el instituto (conf. doctrina causa B. 54.068, ‘Automóvil Club Argentino’, resolución del 28/9/1993)”.

El mismo tribunal, en la causa “Atanor S.A.”⁴⁰, también desestimó la presentación de un seguro de caución como sustituto del requisito del pago previo.

La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata, si bien tampoco ha admitido como sustituto del *solve et repete* la presentación de un seguro de caución⁴¹, parece tener una postura levemente más receptiva, pues en distintas oportunidades consideró cumplido el requisito del pago previo con las constancias de pago de las cuotas de una moratoria impositiva, siempre que con las cuotas abonadas se constate el pago de una suma que alcance el monto consignado en el acto impugnado⁴².

En doctrina, OROZ propicia la admisión del seguro de caución con sustento en la sentencia de la CSJN dictada en la

39 CCASM, causa N° 983/07, “Kraft Foods Argentina S.A.”, res. del 6/7/2007.

40 CCASM, causa 3027, “Atanor S.A.”, res. del 18/9/2012.

41 CCALP causas N° 3309, “Círculo Médico de General Arenales”, res. del 4/8/2009; N° 12.195, “Edesur S.A.”, res. del 10/11/2011; y N° 13.559, “Meralol SACT”, res. del 6/2/2013.

42 Conf. CCALP causas N° 3084, “Orbis Mertig San Luis S.A.I.C.”, res. del 4/7/2013 y N° 13.570, “Cepas Argentinas S.A.”, res. del 3/9/2013.

causa “Orígenes AFJP c/AFIP-DGI” del 4/11/2008, en la cual se dejó sin efecto lo decidido por la Sala III de la Cámara Federal de la Seguridad Social, valorando que el cumplimiento del *solve et repete* se encontraba abastecido con la presentación de la póliza de seguro de caución (la Cámara había considerado que la misma no tenía idoneidad para garantizar el interés fiscal comprometido) ⁴³.

2) La injusticia derivada de una aplicación estricta del criterio tradicional

La modernización e informatización de las agencias de recaudación tributaria, trajo consigo en muchos casos el inconveniente de que los sistemas utilizados para la expedición de la boleta de pago no permitían discriminar los conceptos incluidos y excluidos del *solve et repete*, concediendo como única posibilidad el pago de la totalidad de la deuda (esto es, incluyendo intereses, multas y recargos).

En esas condiciones, podría ocurrir que, ya sea de oficio, al analizar la admisibilidad formal de la pretensión previo al traslado de demanda, o a pedido de la demandada, al hacer lugar a la excepción prevista en el art. 35 inc. 1 apartado i) del CCA, el juez intime a la accionante el pago de la suma determinada, en el plazo de 10 días bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibile la pretensión (art. 19 inc. 2 del CCA); con lo cual, frente a la imposibilidad de cumplir con dicho pago (salvo que acepte hacerlo por una suma considerablemente mayor a la exigida por la ley procesal, o bajo mecanismos de dificultosa implementación) en razón de las deficiencias tecnológicas apuntadas -que no le son imputables al accionante-, se correría el riesgo de provocar una ilegítima y arbitraria denegación de justicia.

43 OROZ, Miguel H. E., “El pago previo y la sustitución por el seguro de caución”, en *Enfoques de la realidad tributaria*, N° 1, ps. 95/98. Librería Editora Platense, La Plata 2012.

3) *La morigeración del criterio de la Suprema Corte en la causa “Kel Ediciones S.A.”*

Esta cuestión se le planteó a la Suprema Corte en la causa “Kel Ediciones S.A.”⁴⁴, donde debió analizar los alcances del *solve et repete*, esta vez a la luz de lo normado en el art. 19 de la ley 12.008 y modificatorias.

Como ya se señaló precedentemente, en el marco de dicha causa la Suprema Corte había hecho lugar a una excepción de inadmisibilidad fundada en incumplimiento del pago previo exigido por el art. 19 del CCA, y había formulado una intimación al accionante para que acredite el pago en los términos del inc. 2 de la referida norma.

Notificada de dicha intimación, la firma actora se presenta ante el tribunal manifestando que solicitó a la autoridad tributaria provincial que expidiera la boleta de pago manual a fin de poder abonar el capital de la deuda en discusión, sin recibir respuesta formal alguna al respecto, destacando que, extraoficialmente, se le comunicó en la Agencia de Recaudación de Buenos Aires que el sistema informático sólo permitía emitir volantes de pago conteniendo el importe de deuda global y que no era posible la emisión manual de un comprobante de pago únicamente por el capital de la deuda determinada.

Por ello procedió a depositar en la cuenta de autos la suma correspondiente a la deuda determinada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dando la misma en pago y autorizando su transferencia al organismo recaudador.

La Suprema Corte, luego de reiterar su tradicional criterio conforme al cual “la exigencia del pago previo procura la normal y oportuna percepción de los recursos ordinarios del fisco, por ello resulta ineficaz a ese fin que la suma sea depositada oficiosa y unilateralmente en un cuenta judicial, pues tal procedimiento no constituye siquiera un pago en los términos de

44 SCBA, causa B.65.727, “Kel Ediciones S.A. y otra c/Provincia de Bs. As. (Dcción. Rentas)”, res del 19/10/2011.

las normas que rigen el instituto (arts. 756, 758, 759, 761 y conc. del CC)” (causa B. 54.068 “Automóvil Club Argentino” res. 28/9/1993), consideró que en el caso *sub examine* correspondía apartarse de dicho criterio, en atención a la conducta diligente desarrollada por la parte actora, que requirió a la autoridad demandada la expedición de una boleta de pago manual a fin de dar cumplimiento con el pago previo ordenado por el Tribunal, sin obtener respuesta alguna ⁴⁵.

Sobre la base de lo señalado y en atención a las particulares circunstancias de la causa, la Suprema Corte entendió que correspondía considerar válidos el depósito judicial y la dación en pago de la suma reclamada a efectos de dar cumplimiento con el pago previo que le fuera exigido al accionante bajo apercibimiento de desestimar su pretensión. Ello así pues entendió que “la solución contraria implicaría la desestimación de la demanda en función de un incumplimiento que no le resulta imputable a la accionante sino a la omisión de la autoridad demandada en poner a disposición de aquélla los mecanismos adecuados para poder cumplimentar con la exigencia del pago previo con el alcance determinado en autos” ⁴⁶.

Acto seguido, en el considerando III, el Tribunal pasó a considerar si la suma depositada se correspondía con la que debía depositarse en concepto de pago previo. Comenzó por recordar que la exigibilidad del pago previo está sujeta a la existencia de una liquidación administrativa que determine concretamente el monto adeudado ⁴⁷, y que ante la ausencia de una liquidación firme que comprenda los intereses resulta correcto depositar la suma originalmente determinada, pues no es a la actora a quien corresponde practicar la liquidación ⁴⁸.

45 Conf. SCBA, causa B.65.727, “Kel Ediciones S.A. y otra c/Provincia de Bs. As. (Dcción. Rentas)”, res del 19/10/2011, considerando II.

46 Ib. id.

47 Conf. SCBA, causa B.48.288, “R.P. Scherer Arg SAIC” del 21/12/1982; AyS 1987-V-535 y 1990-II-329.

48 AyS 1987-II-613.

Luego entendió que en el caso surgía acreditado que el depósito efectuado en la cuenta se correspondía con el capital reclamado en la resolución determinativa y sumarial impugnada, en concepto de deuda por Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con exclusión del monto reclamado en concepto de multa. Asimismo, frente a la inexistencia de una liquidación administrativa comprensiva tanto del capital originario como de los intereses correspondientes, entendió que la suma depositada por el accionante resultaba suficiente para tener por cumplido el pago previo en los términos del art. 19 del CCA.

Finalmente, al resolver tener por cumplida la intimación formulada en los términos del art. 19 inc. 2 del CCA con el depósito realizado por la accionante y la dación en pago, requirió a la demandada individualizar la cuenta bancaria a la que deberán ser transferidas las sumas depositadas y reanudar el plazo para contestar la demanda por el término de 30 días.

Si bien es cierto que existe un antecedente de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Martín, previo al decisorio que venimos comentando, el mismo presenta ribetes particulares que impiden formar a partir del mismo una regla aplicable a la generalidad de los casos. Nos referimos a la causa “Municipalidad de Chacabuco”⁴⁹, en la que la accionante a fin de dar cumplimiento con el requisito de pago previo efectuó el depósito del importe correspondiente a la última liquidación realizada por el Fisco, en el Banco de la Provincia de Buenos Aires a la orden de la SCBA, y por su parte consintió -en el escrito de demanda- que dicho importe pudiera ser dispuesto por el demandado. La Cámara dejó sin efecto la decisión del juez de grado quien había entendido que el depósito de la actora no era un pago ni tenía carácter previo. Tal razonamiento, para la Alzada peca, por su estricta sujeción a la norma en orden a una mera interpretación literal, de un excesivo rigor formal, incompatible con un

⁴⁹ CCASM, causa N° 237/05, “Municipalidad de Chacabuco”, res. del 30/8/2005.

adecuado servicio de Justicia. El tribunal tuvo particularmente en cuenta que la actora era un municipio y que el pago de los fondos reclamados por la Dirección Provincial de Rentas, cuya legitimidad discutía en dicho proceso, también podían implicar para la Comuna un entorpecimiento en el devenir de sus propias finanzas. Como vemos, las particulares circunstancias del caso (que ambas partes del proceso sean sujetos de Derecho Público), impidieron que la admisión del depósito judicial se generalizara como mecanismo sustituto del pago previo.

La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata ha adoptado posteriormente igual criterio que la Suprema Corte, si bien ha sido más rigurosa que el Cívero Tribunal local, pues admitió el depósito judicial de la suma correspondiente al cumplimiento del *solve et repete* en un caso en el que la actora se presentó con un escribano en las oficinas del ente recaudador quien constató la inexistencia de formulario alguno que permita realizar el pago con el alcance establecido por el requisito del pago previo ⁵⁰, pero rechazó la posibilidad del depósito judicial en otro caso en el que no se había acreditado la imposibilidad de realizar el pago ⁵¹.

4) Condiciones necesarias para que el depósito judicial resulte eficaz a fin de cumplimentar el pago previo

En un breve pronunciamiento, que para muchos pudo haber pasado inadvertido, la Suprema Corte bonaerense, con una buena dosis de realismo y adaptándose a las circunstancias actuales, morigeró su concepción tradicional respecto de cómo debería cumplirse con el recaudo del pago previo.

Adoptando una actitud mesurada, sin pretender extender las consecuencias de lo decidido por la Suprema Corte en la

50 CCALP, causa N° 14.436, “INC S.A. y otros”, res. del 21/11/2013.

51 CCALP, causa N° 13.523, “Vicente Zingaro e Hijos S.A.”, res. del 12/12/2013.

causa “Kel Ediciones S.A.” a supuestos diferentes de los planteados en el caso, podemos señalar que el Cívero Tribunal bonaerense acepta el depósito judicial como medio de cumplimiento del *solve et repete*, bajo las siguientes condiciones:

-Que exista orden judicial requiriendo al accionante el cumplimiento del *solve et repete*.

-Que dicho requerimiento se haya formulado con la intimación contemplada en el inc. 2 del art. 19 del CCA, conforme la cual, en caso de no procederse al pago en el plazo de 10 días, se desestimarán por inadmisibles las pretensiones.

-Que se encuentre acreditada la intención de la accionante de proceder al pago por los mecanismos normales y ordinarios y el rechazo o falta de respuesta por parte de la autoridad tributaria.

-Que el depósito se haya realizado en la cuenta de autos y que medie dación en pago de la suma depositada.

-Que la suma depositada se corresponde con el capital reclamado en concepto de tributo, o con el capital y los intereses, siempre que en forma previa a la interposición de la demanda exista liquidación aprobada que comprenda a estos últimos.

-Que la resolución judicial que acepte el depósito como medio de cumplimiento del pago previo, oficie a la autoridad demandada a fin de que denuncie la cuenta bancaria en la cual habrá de transferirse la suma depositada y dada en pago.

F) Improcedencia de medida cautelar para impedir la aplicación del solve et repete

La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de San Martín, en la causa “Kraft Foods Argentina S.A.”⁵², consideró que no le asistía razón al apelante en cuanto a que el juez de grado debió tratar la medida cautelar solicitada en forma previa a cursar la intimación de cumplimiento del pago

⁵² CCASM, causa N° 983/07, “Kraft Foods Argentina S.A.”, res. del 6/7/2007.

previo. Así, luego de recordar que las medidas cautelares son accesorias de la pretensión principal objeto de la demanda y se disponen a fin de que en el ínterin se desarrolle el proceso principal y no se torne ilusoria la sentencia a dictarse⁵³, destacó que “a este respecto, cuadra poner de resalto que la SCBA en supuestos análogos al presente, aunque con la anterior codificación que en términos similares contemplaba al instituto en examen, ha expresado que: ‘No corresponde que sea decretada la medida cautelar específica del proceso administrativo, reglada por los arts. 22 y 23 CPCA. que procede en relación a los actos que son objeto de impugnación en la demanda, cuando por su intermedio se persigue suspender intimaciones de pago de sumas provenientes de liquidaciones de cuentas de impuestos o tasas en la inteligencia de que una solución contraria colisionaría con lo preceptuado por el art. 30 de aquel código, que -congruente con lo señalado por el art. 4- consagra el principio del pago previo de las sumas correspondientes a liquidaciones de tributos como requisito de procedencia formal de la demanda en la que se pretende cuestionar la legitimidad de los actos que los han determinado’ (Sup. Corte Bs. As., B. 59.015, I 21/4/1998, ‘Apezteguia’)”.

Consideramos que esta solución resulta criticable. En primer lugar ninguna norma supedita el dictado de una medida cautelar al cumplimiento del pago previo, sea que ésta sea solicitada en forma previa a la interposición de la demanda, conjuntamente con la misma o con posterioridad. Por lo tanto, la adopción de una medida cautelar de suspensión de los efectos del acto administrativo dispuesta respecto de un acto determinativo de una obligación tributaria torna inexigible lo dispuesto en dicho acto y, consecuentemente, no sólo no podrá iniciarse o continuarse un proceso de apremio sobre la base del mismo, sino que tampoco podrá requerirse el cumplimien-

53 Con cita de los precedentes de dicha Cámara: causa N° 905, “Lo-real Argentina S.A.”, res. del 30/4/2007; y causa N° 906, “CCBA S.A.”, res. del 22/6/2007.

to del pago previo de una obligación tributaria que no resulta exigible en función de encontrarse suspendido el acto que le sirve de causa. Debe quedar claro que la medida cautelar regulada en el art. 25 del CCA tiene por objeto suspender los efectos del acto administrativo y no evitar el cumplimiento del pago previo, esta es simplemente una consecuencia de la adopción de dicha medida.

G) Devolución del monto pagado en concepto de solve et repete en caso de sentencia judicial estimatoria de la pretensión

Cabe preguntarse qué ocurre si el accionante dio cumplimiento con el recaudo del *solve et repete*, sea en forma voluntaria o como consecuencia de una intimación por parte del juez o tribunal, y posteriormente el proceso culmina con el dictado de una sentencia que hace lugar a la pretensión articulada. La respuesta resulta obvia: declarada judicialmente la ilegitimidad del acto determinativo del tributo (o del acto que impone una obligación tributaria, para utilizar la imprecisa terminología del Código), corresponde la devolución de la suma abonada a fin de cumplimentar con el requisito del *solve et repete*.

Ahora bien, ¿cómo ha de efectivizarse dicha restitución? Existen dos posibles soluciones:

a) La primera, al transformarse (producto de la sentencia estimatoria de la pretensión) en ilegítimo el acto determinativo del tributo, el pago deviene sin causa, y por lo tanto el contribuyente deberá acudir al procedimiento administrativo denominado “demanda de repetición” regulado en los arts. 133 a 142 del Código Fiscal a fin de obtener la devolución del impuesto pagado indebidamente.

b) La segunda, consiste en que el juez o tribunal ordene en la propia sentencia estimatoria de la pretensión o posteriormente en la etapa de ejecución de sentencia la restitución del monto pagado en concepto de *solve et repete*.

Consideramos que esta última es la solución más adecuada, no sólo porque es más rápida y eficaz que la anterior (y en este sentido resulta congruente con la previsión establecida

en el art. 64 del CCA, que busca que una vez obtenida la sentencia favorable, la efectivización de sus consecuencias no resulte alterada por tramitaciones administrativas que atentan contra los principios de celeridad y economía), sino también por entender que al ser el *solve et repete* un presupuesto de admisibilidad formal de la pretensión exigido por el ordenamiento procesal administrativo (arts. 19, 31, incs. 2 y 3, 32 y 35 inc. 1 apartado “i” del CCA), resulta mucho más coherente que sea el propio juez, director del proceso, quien ordene su devolución, y no que deba transitar el carril de la demanda de repetición en sede administrativa. Además, creemos que el Código le otorga suficientes facultades al juez en este sentido (conf. arts. 50 inc. 1 *in fine* y 70, 2º párrafo del CCA).

H) La constitucionalidad del solve et repete en la jurisprudencia del fuero contencioso administrativo bonaerense

La disposición del art. 19 del CCA ha sido considerada constitucional por la jurisprudencia mayoritaria del fuero.

Así, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de San Martín, en las causas N° 983/07 “Kraft Foods Argentina S.A.”⁵⁴, “CCBA S.A.”⁵⁵, “Loreal Argentina S.A.”⁵⁶, “Argencard S.A.”⁵⁷, y “Municipalidad de Chacabuco”⁵⁸, con cita de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación consideró que el requisito del previo pago no importa, por sí mismo, violación del art. 18 CN, reconociendo que la Corte nacional ha morigerado tal exigencia en aquellos casos en los que existe una desproporcionada magnitud entre la suma que

54 CCASM, causa N° 983/07 “Kraft Foods Argentina S.A.”, res. del 6/7/2007.

55 CCASM, causa N° 906/07, “CCBA S.A.”, res. del 22/6/2007.

56 CCASM, causa N° 905, “Loreal Argentina S.A.”, res. del 30/4/2007.

57 CCASM, causa N° 703/06, “Argencard S.A.”, res. del. 24/8/2006.

58 CCASM, causa N° 237/05 “Municipalidad de Chacabuco”, res. del 30/8/2005.

el contribuyente debe ingresar y su concreta capacidad económica o su estado patrimonial, a fin de evitar que el pago previo se traduzca en un real menoscabo de garantías que cuentan con protección constitucional (conf. *Fallos*, 285:302; 322:332).

La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, en la causa “Arenera Zárate S.A.”⁵⁹, desestimó el planteo de los accionantes respecto de la inconstitucionalidad e inaplicabilidad del art. 19, del CCA (consideraban que el principio *solve et repete* resultaba violatorio de los arts. 11 y 15, Const. prov.; 16, 17 y 18, Const. Nac. y 8, inc. 1, Pacto de San José de Costa Rica). Para ello recordó que tanto la Corte Suprema de Justicia de la Nación como la Suprema Corte local han resuelto que la exigencia del pago previo no resulta contraria a los derechos de igualdad y defensa en juicio, motivo por el cual mal podría postularse que el requisito exigido por el art. 19 del CCA, genéricamente considerado, resulte lesivo de las normas constitucionales y convencionales invocadas por los accionantes.

Sin embargo, el Juzgado de 1ª Instancia en lo Contencioso Administrativo n° 1 de La Plata, en la causa “Gallo Llorente”⁶⁰, declaró la inconstitucionalidad del art. 19 del CCA. Para así decidir el juez luego de recordar que el *solve et repete* fue consagrado por la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fundamento en consideraciones relativas a la protección de la percepción inmediata de la renta, que podría verse frustrada si el contribuyente, por vía de apelación o por otro medio, pudiera eludir o diferir su pago, consideró que no se advierte razón jurídica alguna para suponer que la mera interposición de una demanda pueda frustrar *per se* la percepción o ejecución de los tributos cuestionados, todo lo cual evidencia la irrazonabilidad del valladar impuesto por la normativa local, teniendo en cuenta el particular sacrificio que éste impone al

59 CCAMP, causa N° C-2453-DO1 “Arenera Zárate S.A.”, res. del 7/3/2013.

60 JCA N° 1 LP, causa N° 14.437, “Gallo Llorente”, res. del 28/5/2009.

ejercicio del derecho a la Jurisdicción. Asimismo recordó que el art. 15 de la Constitución provincial, asegura a los ciudadanos el acceso irrestricto a la Justicia, y el art. 8, inc. 1, Convención Americana sobre Derechos Humanos, dispone que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley... para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”. Así, concluyo que las normas de mayor jerarquía aseguran el derecho de los contribuyentes a articular todas las defensas que hagan a sus derechos, vinculadas con la determinación de sus obligaciones fiscales y que el tribunal las considere y resuelva. Por lo que, la exigencia del *solve et repete*, entendido como presupuesto procesal de la acción judicial, infringe dichos preceptos y justifica la declaración de inconstitucionalidad del recaudo de admisibilidad cuestionado.

Al respecto consideramos que el art. 19 del CCA contempla en su inc. 3, apartado “a” una válvula de escape a los eventuales cuestionamientos constitucionales que se le puedan formular al requisito del pago previo, con fundamento en la violación de la garantía de tutela judicial continua y efectiva y acceso irrestricto a la Justicia (art. 15 de la Constitución provincial) ⁶¹. Así, en aquellos casos en los que la exigencia del pago previo pueda vulnerar el acceso a la Justicia, la solución pasará por aplicar la excepción a dicho principio prevista en el inc. 3, apartado “a” del art. 19, sin que sea necesaria la declaración de inconstitucionalidad de la norma, declaración que constituye una de las más delicadas cuestiones que nuestro ordenamiento institucional ha confiado a los jueces, por la gravedad que ello supone, de modo que ha de acudir a ella como *ultima ratio* del orden jurídico ⁶².

61 Conf. JCA N° 3 LP, causa N° 17.441 “Enod S.A.”, res. del 8/11/2011.

62 Conf. CSJN, *Fallos*, 301:962, 324:3219; SCBA, causas Ac. 47.340 sent. del 17/3/1992, B. 59.869 sent. del 29/6/2011, L. 103.778 sent. del 17/8/2011, C.

VI. A modo de conclusión

El régimen establecido en el art. 19 del CCA respecto del *solve et repete*, demuestra que ha operado una morigeración del instituto, si lo comparamos con el régimen del art. 30 del Código Varela. Ya sea por su ámbito de aplicación más acotado, las excepciones contempladas respecto de su exigencia, o la flexibilidad que parece ofrecer el régimen actual respecto de la oportunidad en que debe formularse el pago previo.

Como sostiene VILLAFANE, el legislador ha restringido salubablemente el alcance del principio a aquellos rubros directamente relacionados con el desenvolvimiento normal de las finanzas públicas, buscando “un delicado equilibrio entre las exigencias públicas de contar oportunamente con la renta prevista y las garantías de defensa, efectivo acceso a la justicia y seguridad de que sólo le sean exigidos al ciudadano los tributos en la medida en que la ley lo ha establecido”⁶³.

Este avance en la materia, que constituyó el art. 19 del CCA, ha sido acompañado por una interpretación jurisprudencial que ha sabido advertir el nuevo rumbo fijado por el legislador. En esa línea se inscriben por ejemplo los pronunciamientos de la Suprema Corte adoptados en las causas “Carba S.A.” y “Kel Ediciones S.A.”, que comienzan a transitar por el camino de la morigeración del instituto del *solve et repete*. Sólo resta esperar que la Suprema Corte no desvíe su rumbo y que sea seguida, en esta empresa, por toda la jurisprudencia del fuero.

105.554 sent. del 4/5/2011, entre otras.

63 VILLAFANE, Homero Miguel, “El ‘solve et repete’...”, op. cit.

UN BREVE REPASO DE LOS ESTÁNDARES DE RECHAZO DE MEDIDAS CAUTELARES UTILIZADOS POR LA CÁMARA DE APELACIÓN EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA PLATA

Leonardo A. BEHM y Benjamín DUFOURC

SUMARIO: I. Presentación del tema.- II. Un rápido repaso por sobre la finalidad y los caracteres de las medidas cautelares.- III. La situación ante la relación jurídica tributaria que une al fisco con el contribuyente. La “particular estrictez” en materia fiscal.- IV. Un repaso por sobre la casuística jurisdiccional. El caso de la alzada platense. a) La verosimilitud en el derecho. 1. La necesidad de mayor debate y prueba 2. La materia vinculada a reclamos y cobros fiscales. 3. Alcance y extensión de la actividad jurisdiccional en pos de la apreciación de la concurrencia del requisito bajo análisis. 4. La cuestión constitucional. 5. El principio de presunción de legitimidad del acto administrativo. b) El peligro en la demora. 1. Ausencia de un juicio de apremio iniciado. 2. Monto significativo involucrado en el caso. 3. Falta de acreditación del temor de un daño ante la hipotética traba de medidas cautelares por parte del Fisco. 4. La ausencia de incertidumbre. c) El interés público. El resguardo de la Hacienda Pública.- V. Algunas consideraciones sobre los criterios analizados.- VI. Conclusiones

I. Presentación del tema

El presente trabajo se propone realizar una rápida mirada por sobre el despliegue del régimen de medidas cautelares en el marco del fuero contencioso administrativo, a la luz de sus diez años de puesta en marcha en la Provincia de Buenos Aires. En este contexto, se efectuarán algunas apreciaciones referidas especialmente a la materia tributaria.

Debemos destacar que el contencioso administrativo vivió un cambio paradigmático considerable con la instalación y efectiva puesta en marcha del fuero especializado, atento a

que la implementación del mismo implicó una importante descentralización burocrática y orgánica, mudanzas de concepciones y rupturas sin precedentes en materia de accesibilidad y justiciabilidad. A todo ello, debemos sumar la aparición de un código procesal novedoso con especiales regulaciones en torno al régimen de las medidas cautelares que el administrado puede peticionar al juez en resguardo de sus derechos.

Ahora bien, con el correr del tiempo y el despliegue del fuero, los cambios mencionados precedentemente fueron acentuándose en algunos sentidos y retrayéndose en otros.

En materia tributaria, particularmente, los cambios no han sido del todo alentadores por distintas razones, sobre las que nos explayaremos a lo largo de este capítulo.

Efectuadas estas aproximaciones, por cuestiones de espacio y sin desconocer la importancia de un estudio más abarcador e integral de la temática objeto del presente trabajo, nos limitaremos aquí a analizar geográficamente lo acontecido en el Departamento Judicial La Plata, y más precisamente lo que al respecto ha resuelto la Cámara de Apelaciones con asiento en dicha ciudad.

Delimitado el objeto de estudio de este trabajo desde lo geográfico y lo temporal, el interrogante que nos interesa, entonces, es el siguiente: ¿qué criterios se han utilizado para rechazar medidas cautelares en materia tributaria?

Para brindar una respuesta acorde a la extensión de este trabajo hemos decidido seleccionar una familia determinada de fallos que permiten, a nuestro entender, presentar al lector algunas de las reglas o estándares bajo las cuales se ha operado hasta la actualidad.

Nos adelantamos para sostener que el enfoque negativo de este trabajo, por cuanto se analizan los rechazos más no las concesiones de medidas cautelares, obedece a que en la materia, y más aun en el seno del organismo jurisdiccional seleccionado, impera un criterio altamente restrictivo. Por ello, es posible efectuar un análisis de las causales de rechazo, por parte de la Cámara, de las medidas cautelares solicitadas por el administrado, pero no lo es en cuanto a los criterios de otor-

gamiento de las mismas. En este último terreno, las incertidumbres gobiernan.

Por fin, debemos destacar que el estudio que aquí nos proponemos no puede soslayar un análisis (aunque fugaz) de los lineamientos que imperan en el régimen de las medidas cautelares en general, y su desarrollo particular en el campo del Derecho Tributario. Ello, por cuestiones metodológicas, será abordado en primer lugar y a renglón seguido.

II. Un rápido repaso por sobre la finalidad y los caracteres de las medidas cautelares

Como bien es sabido, el proceso cautelar tiene por finalidad asegurar la eficacia práctica de un pronunciamiento jurisdiccional definitivo. Es por ello que este tipo de proceso debe guardar relación de accesoriedad o conexidad con una pretensión sustancial definitiva.

Conforme lo destaca LOGAR ¹, el fundamento constitucional y convencional de las medidas cautelares lo encontramos en la tutela judicial efectiva y en el principio del debido proceso.

Así, el sistema cautelar determinará en buena medida el grado de eficacia del control que los tribunales ejercen sobre los comportamientos estatales a la hora de la sentencia definitiva ².

En materia contencioso administrativa la importancia de las medidas cautelares se redobla o repotencia. De un lado porque los actos administrativos cuya anulación judicial se reclama se presumen legítimos y gozan de ejecutoriedad, por lo que los recursos que se deduzcan contra aquéllos no suspenden

1 Ana Cristina LOGAR, “Las medidas cautelares en el nuevo Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires”, en *El nuevo proceso contencioso administrativo de la Provincia de Buenos Aires*, obra colectiva dirigida por Carlos A. BOTASSI y coordinada por Miguel H. E. OROZ, Librería Editora Platense, 3ª edición, 2011, págs. 481/482.

2 Carlos A VALLEFÍN, *La protección cautelar frente al Estado*, LexisNexis/Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2002, págs. 18/19.

su ejecución. De otro, porque la conciliación entre la celeridad y la ponderación es más difícil de alcanzar en este ámbito. La celeridad, debido a que el particular no puede acudir directamente a los tribunales para obtenerla sino que debe recorrer y agotar la instancia administrativa previa. La ponderación, porque en el proceso contra el Estado el pedido cautelar abrirá un conflicto entre el interés particular del demandante y el público de la Administración demandada.

Particularmente, ya que así lo dispone el Código Contencioso Administrativo bonaerense ³, quien solicita una medida de esta índole debe acreditar: 1) la verosimilitud en el derecho (*fumus bonis iuris*), es decir, la probabilidad de que el derecho exista; 2) la existencia de la posibilidad de sufrir un perjuicio inminente o la alteración o el agravamiento de una determinada situación de hecho o de derecho (peligro en la demora); y 3) que la medida solicitada no afecte gravemente al interés público, debiendo hacer un cotejo aquí el juez entre el daño que la medida puede ocasionar a la comunidad y el que se le ocasionaría a quien solicita la protección cautelar.

Debemos recordar que la cognición cautelar se limita en todos los casos a un juicio de probabilidades y de verosimilitud. Declarar la certeza de la existencia del derecho es función de la providencia principal: en sede cautelar basta que la existencia del derecho aparezca verosímil, o sea, que según un cálculo de probabilidades se pueda prever que la providencia principal declarará el derecho en sentido favorable a aquel que solicita la medida cautelar ⁴.

En palabras de la Corte “el juicio de verdad en esta materia se encuentra en oposición a la finalidad del instituto cautelar, que no es otra que atender a aquello que no excede del marco de lo hipotético dentro de lo cual, asimismo, agota su virtualidad...El deslinde entre tales perspectivas de estudio debe ser

3 Art. 22 de la Ley N° 12.008.

4 VALLEFÍN, Carlos A., ob. cit. pág. 59.

celosamente guardado pues de él depende la supervivencia misma de las vías de cautela”⁵.

Como se observa, la provisionalidad tiene un *dies ad quem* representado por el momento en que adquiere carácter firme la resolución o sentencia dictada en el proceso principal o definitivo, o hasta que se mantengan las circunstancias que las determinaron, ello ya que cuando éstas cesaren se podrá requerir su levantamiento⁶.

Por último, debemos resaltar la flexibilidad, mutabilidad y variabilidad que gobierna la materia, las cuales juegan de igual modo para ambas partes involucradas en el proceso. Pero tal flexibilidad, mutabilidad y variabilidad también recae en el juzgador quien, con el fin de evitar perjuicios o gravámenes innecesarios al demandado, puede disponer, atendiendo a la importancia del derecho que se intenta proteger, una medida distinta de la solicitada por el actor o bien limitarla⁷.

Realizado este rápido repaso por sobre el régimen general de las medidas cautelares, se hace necesario reparar, en el acápite que sigue, en la materia tributaria en particular.

III. La situación ante la relación jurídica tributaria que une al fisco con el contribuyente. La “particular estrictez” en materia fiscal

Conforme lo destaca distinguida doctrina procesalista, la Corte Suprema Nacional y los demás tribunales inferiores encuentran la finalidad de las medidas cautelares, entre otras cuestiones, en la necesidad de mantener la igualdad de las partes en juicio.

Esta cuestión procesal, en lo que aquí interesa, debe conectarse con aquella de índole sustancial en el marco de las enseñanzas del profesor Ramón VALDÉS COSTA. El citado tributaris-

5 CSJN, *Fallos*, 306:2060.

6 VALLEFÍN, Carlos A., ob. cit. pág. 55.

7 VALLEFÍN, Carlos A., ob. cit. pág. 56.

ta destaca que una de las tantas manifestaciones del principio de igualdad en la materia la encontramos en la igualdad en los sujetos de la obligación tributaria ⁸. En palabras de José Osvaldo CASÁS ⁹ tal postulación parte de la premisa de que el Estado acreedor y el contribuyente deudor están igualmente sometidos a la ley y a la jurisdicción, ello por encontrarse ubicados en un mismo plano sin supremacías ni sumisiones, lo que lleva a que para dirimir eventuales controversias deban someterse a la decisión de un órgano independiente de la Administración activa (la magistratura judicial) que, en definitiva, será la llamada a aplicar e interpretar la ley en el concreto caso de divergencias.

Ahora bien, dentro de este marco de igualdad entre los responsables tributarios y la Administración, debemos preguntarnos cómo juega ello cuando una medida cautelar es solicitada por un responsable tributario para que la misma sea decretada contra la Administración. La respuesta surge rápidamente.

En materia tributaria, particularmente, no es admisible la protección cautelar si ésta puede perturbar la normal y oportuna percepción de la renta pública, cuestión indispensable para el regular funcionamiento del Estado.

8 La evolución del Derecho Tributario, de la mano de Hans NAWIASKY y Albert HENSEL, entre otros, nos demuestra cómo en la actualidad no puede hablarse, al referir a la relación jurídico tributaria, de un vínculo de subordinación o de poder, sino más bien de una relación de derecho. Al respecto, resultan interesantes las palabras de Gabriel CASADO OLLERO quien destaca que con el “alumbramiento del Derecho Tributario”, fruto de la expansión del Derecho Público alemán (luego de la sanción de la Ordenanza Tributaria de 1919), se consideró a la obligación tributaria no como una relación de poder (concepción autoritaria del tributo) sino como una relación jurídica. Véase “Esquemas conceptuales dogmáticos del derecho tributario. Evolución y estado actual”, Civitas, Revista española de derecho financiero, ISSN 0210-8453, N° 59, 1988, págs. 349-392.

9 CASÁS, José Osvaldo, “El principio de igualdad en el estatuto del contribuyente (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)”, Ediciones Interoceánicas, 1994, Tomo XVI, pág. 242.

La Corte ha enfatizado sobre el referido principio sosteniendo que “Es importante afirmar que el régimen de medidas cautelares suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales debe ser examinado con particular estrictez. Uno de los peores males que el país soporta -como es notorio y ha sido enérgicamente denunciado por los órganos políticos del Estado- es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En la medida en que su competencia lo autorice, los jueces tienen el deber de contribuir a la eliminación o en todo caso a la aminoración de esos dañosos factores y comprender que son disvaliosas las soluciones que involuntariamente los favorecen”¹⁰.

En este mismo sentido se ha expedido la Suprema Corte bonaerense en diversas causas a la hora de analizar la viabilidad de medidas cautelares en el marco de su competencia originaria y a la luz de la acción directa de inconstitucionalidad. Así, ha sentenciado que “...debe tenerse en cuenta que la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por la ley es condición indispensable para el funcionamiento regular del Estado...” y que “...consecuentemente el análisis de medidas cautelares en materia tributaria impone una particular estrictez en la constatación de sus requisitos de procedencia”¹¹.

Asimismo, conforme lo destaca Laura MONTI “La eficacia del acto tributario, como modalidad del acto administrativo, lleva aparejada su inmediata ejecutoriedad...” por lo que la suspensión de los efectos del mismo, sólo de manera temporal, “...se justifica en la necesidad de servir a dos intereses en principio contrapuestos: de un lado, la tutela del interés público, garantizada por la eficacia inmediata del acto admi-

10 CSJN, *Fallos*, 313:1420.

11 Pueden citarse a modo de ejemplo los fallos “La Cucha SA” (2013) y “Agroganadera El Encuentro SA” (2014).

nistrativo; de otro, los efectos negativos que puede producir su ejecución en el particular”¹².

Como se observa, dos argumentos bien diferenciados emergen del asunto a los efectos de restringir el otorgamiento de medidas cautelares en materia fiscal, a saber: uno de orden político-financiero como lo es la normal y oportuna percepción de la renta pública, y otro de orden jurídico, como lo es la presunción de validez y la ejecutoriedad de los actos administrativos¹³.

Sin embargo, estos fundamentos no fueron sostenidos a rajatablas por la Corte federal. Compartimos la opinión de BULIT GOÑI en cuanto a que “...si bien la Corte Suprema ha establecido criterios restrictivos para la concesión de estos remedios cautelares, en modo alguno ha sostenido su improcedencia *in genere* sino que, antes bien, y si se quiere a través de su propio condicionamiento, ha reforzado precisamente la aplicabilidad genérica de los principios que regulan este instituto en el particular caso de los actos de determinación fiscal”¹⁴.

Conforme se lo ha sostenido “...la judicatura debe necesariamente reconocer que la presunción de legitimidad de los actos administrativos y la necesidad de garantizar el normal desarrollo de la actividad recaudadora, no se pueden convertir en un obstáculo infranqueable para el contribuyente que considera ilegítima determinada pretensión o norma jurídica. Si así fuera, no habría límites para la arbitrariedad fiscal y se colocaría a los particulares en situación de extrema desprotec-

12 Laura MONTI, “Las medidas cautelares en materia tributaria”, LL, 1998-F, 109.

13 Idénticos argumentos son los que sustentan, más allá de jurisprudencia actual de la CSJN, al arcaico principio del *solve et repete* en materia tributaria. Para una crítica del asunto véase el trabajo de Gustavo MAMMONI y Leonardo BEHM “El *solve et repete* y la transformación del pague y repita en afiançe y discuta. Su incidencia en la Provincia de Buenos Aires”, LL, Sup. Adm. 2013 (agosto), 3, 2013-D, 1216.

14 Enrique BULIT GOÑI, “Medidas cautelares contra determinaciones fiscales (Cara y cruz de un tema de procedimiento)”, LL, 1993-D, 800.

ción”¹⁵. Es decir, lo que el juzgador debe considerar, para la concesión o el rechazo de medidas cautelares en materia tributaria, es el deber de todo ciudadano de contribuir al financiamiento del gasto público con el pago de tributos impuestos por ley (art. XXXVI de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre), por un lado, y la estricta observancia del principio de juridicidad por parte de la Administración, por el otro. Sobre esto último, ha sostenido la Corte que “Es inherente al ejercicio de la actividad administrativa que ésta sea desempeñada conforme a la ley, pues constituye una de las expresiones del poder público estatal, que tiene el deber de someterse a ella. En esa sujeción al orden jurídico radica una de las bases del estado de derecho, sin la cual no sería factible el logro de sus objetivos”¹⁶.

Volvamos a la doctrina de la Corte federal. Si bien la corriente jurisprudencial iniciada por el Alto Tribunal hace casi 25 años (en donde se destacaron los pronunciamientos “Treas S.A.”¹⁷, “Firestone de la Argentina S.A.I.C.”¹⁸ y “Daniel Ernesto Grinbank v. Fisco Nacional”¹⁹) adoctrinó a los magistrados judiciales sobre la prudencia y estrictez en la apreciación de los recaudos que debían exigirse para la admisión de las medidas cautelares, también allí se dispuso que tales remedios procesales debían tener curso favorable cuando estuvieran avalados por un escrutinio serio, detallado y convincente de los defectos insalvables de los requerimientos de pago, apreciados desde la limitada perspectiva de análisis que brindaba el proceso cautelar.

15 Diego RODRÍGUEZ SONEIRA, “Medidas cautelares de no innovar en materia tributaria”, PET, 2010 (marzo-439), 4.

16 CSJN, *Fallos*, 315:2771.

17 CSJN, *Fallos*, 312:1010.

18 CSJN, *Fallos*, 313:1420.

19 CSJN, *Fallos*, 318:2431.

En este último orden de ideas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en su competencia originaria y frente a la impugnación de tributos provinciales, decretó favorablemente un número importante de medidas cautelares, en tanto los planteos se vieran respaldados por argumentos *prima facie* verosímiles ²⁰.

Asimismo, el Tribunal cimero concedió gran cantidad de medidas cautelares, en el marco de un recurso extraordina-

20 Dentro de dicha familia jurisprudencial se enrolan, entre otros, los pronunciamientos recaídos en las siguientes causas: “Dorisar S.A. v. Provincia de Tierra del Fuego” -*Fallos*, 323:349-, sentencia del 7 de marzo de 2000; “Empresa Distribuidora y Comercializadora Norte Sociedad Anónima (EDENOR S.A.) v. Provincia de Buenos Aires” -*Fallos*, 323:1716-, sentencia del 21 de junio de 2000; “Transportadora de Gas del Sur S.A. (TGS) v. Provincia de Santa Cruz” -*Fallos*, 324:871-, sentencia del 27 de marzo del 2001; “Transportadora de Gas del Norte S.A. v. Provincia de Salta” -*Fallos*, 324:2730-, sentencia del 11 de septiembre de 2001; “Transportadora de Gas del Sur S.A. v. Provincia de Río Negro” -*Fallos*, 324:3045-, sentencia del 25 de septiembre de 2001; “Aguas Argentinas S.A. v. Provincia de Buenos Aires” -*Fallos*, 325:2842-, sentencia del 31 de octubre de 2002; “Transportes Metropolitanos General San Martín S.A. y Otros v. Provincia de Buenos Aires” -*Fallos*, 326:3658-, sentencia del 23 de septiembre de 2003; “Pluspetrol Energy S.A. v. Provincia de Salta y Otro (Estado Nacional)” -*Fallos*, 327:853-, sentencia del 30 de marzo de 2004; “Helicópteros Marinos S.A. v. Provincia de Tierra del Fuego” -*Fallos*, 327:1301-, sentencia del 29 de abril de 2004; “Nobleza Piccardo S.A.I.C. y F. v. Provincia de Tierra del Fuego” -*Fallos*, 327:1305-, sentencia del 29 de abril de 2004; “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. v. Provincia de Neuquén” -*Fallos*, 327:1322-, sentencia del 29 de abril de 2004; “Esso Petrolera Argentina S.R.L. v. Provincia de Entre Ríos” -*Fallos*, 327:2738-, sentencia del 29 de junio de 2004; “Transportes Metropolitanos Belgrano Sur S.A. y Otros v. Provincia de Buenos Aires” -*Fallos*, 327:3585-, sentencia del 31 de agosto de 2004; “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. v. Provincia de Mendoza” -*Fallos*, 327: 5553-, sentencia del 7 de diciembre de 2004; “Distribuidora de Gas Cuyana S.A. v. Provincia de Mendoza” -*Fallos*, 327:5984-, sentencia del 23 de diciembre de 2004; “Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. v. Provincia de Tucumán” -*Fallos*, 328:1451-, sentencia del 10 de mayo de 2005; “Petrobras Energía S.A. v. Provincia del Chaco” -*Fallos*, 328:1572-, sentencia del 17 de mayo de 2005; “José Higinio Montserrat v. Provincia de Buenos Aires” -*Fallos*, 329:4158-, sentencia del 26 de septiembre de 2006; “Asociación de Bancos de la Argentina c/Provincia de Buenos Aires” -*Fallos*, 332:1519-, sentencia del 23 de junio de 2009; y “Logística La Serenísima S.A. y Otros c/Mendoza, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad” -*Fallos*, 335:49-, sentencia del 14 de febrero de 2012.

rio, en los siguientes supuestos: a) inexistencia o inexigibilidad de deuda -*Fallos*, 201:155; 249:221; 278:346; 294:420; 295:227,338; 297:227; 298:626; 302:861; 312:178; 313:170; 315:1916,2684; 318:646,1151; 319:79; 320:1985; 321:1472; 322:2559; 323:2801; 324:1924,2009; 325:1008, entre muchos otros-; b) perjuicio irreparable o de imposible o difícil reparación mediante la sustanciación de un posterior juicio ordinario de repetición -*Fallos*, 182:293; 185:188; 194:284; 198:18; 205:448; 210:396; 240:242; 266:81; 267:487; 271:158; 273:416; 311:1397; 313:899; 315:1916; 318:2053, entre muchos otros-; c) gravedad institucional -*Fallos*, 158:78; 247:383,601; 253:52; 255:41; 266:81; 279:137; 295:227; 296:747; 325:2269, entre muchos otros-; d) circunstancias de excepcional gravedad -*Fallos*, 156:396; 188:286; 276:368; 278:220; 317:968, entre muchos otros-; y e) frustración de derechos federales con perturbación de servicios públicos -*Fallos*, 167:423; 210:396; 256:517, 526; 259:43; 268:126; 283:20; 296:747, entre muchos otros-.

Realizadas estas aclaraciones, no puede pasarse por alto un dato relevante. Los impactos producto de la concesión de este tipo medidas han sido, en algunos supuestos, de importante consideración. Así, los anticipos de jurisdicción a través de medidas cautelares en materia tributaria adquirieron valor emblemático al precipitar, al poco tiempo de dictadas, la derogación de las disposiciones legales objeto de cuestionamiento y que habían suscitado la intervención del Alto Tribunal, bastando al efecto citar dos casos.

El primero fue el recaído en la causa “Gustavo Jorge Capatti v. Provincia de Buenos Aires”²¹, del 18 de diciembre de

21 CSJN, *Fallos*, 330:5226. En dicho proceso, el actor mediante una acción declarativa de certeza impulsó un planteo de inconstitucionalidad contra la Ley N° 13.648, de la Provincia de Buenos Aires, por la cual se establecía un adicional a los Impuestos Inmobiliario Urbano, a los Automotores y a las Embarcaciones Deportivas o de Recreación, que alcanzaba a las personas de existencia física y sucesiones indivisas que poseyeran bienes en la República Argentina o en el exterior, cuyo valor conjunto al 31 de diciembre de cada año, superara la suma de \$ 500.000. Sostenía el actor que dicha norma colisionaba en forma directa e inmediata con lo dispuesto en el artículo 9°, inc. b), de la Ley

2007. Siete meses después de concedida la medida cautelar la Legislatura de la Provincia de Buenos Aires sancionó la Ley N° 13.850 y derogó la medida tributaria que originó el pedido cautelar como una forma de conjurar una sentencia adversa, lo que resulta altamente demostrativo de la fuerza disuasiva del anticipo de jurisdicción del Tribunal cimero al dar curso favorable a la solicitud cautelar. El segundo de los casos fue el dictado *in re* “Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/Buenos Aires, Provincia de s/Acción de Amparo”²², del 14 de febrero de 2012. En este caso la Corte hizo lugar, a pocos días de interpuesta la demanda, a la medida cautelar solicitada y, sobre la base de dicho anticipo de jurisdicción, pocos meses después la Provincia de Buenos Aires derogó la

de Coparticipación Federal de Impuestos, al instituir un gravamen análogo al Impuesto Nacional sobre los Bienes Personales sujeto a distribución. Al mismo tiempo en la causa de referencia se solicitó una medida cautelar, sobre la base de la configuración de los presupuestos establecidos en los incisos 1° y 2° del artículo 230 del Código Civil y Comercial Procesal de la Nación. En tales condiciones, el Alto Tribunal decretó la prohibición de innovar pedida y ordenó a la Provincia que se abstuviera de liquidar, reclamar, intimar o perseguir la exigencia de pago de los adicionales establecidos por la referida ley local N° 13.648, hasta el dictado de la sentencia definitiva.

22 CSJN, *Fallos*, 335:23. En dicha causa se cuestionó la Ley N° 14.333 de la Provincia de Buenos Aires -Ley Impositiva para el Año 2012- por cuyo artículo 46, inciso b), apartado 7, se vino a establecer, a partir del 1° de enero de 2012, una alícuota diferencial en el Impuesto de Sellos respecto de aquellos actos, contratos y operaciones sobre inmuebles radicados en la Provincia, concretados en instrumentos públicos o privados otorgados fuera de ella. El Alto Tribunal habilitó su competencia originaria, encauzó el proceso por el trámite previsto para el juicio ordinario y decretó la prohibición de innovar ordenando a la Provincia de Buenos Aires que, hasta tanto se dictara sentencia definitiva en la causa, se abstuviera de reclamar o exigir a los notarios asociados al Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires y a las personas que requirieran sus servicios una alícuota diferencial en concepto de Impuesto de Sellos, respecto de los actos, contratos y operaciones documentados en instrumentos, públicos o privados, sobre bienes inmuebles ubicados en la Provincia, concretados fuera de ella, que resultara superior a la que tributarán aquellos mismos actos concertados dentro del territorio provincial. Sobre el tema véase “Una cautelar ¿a medida?”, Leonardo BEHM, publicado en el Diario El Día el 26/02/12.

regulación tributaria involucrada, mediante la sanción de la Ley N° 14.357.

Realizadas las precisiones que anteceden, veamos a renglón seguido qué ha acontecido, desde la implementación del fuero, en la jurisprudencia que este trabajo se ha propuesto analizar.

IV. Un repaso por sobre la casuística jurisdiccional. El caso de la alzada platense

Tal como fuera señalado *ut supra*, quien solicita una medida cautelar debe acreditar -para lograr su proveído favorable- verosimilitud en el derecho (o *fumus bonis iuris*), la posibilidad de sufrir un perjuicio inminente o la alteración o el agravamiento de una determinada situación de hecho o de derecho (esto es, peligro en la demora) y, finalmente, que la medida solicitada no afecte gravemente al interés público, debiendo cotejar aquí el juez entre el daño que la medida puede ocasionar a la comunidad y el que se le ocasionaría a quien solicita la protección cautelar (es decir, el principio de proporcionalidad) ²³.

23 En este punto, resulta útil destacar que, sin perjuicio de los requisitos de procedencia apuntados, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, frente a determinadas medidas cautelares, ha entendido ajustada a derecho la exigencia del requisito de admisibilidad de la pretensión regulado en el artículo 19 del Código Contencioso Administrativo vigente; esto es, el pago previo o *solve et repete*.

Así, en la Causa N° 5863 ("Arsama S.A. c/Municipalidad de Berazategui s/ Medida cautelar autónoma o anticipada"), frente a una pretensión cautelar anticipada, que procuraba suspender los efectos de un decreto municipal, la referida Cámara -por unanimidad- rechazó el recurso incoado por un administrado contra la sentencia de primera instancia que supeditaba la resolución vinculada a la procedencia de la medida al cumplimiento del requisito de admisibilidad citado.

En este sentido, del voto del Dr. Spacarotel, surge que si bien es cierto que la solicitud versa sobre una medida cautelar (en el caso, cabe destacar, "anticipada"), y que por principio la exigencia del pago previo la excede, no es menos cierto que el objeto del remedio preventivo y provisorio acuñado, consiste en "suspender" los efectos de un acto determinativo de obligaciones tributarias.

Así, destaca que -a los fines de enervar los efectos de un proceso ejecutivo de apremio que se denuncia promovido- a través del remedio provisorio solicitado, se intenta anticipar el juicio de fondo, adquiriendo el mismo contornos singulares, equiparables a la pretensión que refiere el legislador para la requisitoria previa del pago en materia tributaria y, finalmente, recuerda -a mayor abundamiento- que el Tribunal (en la Causa N° 270, “Botto”) estableció como principio que no corresponde hacer lugar a las medidas cautelares consistentes en la suspensión de los efectos de los actos que constituyen una intimación de pago de una suma proveniente de deudas tributarias; ello así, toda vez que los actos en cuestión, se hallan incluidos en la regla del *solve et repete* por ser un recurso financiero corriente de la Administración e implicaría un apartamiento infundado de las reglas vigentes (art. 19, CCA, conf. causa).

A dichas consideraciones adhirieron la Dra. Milanta (dejando a salvo las consideraciones que expusiera en la causa “Botto”, citada) y el Dr. De Santis (quien resaltó que, en rigor, basta con que el objeto de la pretensión se dirija a una obligación tributaria de dar suma de dinero para hacer operativo el extremo legal).

Por su parte, en la Causa N° 9769 (“Erpa SACIF c/Municipalidad de Berazategui s/Pretensión anulatoria”), el Tribunal se abocó al tratamiento del recurso de apelación articulado por un administrado contra la resolución del Juez de la causa que, en el marco de una pretensión anulatoria, le intima el cumplimiento del recaudo de admisibilidad del artículo 19 inciso 1 de la ley 12.008. La parte actora había solicitado como medida cautelar la suspensión de los alcances de un decreto municipal.

Frente a ello, el Tribunal -por mayoría- decidió devolver los autos al juez de la causa para que decida sobre el requerimiento cautelar, previo a considerar los agravios vinculados al requisito de admisibilidad que le impone el sistema adjetivo a su pretensión.

Para así decidir, el Dr. De Santis (a cuyo voto adhiere la Dra. Milanta), señaló que “...el contexto de la decisión recurrida la muestra avanzando sobre una etapa cautelar no resuelta todavía. Esa decisión comunal, en su extensión al deber de cancelar el crédito resultante de la determinación practicada sobre la actora, constituye la base de la exigencia impuesta por la resolución apelada. Se ve así una secuencia en el tratamiento de las cuestiones sometidas a proceso que esta última ha venido a alterar, pues la condición de acceso a la jurisdicción prevista por el artículo 19 inciso 1 de la ley 12.008 (t. seg. ley 13.101), en la singularidad que ofrecen los planteos de demanda, ha quedado sujeta a la previa decisión del requerimiento cautelar (conf. criterio conc. causa CCALP n° 1110). Tampoco caben implicancias tácitas para la labor de la jurisdicción, en una hipótesis que exige del conocimiento y decisión de cuestiones que se ofrecen conexas y secuenciales”.

Asimismo, resalto que el caso, así, resulta diverso al resuelto *in re* “Arsama S.A.”, por cuanto su materia se limitó a una pretensión cautelar anticipada, cuyos recaudos de admisibilidad formal fueron ponderados en forma autónoma

Debe recordarse en este punto, que la traba de diligencias cautelares exige la concurrencia de todos sus requisitos de admisibilidad, aun en el marco del balance de intensidad entre ellos, sin que la falta de uno de ellos pueda ser suplida enteramente por los otros, debido a lo cual, la ausencia acreditada

a una eventual acción principal, debiendo destacarse que el presente caso, en cambio, reconoce una medida preliminar que ya tributa a un proceso principal. Así, condiciona los requisitos previos de admisibilidad, comprometiendo, de ese modo, a la solicitud de cautela.

En minoría, el Dr. Spacarotel entendió aplicable el recaudo de admisibilidad de marras a la medida cautelar solicitada en el marco de una pretensión anulatoria, por cuanto expresamente se solicita la suspensión de la ejecución del acto determinativo con contenido tributario. Sostiene que el caso resulta análogo al resuelto *in re* “Arsama S.A.”, en el cual -afirma- se sostuvo por unanimidad que el tratamiento del remedio cautelar, al anticipar el resultado de fondo (suspensión de efectos del acto determinativo), equiparaba la decisión a la pretensión que refiere el legislador en el art. 19, no configurando el supuesto, una situación de denegación de justicia. Considera -en definitiva- que lo determinante de la decisión reside, justamente, en la anticipación del fondo de la cuestión.

Los criterios expuestos fueron reiterados en la Causa N° 9869 (“Laboratorio Cuenca S.A. c/Municipalidad de Berazategui s/Pretensión anulatoria”) frente al recurso de apelación deducido por la parte actora, contra la providencia del Juez de Primera Instancia que, previo a resolver sobre la medida cautelar, ordenaba integrar el *solve et repete*.

En este sentido, la Dra. Milanta (a cuyo voto adhiere el Dr. De Santis) sostuvo que supeditar la decisión sobre aquélla al extremo en cuestión significaría tanto como convertirlo en uno de los recaudos de la tutela provisoria, solución que no se compadece con la índole de la tutela cautelar (artículo 15 de la Constitución Provincial). Efectuó -asimismo- diversas consideraciones sobre el estadio del proceso -anterior a la traba de la litis- y las facultades del Juez de grado, resaltó que el mismo cuenta con la oportunidad prevista en el art. 31 del Código ritual, para la intimación objeto de análisis (art. 19 inc. 2º, cit.) y afirmó que “Las medidas cautelares, en cambio, están llamadas a ser resueltas -por su propio carácter- en forma inmediata y en cualquier momento del trámite principal (art. 22 y sigts., Cód. cit.), sin perjuicio del informe que autoriza solicitar el art. 23 inc. 1º del Código y de la posibilidad de su requerimiento autónomo o anticipado”. Finalmente, advirtió sobre las diferencias con relación al caso “Arsama S.A.” y, citando “Erpa SACIF”, sostuvo que correspondía devolver los autos al *a-quo* para que resuelva sobre la pretensión cautelar, previo a considerar la impugnación sobre el presupuesto de admisibilidad de la pretensión principal (art. 19, CCA).

Por su parte, el Dr. Spacarotel reprodujo el criterio expuesto para la Causa “Erpa” (citada *ut supra*).

de uno de tales requisitos determina la suerte adversa de la medida solicitada (*vide* C.C.A.L.P., Causa N° 2, “Fracchia”, entre muchas otras).

Ahora, también se resaltó que, en el especial ámbito en que se desenvuelve la materia tributaria, estos recaudos son analizados con particular estrictez, como consecuencia básica del reconocimiento de ciertos bienes o circunstancias por parte del juzgador, que intervienen en la tarea de ponderación que encara el mismo, a la hora de decidir la procedencia de las diligencias cautelares.

Entre aquéllos, pueden señalarse -como los más usuales ya mencionados- la hacienda pública (en sentido dinámico) o la correcta y oportuna recaudación de las rentas del Estado, la existencia habitual de actos administrativos, cuyas características esenciales -vinculadas a la presunción de legitimidad y el principio de ejecutoriedad- obligan a la acreditación de la arbitrariedad de los mismos y, finalmente, el interés público comprometido en el caso particular de los reclamos y cobros fiscales.

En el presente acápite, proponemos un análisis preliminar del sentido y alcance que se le ha otorgado a dichos extremos en el fuero, principalmente a través de la jurisprudencia recaída en la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, seleccionado determinados casos de particular interés tributario, como pueden ser los responsables solidarios, los agentes y sistemas de recaudación en la fuente, la constitucionalidad de las normas tributarias, etc.

a) *La verosimilitud en el derecho*

Si bien excede la presente propuesta un acabado análisis del recaudo de marras, resulta útil a los fines propuestos comenzar el presente acápite recordando que, tal como se adelantó, el *fumus boni iuris* “...debe ser entendido como la probabilidad de que el derecho exista, y no como una incontestable realidad, que sólo se logrará al final del proceso. No se requiere

la plena prueba del mismo, siendo suficiente su acreditación *prima facie*"²⁴.

Ahora, sin perjuicio de lo expuesto, nos adelantamos para sostener que del repaso de antecedentes que proponemos, fácil resulta advertir que la apreciación de este requisito ha sido llevado a un extremo tal que -con la invocación de diversas circunstancias dogmáticas, tales como la eventual necesidad de mayor debate y prueba, la presunción de legitimidad del acto administrativo o la necesidad de analizar la constitucionalidad de una norma- lo han transformado en un elemento de muy difícil acreditación en la instancia. Veamos esto a continuación.

1. La necesidad de mayor debate y prueba

Esta circunstancia puede observarse, por ejemplo, en la Causa N° 7582 ("Kandiko S.A. c/Municipalidad de Avellaneda s/Pretensión declarativa de certeza"). En el caso, la firma actora, en el marco de una pretensión declarativa de certeza promovida contra un municipio, había solicitado con carácter cautelar se ordene a la demandada que se abstenga de iniciar acciones judiciales tendientes a perseguir el cobro de la deuda reclamada por los períodos y conceptos involucrados en la determinación cuestionada, y se ordene la suspensión de distintos actos estatales.

Frente al despacho favorable por parte de la Jueza de grado, la demandada interpuso recurso de apelación ante la Cámara, organismo que hizo lugar a la impugnación efectuada.

Bastó para ello, señalar que "...se advierte que la materia sometida a examen, torna necesario mayor debate y prueba que el provisorio de esta etapa procesal. En estas condiciones, y no obstante las alegaciones efectuadas tanto en el escrito de inicio como en la contestación de agravios, no existen elementos de convicción suficientes en relación al 'fumus boni iuris'

24 Ana Cristina LOGAR, ob. cit. pág. 484.

invocado para el mantenimiento de la cautelar dispuesta en primera instancia”.

Entendemos que este análisis escapa a la ponderación de las circunstancias de hecho, probatorias o jurídicas que dan sentido a la ausencia de verosimilitud invocada. Sin embargo, la Cámara de Apelaciones reiteradamente lo ha sostenido.

En la Causa N° 8423 (“Taraborelli Automobile S.A. c/Agencia de Recaudación Pcia. Bs. As. Arba s/Amparo”) la firma actora había iniciado una acción de amparo contra la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.) solicitando se la excluya del padrón de contribuyentes sujetos a embargos de derechos de crédito y, con carácter cautelar, realizó la misma petición, hasta tanto se resuelva la acción incoada.

Frente al rechazo de la tutela requerida por parte del juez de primera instancia -fundado en que aquélla representaría un adelanto de jurisdicción-, la actora interpuso recurso de apelación que, asimismo, fue desestimado.

Para así decidir, la Cámara se limitó a afirmar que la discusión propuesta excedía el marco preliminar de la etapa cautelar, pues exige mayor intensidad de debate y prueba. Esta argumentación fue suficiente para concluir que la pretensión cautelar no resultaba abastecida -en la etapa- de la evidencia necesaria que haga verosímil al derecho invocado.

Similar criterio puede apreciarse en las Causas N° 9959 y N° 11482 (“Transportadora Boicy Ltda c/Arba (Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires) s/Amparo” y “Safari Sport S.R.L. c/ Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (Arba) s/Medida cautelar autónoma o anticipada-Otros Juicios”, respectivamente) donde los peticionantes discutían su calidad de contribuyentes frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y, en este marco, solicitaban sendas medidas cautelares.

En el primer caso, la actora había iniciado una acción de amparo contra la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.) peticionando que se ordene a ese organismo el reintegro de las sumas que se le venían reteniendo

en concepto de Impuesto a los Ingresos Brutos a través de las cuentas bancarias de las cuales resultaba ser titular. En ese marco, con carácter cautelar, requería que la Agencia suspenda las mencionadas retenciones.

En atención al despacho favorable de la medida por parte de la Jueza de grado, la Fiscalía de Estado interpuso recurso de apelación ante la Cámara, informando que la empresa accionante fue incluida en el padrón de sujetos pasibles de retenciones, debido a que distintos agentes informaron que le habían efectuado percepciones y retenciones, lo cual evidenciaba el desarrollo de actividad económica en la Provincia bajo las normas del Convenio Multilateral.

La Cámara resolvió hacer lugar al recurso y revocar el pronunciamiento impugnado, señalando que la discusión propuesta en la oportunidad, excedía el marco preliminar de la etapa cautelar, pues exige mayor intensidad de debate y prueba.

Por su parte, en el segundo precedente citado, el administrado requería cautelarmente la exclusión del Padrón de Retenciones de Cuentas Bancarias, afirmando que toda su actividad comercial se desarrollaba fuera de la jurisdicción provincial. Resaltó que en el caso había efectuado el reclamo administrativo a través del sitio web de la Agencia solicitado la baja del sistema, y que la misma había contestado que reduciría sus retenciones, no obstante lo cual omitió hacerlo, generándole la situación un saldo a favor permanente superior a \$ 300.000.

La magistrado de grado requirió el informe previsto en el artículo 23 inciso 1) del Código Contencioso Administrativo, en el cual la ARBA, luego de efectuar diversas consideraciones acerca de la regulación legal del régimen, expuso que conforme su base de datos la actora se encontraba inscripta como contribuyente del Impuesto bajo el régimen del Convenio Multilateral, y que si bien aquélla había solicitado la exclusión de los referidos regímenes de recaudación, la misma le fue denegada.

Frente a lo expuesto, la Juez de grado resolvió denegar la medida cautelar, resolución que fue apelada por ante la Cámara.

En Alzada se resolvió rechazar el recurso incoado, en el entendimiento que dichas cuestiones -en el punto específico propuesto y en lo que hace a la polémica relativa a la condición de contribuyente de Convenio Multilateral de la actora- excedían el debate que corresponde a la etapa preliminar del proceso.

2. La materia vinculada a reclamos y cobros fiscales

Otros casos interesantes para analizar en esta reseña jurisprudencial, son aquellos en los que la Cámara confronta la materia de reclamos y cobros fiscales con el requisito de marras, tornando su apreciación de interpretación restrictiva.

Ello puede observarse, por ejemplo, en las Causas N° 12617 y N° 9413 (“S.C.A.C. Sociedad de Cementos Armados Centrifugados S.A. c/A.R.B.A s/Pretensión anulatoria-Otros juicios” y “Gibert Aníbal Alfredo c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Legajo de apelación”). En estos casos, resaltando el delimitado ámbito cognoscitivo propio de las diligencias cautelares, se sostuvo que la tutela pretendida, en tanto perseguía un pronunciamiento judicial que suspenda la ejecución de decisiones administrativas, implicaba confrontar la prerrogativa fiscal de persecución del crédito respectivo. Al respecto, la Cámara recordó que el régimen de medidas suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales debe ser examinado con particular prudencia.

En el primer precedente citado, el recurrente -que había solicitado la protección cautelar con resultado desfavorable en primera instancia- fundamentó la verosimilitud del derecho invocado en la interpretación que él mismo entendía cabía efectuar de la normativa aplicable.

La segunda causa citada versaba sobre el recurso interpuesto por el representante fiscal contra la resolución del Juez de grado que había hecho lugar a la medida cautelar solicitada por el responsable, ordenando por un lado, la suspensión de los efectos de las Resoluciones de la Dirección Provincial de Rentas y el Tribunal Fiscal de Apelación, y por el otro que la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires se abstenga de llevar adelante cualquier actuación administrati-

va o judicial contra el actor, tendiente al cobro de la deuda. En el caso, se había establecido la responsabilidad solidaria del actor por la deuda del impuesto a los Ingresos Brutos de un contribuyente, en cuya quiebra aquél resultó designado como síndico.

Aquí, además de las consideraciones que según se adelantó *ut supra* efectuara la Cámara para revocar la medida dispuesta por el *a quo*, se destacó que las circunstancias fácticas y jurídicas que surgen de las constancias de la causa demostraban ausente la verosimilitud del derecho invocado, pues dicha dilucidación requeriría -en forma previa- el análisis y definición de la cuestión constitucional, la censura y descalificación de las normas locales aplicadas cuyo desarrollo requiere mayor debate y prueba que el propio de la oportunidad cautelar.

Como puede observarse, las causales que restringen la protección cautelar de los contribuyentes no se dan en puridad, utilizando al respecto la Cámara -de manera conjunta- las argumentaciones ya analizadas (necesidad de mayor debate y prueba, y la importancia en la persecución del cobro de la deuda fiscal) y las que abordaremos a renglón seguido.

3. Alcance y extensión de la actividad jurisdiccional en pos de la apreciación de la concurrencia del requisito bajo análisis

Siguiendo con el análisis de la verosimilitud en el derecho invocado y en lo que respecta específicamente al rigor que se emplea en la apreciación vinculada a su configuración y acreditación, resulta oportuno citar -dentro de esta reseña- la Causa N° 2721 (“Álvarez, Mario Alberto c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Pretensión anulatoria”). En el caso, se promovía demanda contencioso administrativa contra la Dirección Provincial de Rentas, pretendiendo la nulidad de dos notificaciones de actos administrativos y, consecuentemente, de la determinación de deuda practicada. En lo que interesa, se acompañaban al expediente las cédulas de notificación originales y demás constancias que demostraban que los instrumentos de anoticiamiento referenciados estaban dirigidos a

un domicilio que no se correspondía con el constituido por el actor en la instancia administrativa.

Frente a la resolución adversa en primera instancia, el recurrente interpuso recurso de apelación resaltando el yerro del Juez *a quo* al entender no acreditada la verosimilitud en el derecho invocado con la documental acompañada y obrante en la causa.

Sin perjuicio de la evidente simpleza e inmediatez que proponía la evaluación de lo alegado por el recurrente, la Cámara destacó que la admisión de la medida cautelar importaría efectuar una ponderación de los hechos denunciados en la demanda, circunstancia inoportuna en la etapa procesal, que significa abrir juicio sobre el mérito y/o virtualidad del fondo de la cuestión.

En sentido contrario, cabe traer a colación el análisis propuesto por la Cámara en la Causa N° 8627 (“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Ramón Vilaró e Hijos S.A. y otro s/ Apremio”). Allí, la parte demandada, en el marco de una acción de apremio, se agraviaba de la resolución de grado que rechazó el levantamiento de la medida cautelar oportunamente dictada y efectivizada. Ello, por cuanto entendía arbitrario mantener la medida referida al haberse cancelado las costas y costos del proceso y restando sólo el pago de cinco cuotas de la moratoria suscripta conforme el acuerdo de pago. Agregaba que esta cuestión le impedía el acceso al crédito, causándosele un perjuicio irreparable.

La Cámara, por vía de excepción, entendió que el caso cuadraba dentro de la doctrina sentada por el organismo, por la que se admitía la recurribilidad de este tipo de resoluciones atento a que las mismas generaban un gravamen de difícil reparación ulterior. Por ello, se declaró procedente el recurso de apelación interpuesto.

Así, entrando a analizar la cuestión planteada, señaló que el embargo dispuesto sobre el bien inmueble de propiedad de la accionada se dirigió a resguardar la acreencia del Fisco respecto del Impuesto Inmobiliario debido a que el ejecutado no había cumplido con su obligación de pago, pero resaltó que en

tanto no existía discusión entre las partes respecto de la cancelación de más del 50 % de la deuda cautelada -por aplicación de la propia regulación de la A.R.B.A., en el caso la Disposición Normativa Serie B N° 48/05-, no se observaba óbice legal que impida el levantamiento de la medida solicitado.

Consecuentemente, hizo lugar al recurso de apelación interpuesto y revocó la resolución impugnada.

4. La cuestión constitucional

Sin perjuicio de las referencias vinculadas a este punto de análisis que fueran expuestas en las causas citadas *ut supra*, aquí resulta interesante destacar, como criterio general, lo expuesto en las Causas N° 5784 y N° 8058 (“Friedrichs Jorge Walter c/Provincia de Buenos Aires s/Amparo” y “Agroindustrias Quilmes S.A. c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Amparo”, respectivamente). En ellas puede observarse que ante este tipo de planteos, la postura de la Cámara se inclina por considerar que el análisis y la definición de las cuestiones constitucionales, como la censura y descalificación de las normas locales aplicadas, requieren mayor debate y prueba que el propio de la instancia cautelar, ello aun ante un examen provisorio y no de certeza, que involucra este tipo de medidas.

Idéntico criterio expuso la Cámara en la Causa N° 9355 (“Aerolíneas Argentinas Sociedad Anónima c/A.R.B.A. y Otro/a s/ Pretensión anulatoria-Otros juicios”) frente a la solicitud de una medida cautelar que suspenda la ejecución del acto administrativo (Sentencia del T.F.A.B.A.) o de no innovar, a los fines que la demandada no promueva ejecución fiscal antes de que la controversia tenga decisión judicial definitiva.

La cuestión planteada en la demanda, se centraba en determinar si la pretensión de la Provincia de Buenos Aires de gravar con el Impuesto a los Ingresos Brutos a las actividades de transporte internacional realizadas por Aerolíneas Argentinas S.A. desde Ezeiza, se encontraba en pugna con la Ley N° 23.548 de coparticipación federal.

Así, el Organismo jurisdiccional de alzada entendió que un pronunciamiento en este sentido implicaba abrir juicio acerca

de los distintos tópicos concernientes al planteo constitucional, no siendo la oportunidad procesal apropiada para efectuarlo.

Destacó asimismo que la pretensión cautelar de la actora no quedaba abastecida, al menos en la etapa preliminar, al requerir el asunto mayor prueba y debate que el propio de la oportunidad cautelar.

Por su parte, en la Causa N° 12951 (“Supermercados Mayoristas Yaguar S.A. y otros c/Arba s/Legajo de apelación”) el juez de grado había ordenado en forma cautelar que la Agencia de Recaudación se abstenga de ejecutar la sentencia del Tribunal Fiscal y de iniciar o proseguir cualquier actuación tendiente al cobro de los recargos y la multa debatidas en autos, así como de trabar medidas cautelares administrativamente, hasta tanto se dicte sentencia firme. Ello, en el entendimiento de que la pretensión cautelar incoada se sustentaba sobre bases *prima facie* verosímiles, toda vez que la obligación que dio origen a la determinación de la deuda fiscal y sus intereses, recargos y multas por los períodos reclamados, se encontraban prescriptos. En el caso, el Juez de grado había entendido que las normas locales que regulan la prescripción eran inconstitucionales por violentar disposiciones fundamentales (arts. 30 y 75 inc. 12 de la Constitución) y la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación en el asunto.

La Cámara, sin embargo, trayendo a colación su doctrina en el sentido de que el régimen de medidas suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales debe ser examinado con particular prudencia, señaló -en este punto de análisis, vinculado a la validez constitucional del régimen de prescripción local- que el cuestionamiento de la inconstitucionalidad del régimen de prescripción tratado por el *iudex* en el marco de una medida cautelar demuestra ausente la verosimilitud del derecho invocado, pues dicha dilucidación requiere en forma previa el análisis y definición de la cuestión constitucional, la censura y descalificación de las normas locales aplicadas cuyo desarrollo requiere mayor debate y prueba que el propio de esa oportunidad cautelar, aun para un examen provisorio y no de certeza.

Finalmente, en este punto, resulta interesante traer al análisis la Causa N° 15340 (“La Casa de las Semillas S.A. c/A.R.B.A. s/Amparo”). En la misma, la parte demandada se agraviaba de la resolución de grado por la que se hizo lugar a la medida cautelar solicitada por la firma y, consecuentemente, se ordenó el levantamiento del embargo sobre los derechos de crédito dispuesto por la Agencia de Recaudación de Buenos Aires sin orden judicial.

Destacaba la apelante que el texto de la norma cuestionada por la empresa accionante (artículo 14 del Código Fiscal) habilitaba a la autoridad de aplicación a proceder a la traba de las medidas cautelares en cuestión, sólo una vez iniciado el juicio de apremio y en el ámbito de éste, con la consecuente rapidez y eficacia que de ello se deriva, evitando las dilaciones propias de la tramitación procesal. Ello, afirmaba la representación fiscal, no implicaba sustraer la traba de las medidas a la jurisdicción del juez del apremio ya que existía la posibilidad de que la justicia ejerza su control, revisando, modificando y/o sustituyendo la medida involucrada.

La Cámara, por mayoría (voto de los Dres. Milanta y Sparcarotel) decidió que al apelante no le asistía razón, conforme las razones que sustentara el Tribunal en distintas causas de análoga configuración, relativas a la necesidad de remitir a la intervención excluyente de los órganos judiciales toda cuestión vinculada con la afectación forzada sobre cualquiera de los atributos del derecho de propiedad. Se advertía, en la especie traída a la alzada, la aplicación de esa doctrina, pues el pronunciamiento en crisis había ordenado a la autoridad administrativa el levantamiento del mencionado embargo -en el caso, los derechos de crédito de la firma actora- sin orden judicial (conf. doc. CCALP causas n° 5309 -res. del 28-9-07-; n° 5288 -sent. del 18-9-07-; 5789 -res. del 29-11-07-; n° 5558 -res. del 7-5-09; y expresamente CCALP causa n° 10.427 “MAM S.A. c/Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires s/Apremio provincial”, res. del 2-11-2010 y n° 11.925, “MERANOL S.A.C.I. c/ARBA s/Legajo de apelación”, res. del 12-07-11; n° 13.231, “Fisco de la Pcia. de Buenos Aires c/Ar-

genmed Sist. Méd. SRL”, res. del 18-09-12 y sus citas, entre muchas otras, así como también, en causa n° 9285, “Frigorífico Reg. Bovinos del Sur SA c/ARBA s/amparo” sent. del 18-6-09 y, más recientemente, causa CCALP N° 14338-M, “Compaer S.A.”, res. del 15-08-13).

5. El principio de presunción de legitimidad del acto administrativo

En este tramo, resulta interesante analizar diferentes casos donde se ha sometido el requisito de la verosimilitud en el derecho al confornte del principio de presunción de legitimidad que reviste todo acto administrativo.

Así, en la Causa N° 454 (“Norma S.R.L. C/Ministerio de Economía S/Pretensión declarativa de certeza”) la firma actora había interpuesto una acción declarativa de certeza contra la Dirección Provincial de Rentas, a los fines que se haga cesar el estado de incertidumbre en el que se encontraba respecto de la existencia, alcance y modalidad de acogimiento a los beneficios otorgados por la Ley N° 13.145 -de Sinceramiento Fiscal-, y se declare la inconstitucionalidad de la Disposición Normativa Serie B N° 7/2004 reglamentaria de la misma.

En ese contexto, solicitó con carácter cautelar de no innovar, se ordene a la ex Dirección Provincial de Rentas se abstenga de iniciar acciones legales (o en el caso de haberlas iniciado, las suspenda) reclamando las cuotas impagas del Impuesto Inmobiliario que resulten de la imposibilidad de acogerse a los beneficios solicitados y requirió, asimismo, una medida innovativa para que se conserven los máximos beneficios previstos por la Ley de Sinceramiento Fiscal con referencia al monto de acogimiento y modalidades de pago en cuotas, sin importar la fecha en que se opere el acogimiento.

Ante el fallo del Juez de grado, que ordenó a la demandada permitir a la actora acogerse al Plan de Sinceramiento Fiscal accediendo a los máximos beneficios siempre que la misma acredite encontrarse en las excepciones dispuestas por ley, la Fiscalía de Estado interpuso recurso de apelación.

La Cámara hizo lugar al recurso de apelación interpuesto y revocó el pronunciamiento de grado. Para así decidir, en primer término se resaltó (en el voto del Dr. Spacarotel, al cual adhieren los Dres. De Santis y Milanta) que la Disposición Normativa Serie B N° 007/04 se mostraba dictada por autoridad competente y suficientemente motivada, regulando materialmente aspectos de la aplicación de la Ley de Sinceramiento Fiscal, por lo que no se observaba que los actores hayan logrado demostrar con la evidencia necesaria, para el despacho favorable de la medida provisoria solicitada, la ilegalidad o la arbitrariedad manifiesta en el supuesto actuar omisivo de la Administración en el dictado de aquella ²⁵.

Un caso interesante en este sentido es la Causa N° 14117 (“Autovía Oeste S.A. y otros c/ Tribunal Fiscal de Apelación s/ Pretensión anulatoria”). En la misma, la parte actora -integrada por la firma contribuyente y diversos responsables solidarios-, en el marco de una pretensión anulatoria promovida contra el Tribunal Fiscal de Apelación, solicitó como medida cautelar que se ordene a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires suspenda los efectos de una Resolución con los alcances de la sentencia de dicho Tribunal.

La Cámara, luego de recordar los requisitos propios de las medidas cautelares, advirtió que la materia sometida a estudio -cuestionamiento de la sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación en virtud de la cual se dispuso hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado por la actora- tornaba necesario un mayor debate y prueba que el provisorio de esta etapa procesal.

Así, en un punto que estimamos poner de resalto -frente a las objeciones que seguidamente expondremos-, dicho organismo sostuvo que es la controversialidad del derecho involucrado la que demuestra dicha exigencia, no superando, *prima*

25 Consecuentemente, y al igual que la jurisprudencia a nivel nacional, se trae a colación en los supuestos bajo análisis la idea de la “arbitrariedad” o “manifiesta ilegitimidad” que tiene que ocurrir en estos casos para obtener la concesión favorable de dichas medidas provisionales.

facie, la legalidad presunta que es inherente al acto de imposición.

Por lo demás, en otro aspecto interesante de la causa, patentizando un criterio usual en la posición de la Cámara, se considera que la tutela pretendida, además, perseguía un pronunciamiento judicial que invalide la decisión administrativa que imponía a los actores el carácter de responsables solidarios de la deuda determinada, lo que implicaba confrontar la prerrogativa fiscal de persecución del crédito respectivo y la dilucidación del marco aplicable, circunstancias que excedían la etapa provisoria.

Por último advierte la Cámara, a mayor abundamiento, que la ejecución del crédito iniciada transitará por un proceso judicial en cuyo seno se podrán arbitrar las defensas que justifiquen el debido proceso adjetivo.

En este punto, resulta oportuno destacar la Causa N° 14146 (“Bailo y Gadea S.A. c/A.R.B.A. s/Medida cautelar autónoma o anticipada-Legajo de apelación”) en la cual se recepta el pedido cautelar del contribuyente. La parte actora se agraviaba de la resolución de grado por la cual se ordenó cautelarmente la suspensión de los efectos de una Resolución de la A.R.B.A., que disponía determinar obligaciones fiscales de la firma en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, estableciendo diferencias a favor del fisco y una multa, conforme al reencuadre de la actividad, hasta tanto exista sentencia firme en los autos principales a iniciarse o bien se haya cumplido el plazo establecido en el artículo 23, inciso 2 a) del Código Contencioso Administrativo (Ley N° 12.008).

Por mayoría (votos del Dr. Spacarotel y de la Dra. Milanta) se sostuvo que la cautelar otorgada se ajustaba a derecho. En este sentido, se resaltó que la actuación administrativa atacada avanzaría en forma retroactiva sobre la esfera de derechos de la firma actora, lo cual resultaría, *prima facie*, violatorio del art. 111 del Decreto Ley 7647/70. Ello en tanto que la misma ya había incorporado en su esfera de derechos una calidad tributaria -conforme el relato que se efectuó en la sentencia-

que, posteriormente, mediante la decisión administrativa atacada, se intentó dejar sin efecto.

b) *El peligro en la demora*

El segundo de los requisitos a cuya acreditación queda supeditado el otorgamiento de la medida precautoria es el peligro en la demora. En este sentido, puede conceptuarse al mismo afirmando que es el probable peligro de que la tutela jurídica que surgirá de la sentencia no pueda efectivizarse en los hechos ²⁶. Además, este requisito exige un test objetivo de apreciación de hechos que pueden ser valorados incluso por terceros ²⁷.

Evidentemente, este requisito hace a la justificación misma de la existencia de las medidas cautelares, en tanto implican el anticipo, en forma provisional, de ciertos y específicos efectos de la sentencia definitiva en la intención de que la misma, por un retraso jurisdiccional, no pierda su efectividad.

En la jurisprudencia de la Cámara, dicho requisito se encuentra supeditado (en principio) a la acreditación previa de la verosimilitud en el derecho; ello por cuanto es el primer requisito en análisis, por razones de orden legal y metodológicas, y debe recordarse que -tal como lo adelantamos- el otorgamiento de las medidas precautorias se encuentra supeditado a la acreditación de la concurrencia de todos sus requisitos.

Establecido lo que antecede, veamos cuáles son los argumentos principales de la Cámara en torno a este recaudo, que hacen inviable la protección cautelar.

26 HUTCHINSON, Tomás, *Derecho Procesal Administrativo*, Rubinzal-Culzoni, 2009, T. III, pág. 510.

27 CSJN, *Fallos*, 324:3045, entre muchos. SCBA en el mismo sentido, causa I 72312 I, sentencia del 26/6/2013.

1. Ausencia de un juicio de apremio iniciado

Como primer pauta de aproximación podemos señalar que de conformidad con el criterio de la Cámara, observable en las Causas N° 454 y N° 3037 (“Norma SRL C/Ministerio de Economía s/Pretensión declarativa de certeza” y “Panebianco Josefa Sara y otro/a c/Ministerio de Economía-Rentas s/Pretensión declarativa de certeza s/Incidente de apelación de medida cautelar”, respectivamente), no es posible considerar configurado el peligro en la demora en aquellos casos en que no se ha concretado aún juicio de apremio alguno ni se observa circunstancia alguna que lleve a presumir la posibilidad de la ineficacia de una eventual sentencia favorable ante la mera hipótesis de la iniciación de aquél.

2. Monto significativo involucrado en el caso

Resultan interesantes, asimismo, por la temática abordada y la solución arribada por la Cámara, las consideraciones expuestas en la Causa N° 3671 (“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Viajes ATI S.A. y otros s/Medida cautelar autónoma o anticipada”). En este caso, la Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires, conforme las verificaciones practicadas por la Dirección Provincial de Rentas, había solicitado con carácter de medida cautelar anticipada, la inhibición general de bienes de la firma de autos. Ello, fundado -básicamente- en la importante suma dineraria que adeudaría ésta a la Provincia, en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en su calidad de agente de recaudación.

Dicha medida, concedida por el Juez *a quo*, fue apelada ante la Cámara, que confirmó el pronunciamiento recurrido.

Para así decidir, sostuvo que frente a las afirmaciones de la apelante que resaltaban la inaplicabilidad al caso del nuevo texto del art. 13 del Código Fiscal -atento que la medida fue solicitada antes de la entrada en vigencia de la ley 13.405- y la necesidad de que la Autoridad de Aplicación acreditara todos aquellos requisitos de la medida cautelar (y, especialmente, el peligro en la demora), debía señalarse que si bien la atribución estatal para requerir medidas cautelares -en la especie

tributaria- con la amplitud que determina el artículo citado no impone una obligación mecánica de aplicación al órgano jurisdiccional, ni excluye el análisis de sus recaudos de procedencia (*vide* Causas N° 335 “Fisco c/Intermar Bingos S.A. y ot. s/Medida cautelar autónoma o anticipada”, N° 2416 “Fisco c/Supermercados Norte S.A. y ots. s/Medida cautelar autónoma o anticipada” y N° 3001 “Fisco c/Encina s/Apremio provincial”), no podía dejar de destacarse que el caso, apreciando el significativo monto de la deuda que se discutía, permitía una ponderación que admite una medida con la amplitud de la decretada -inhibición general de bienes-.

Ahora, específicamente en relación con la necesidad de acreditar el peligro en la demora, se entendió que no podía advertirse, bajo el examen superficial que exige la etapa procesal, que la resolución apelada revelare un vicio que permita desabastecer la cautelar decretada en autos. Agregó, a mayor abundamiento, que tampoco surgía acreditado, ni aun formulando un juicio de conocimiento hipotético, cuál era el agravio, la afectación y en tal caso el “perjuicio inminente” y de “imposible reparación” que la medida le generaría al patrimonio del demandado para justificar el despacho favorable de su petición.

Similar criterio se sigue, en el punto bajo análisis, en la Causa N° 11482 (“Safari Sport S.R.L. c/Agencia de Recaudación de la Provincia de Bs. As. (ARBA) s/Medida cautelar autónoma o anticipada-Otros juicios”).

3. Falta de acreditación del temor de un daño ante la hipotética traba de medidas cautelares por parte del Fisco

En este punto, resulta de sumo interés el análisis de la Causa N° 6970 (“INC Sociedad Anónima c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Medida cautelar autónoma o anticipada-Otros juicios”). En la misma, la empresa había iniciado los actuados pretendiendo -bajo los términos prescriptos por el artículo 13 del Código Fiscal-, se le decrete embargo preventivo sobre 9 bienes inmuebles ubicados en la Provincia de Buenos Aires, a fin de garantizar un supuesto crédito fiscal. Ello, con el fin

de evitar -anticipándose al eventual pedido del Fisco en este sentido- se le decrete en su contra una inhibición general de bienes.

Ante la resolución adversa por parte de la Jueza de grado, el administrado interpuso recurso de apelación ante la Cámara, ahondando en sus razonamientos y destacando que, si un deudor se encuentra legitimado para requerir la sustitución de una medida cautelar por otra que le resulte menos perjudicial -siempre que ésta garantice suficientemente el derecho del acreedor- tanto más puede un potencial deudor anticiparse a una medida cautelar y ofrecer de manera unilateral y voluntaria una garantía apropiada que no ponga en peligro el crédito de quien se arroga el carácter de acreedor.

La Cámara, mediante el voto de los Dres. Spacarotel y Milanta, entendió no configurado en las actuaciones el peligro en la demora. Ello, por cuanto, a los fines de ponderar la viabilidad del remedio cautelar peticionado, consideró que no se acreditaba interés jurídico que la justifique para disipar un temor de daño o gravamen actual o inminente y concreto, por la eventual aplicación a su respecto de la atribución consagrada en el artículo 13 del Código Fiscal, destacando en este sentido que, la circunstancia de que la autoridad de aplicación haya obrado, en distintas ocasiones, en la dirección que se pretende prevenir, no permite avizorar, con rasgo cierto, concreto, siquiera inminente del recaudo de procedencia relativo al peligro en la demora.

Así, el organismo concluyó que un temperamento distinto, implica lisa y llanamente procurar la inaplicabilidad anticipada de una norma tributaria, en forma prematura y sin un continente referencial que justifique un pronunciamiento cautelar como el pretendido.

4. La ausencia de incertidumbre

Por último, un caso que estimamos necesario incluir en esta breve reseña -en relación con el específico punto de análisis- es la Causa N° 14705 (“Unión de Kiosqueros de la República

Argentina c/A.R.B.A. s/Pretensión declarativa de certeza-Previsión”).

Allí, la Cámara destacó que la tutela requerida no exhibía la verosimilitud en el derecho necesaria, puesto que la cuestión a dilucidar -la alegada incertidumbre acerca de la afectación de derechos de raigambre constitucional, a partir de la aplicación de determinadas resoluciones de la A.R.B.A., confrontadas con los principios y garantías que rigen el procedimiento por el cual se determina la alícuota de retención y percepción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para vendedores mayoristas y minoristas de cigarrillos y, los derechos constitucionales alegados- excedía el marco de estudio propio de la etapa cautelar del proceso.

Ahora, sin perjuicio de haber desechado la configuración del extremo señalado, debe resaltarse que dicho organismo analizó -asimismo- el peligro en la demora eventualmente comprometido, y en este marco afirmó que, tal como lo tiene dicho el Máximo Tribunal Federal, y sin que la apreciación implicara un juicio sobre la procedencia de la acción entablada, si el demandante encauza su acción por la vía de la mera certeza no puede desconocer que ella está destinada, por su índole, a agotarse en la declaración del derecho y esta limitación obsta, en principio, a que pueda configurarse el requisito del peligro en la demora exigido por el artículo 230, inciso 2, del CPCC, *máxime* cuando la materia que se encontraba en discusión era de estricto carácter patrimonial y nada impedía que la actora pueda obtener del Estado el reintegro de las sumas que eventualmente resultare obligada a desembolsar.

c) El interés público. El resguardo de la Hacienda Pública

Resta efectuar algunas consideraciones acerca del interés público que, como requisito de procedencia de la medida precautoria solicitada, reviste trascendental importancia en atención a la materia tributaria bajo análisis.

Así, puede afirmarse que el cumplimiento de este requisito pretende lograr que el otorgamiento de la medida no perjudi-

que el interés público o colectivo. Obviamente, nos referimos en el caso, al interés público concreto, pues como se ha afirmado, no puede tratarse del interés público genérico que se presupone es el fin de todo acto administrativo y que justifica la presunción de legitimidad y, por ende, su ejecutividad ²⁸.

Dicho requisito fue invocado en la Causa N° 10298 (“Corte-se Julio Carlos y otros c/ Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires s/Pretensión anulatoria”).

El caso llegó a la Cámara a través del recurso de apelación incoado por la parte actora contra la decisión de la juez *a quo* que no hizo lugar a la medida cautelar solicitada e intimó a la misma, y a los responsables solidarios, al cumplimiento de la exigencia del pago previo de la suma determinada mediante resolución de la A.R.B.A., producto de rechazo del recurso de reconsideración oportunamente interpuesto.

Dicha resolución había determinado diferencias tributarias respecto a la actuación de la empresa en su calidad de agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con más accesorios y una multa.

El organismo consideró que la verosimilitud del derecho invocado se vinculaba con el examen de las actuaciones administrativas y la interpretación de normas y principios jurídicos aplicables, excediendo de ese modo el marco de análisis inherente al despacho cautelar *máxime* cuando en la especie, la accionante intentaba acreditar la configuración de un error excusable de hecho y de derecho, señalando que se había omitido actuar como agente de percepción conforme al régimen general, continuándose conforme al régimen especial -anteriormente vigente- y, por ende que la autoridad tributaria, había recibido las declaraciones juradas y los pagos que el contribuyente realizaba. Afirmó asimismo, que idéntica conclusión merecían las consideraciones constitucionales que planteaba la parte respecto de los arts. 18, 21 y 55 del Código Fiscal.

28 HUTCHINSON, Tomás, ob. cit., pág. 522.

Ahora, sin perjuicio de haber rechazado la posibilidad de configuración del requisito aludido (situación que por sí sola determinaba la suerte adversa de la petición incoada) la Cámara sostuvo asimismo, en lo que respecta al punto bajo estudio, que en el análisis de la medida peticionada se observaba el compromiso al interés público que pudiera derivarse de la afectación a la regular percepción de la renta pública, pues, excediendo el interés individual de la actora, perturbaría el desarrollo de la política económica del Estado, menoscabando los intereses de la comunidad.

Así, de conformidad con lo expuesto, y luego de afirmar que tampoco se encontraba acreditado el peligro en la demora, resolvió rechazar el recurso incoado.

Este tipo de argumentaciones se observa a lo largo de varias de las sentencias que rechazan la viabilidad de la protección cautelar, en atención a la férrea protección de la hacienda pública.

V. Algunas consideraciones sobre los criterios analizados

Luego de este breve repaso por diversos precedentes que hemos seleccionado -que para nada agotan el asunto bajo estudio-, estimamos oportuno dejar algunas consideraciones personales acerca de los criterios exhibidos y su apreciación y consideración por la Cámara.

En este sentido, en primer término puede advertirse que, de los criterios expuestos en las sentencias citadas, se desprenden decisiones en las cuales la construcción de los fundamentos correspondientes oscilan entre lo que podríamos calificar como una argumentación dogmática, a partir de la construcción de un *holding* perfectamente intercambiable entre las mismas, y una circunstanciación de la misma índole (es decir, dogmática) en la cual se hace referencia a fojas, hechos y dificultades probatorias, que -en definitiva- solapan o disminuyen la verosimilitud del derecho invocado a fin de justificar la protección cautelar.

Asimismo, también puede afirmarse que no hay reglas claras de interpretación en la cuestión. Ello resulta apreciable entre los poquísimos precedentes en los que la Cámara ha otorgado medidas cautelares y aquellos muchos en los que la misma las ha denegado, en los cuales existían complejidades fácticas y jurídicas similares y, sin embargo, las resoluciones concretas fueron diversas (*vide* por ejemplo, las resoluciones recaídas en las Causas N° 12951 y N° 15340, ambas con compromiso de normas en punto a su constitucionalidad, pero con suerte diversa). Por ello, observamos sin mayores dificultades que la Cámara de Apelaciones utiliza las mismas argumentaciones, adaptándolas al caso en concreto claro está, tanto para rechazar (mayoritariamente) las medidas cautelares solicitadas por los responsables tributarios como para (minoritariamente) concederlas.

Es así que el administrado que pretende un despacho cautelar favorable debe comprender, al menos ante la Cámara de Apelaciones bajo estudio, que su solicitud en principio será rechazada. Ello atento, entre las principales argumentaciones -y más allá de la típica estrictez involucrada en la materia tributaria-, a que el asunto requiere de mayor debate y prueba -sea por la cuestión constitucional que se lleva a la Justicia o el análisis de la normativa en juego-, a que se involucra un adelanto de jurisdicción o a que gravita en la cuestión la presunción de legitimidad y la ejecutoriedad del acto administrativo en general. Además, superado ello, deberá el administrado lidiar con la ausencia o la presencia de un juicio de apremio en su contra, con la relevancia del monto involucrado, con el temor de la traba de medidas cautelares en su contra, etc., no teniendo al respecto incertidumbre alguna en su pretensión. Así las cosas, el despacho cautelar solicitado no deberá truncar la actividad financiera del Estado, cuestión llevada la mayoría de las veces, por la judicatura, al extremo.

Ahora bien, más allá de lo expuesto, el responsable tributario puede encontrarse en el asombro y con la fortuna de que la Justicia ha accedido a su petición provisional.

Por otro lado, debemos advertir que muchas veces la confusión estriba en llevar la presunción de legitimidad del acto a un punto tal que anula el juicio de probabilidades propio de la instancia cautelar, centrándose el análisis de la Cámara en si el administrado tiene o no razón en el planteo de fondo.

En este sentido, resulta claro que -tal como lo afirma la Cámara- la ausencia de un solo requisito anula el estudio de intensidad del resto. Ahora, cabe resaltar que muchas veces, dicha posición, debe ser tomada o asumida con prudencia, por cuanto a través de la misma se puede inhabilitar la discusión sobre el peligro en la demora (y sobre la gravedad o irreparabilidad del daño) simplemente con entender que no es verosímil el derecho invocado, cuando -en rigor- la verosimilitud no está ausente, sino que precisamente, se encuentra controvertida o aminorada en comparación con el resto de los recaudos. Recordemos aquí las enseñanzas de Agustín GORDILLO²⁹ en torno a “la balanza entre el *periculum* y la verosimilitud” atento a que los requisitos de verosimilitud en el derecho y peligro en la demora aparecen entrelazados. Como bien es sabido, a mayor verosimilitud del derecho invocado es menor la exigencia requerida para evaluar el peligro en la demora, y viceversa³⁰. En el mismo sentido lo exponen con claridad BATAGLIA y SAC³¹ y ello ha sido pacíficamente reconocido por la jurisprudencia. Entendemos que esta cuestión no es meritada con precisión por la Cámara, lo cual va en desmedro de los derechos del administrado.

29 Agustín GORDILLO, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo II, pág. 444. Disponible en su página web.

30 Pablo GALLEGOS FEDRIANI, *Las medidas cautelares contra la Administración*, pág. 73, 2ª edición, Abaco, Bs. As., 2006.

31 Natalia BATAGLIA y Matías SAC, “Las medidas cautelares contra la administración pública”, en *Una mirada desde el fuero contencioso administrativo federal sobre el Derecho Procesal Administrativo*, Marcelo A. BRUNO DOS SANTOS (Director) Natalia COGLIATI (Colaboradora), Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 2012, pág. 41 y ss.

VI. Conclusiones

Evidentemente, el instituto de las cautelares está destinado a cumplir en los tiempos actuales un rol fundamental en la tutela inmediata de los derechos involucrados en la contienda jurisdiccional. Su específico campo de acción y el papel que juegan en torno a garantizar la efectividad y eficacia de un pronunciamiento judicial que, no por ello, debe dejar de ser oportuno, fundado y justo, coloca al litigante -Estado y administrado- en la trinchera, la vanguardia y en la defensa de sus derechos.

Es en el ámbito cautelar en donde se empieza a definir -sin perjuicio de las características esenciales del pronunciamiento cautelar vinculadas a la interinidad o provisionalidad del mismo y su fin instrumental- la suerte que habrá de correr la pretensión material involucrada en la contienda.

Consecuentemente, resulta claro que del desarrollo y desenvolvimiento de esta herramienta jurídica depende -en definitiva- una parte importante de la madurez del fuero bonaerense. No puede dejar de resaltarse en este punto la íntima vinculación existente entre el instituto bajo análisis y el derecho y acceso a la Jurisdicción (artículo 15 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires).

En este sentido, entendemos como fundamental en la implantación del fuero provincial, al menos en este punto específico de análisis, no sólo el establecimiento por parte de la magistratura de reglas claras, concretas y desprejuiciadas, en torno a la verificación del cumplimiento y la concurrencia de los requisitos necesarios para obtener un despacho cautelar favorable, sino también, de parte de los administrados, mejorar el planteo de los casos y el ofrecimiento del elenco probatorio correspondiente, exponiendo una crítica razonada y concreta del conflicto, evidenciando -en definitiva- el cumplimiento de aquellos extremos necesarios para obtener el otorgamiento en cuestión.

ABUSO DE PODER FISCAL Y CAUTELARES ADMINISTRATIVAS

Carlos A. BOTASSI

SUMARIO: I. Introducción.- II. La antijuridicidad como regla.- III. Catálogo de abusos. 1. La pena de clausura. 2. El “código de operación de traslado” (COT) y el decomiso de mercaderías. 3. Las cautelares administrativas.- IV. Colofón

I. Introducción

El ejercicio de la potestad tributaria o poder fiscal permite al Estado recaudar coercitivamente los fondos que necesita para su funcionamiento. No resulta concebible otra forma de recaudación que no sea la coercitiva ya que no se concibe el pago de impuestos como un aporte voluntario basado en criterios de solidaridad social, sobre todo en tiempos como los que corren signados por un gran descrédito de la clase política debido a la cada vez más evidente malversación de los fondos públicos.

La acuciante necesidad de obtener la mayor cantidad de recursos en el menor tiempo posible ha hecho que legisladores y administradores -con la pasividad casi absoluta del Poder Judicial- generaran un estado de presión fiscal claramente confiscatoria en lo sustancial y evidentemente contraria al derecho de defensa en lo formal. Año a año, mientras aumenta la presión fiscal y se multiplican los impuestos, tasas, contribuciones, anticipos, adicionales y extras de todo tipo, se acotan las defensas ensayables en el juicio de apremio en el cual el documento que unilateralmente emite la autoridad (boleta de deuda) se rodea de un halo de sacralidad que lo hace invulnerable. Se suma a ello la imposibilidad de discutir la legitimidad del tributo si primero no se lo paga (*solve et repete*)¹ y

1 Inconstitucionalmente extendido a multas y recargos en algunos ordenamientos como es el caso de la Ley de Entidades Financieras y la reforma

los cada vez más numerosos y sofisticados mecanismos para recaudar impuestos mediante retenciones contemporáneas al negocio jurídico gravado, determinaciones de obligaciones fiscales sin la más mínima intervención del interesado (liquidaciones *express*), medidas cautelares que generan daños irreparables, sanciones gravísimas por falencias mínimas, recargos e intereses usurarios que se suman a las costas extrajudiciales y judiciales frente a atrasos que aunque sean insignificantes acarrearán recargos y multas significativos ².

Como todo poder ejercido regularmente, la potestad recaudatoria no merece objeciones. Sin embargo, cada vez con mayor frecuencia y gravedad, se presentan situaciones abusivas -y por tanto ilegítimas- en el fondo y en la forma. En el primer caso el abuso aparece cuando la magnitud de la presión fiscal es tan excesiva que termina confiscando un porcentaje intolerable de la renta del contribuyente. El abuso en los métodos de cobro se presenta cuando se apela a mecanismos de apropiación *manu militari* de la supuesta deuda fiscal, sin confirmar la efectiva existencia del hecho imponible y sin permitir que la víctima ejerza su derecho de defensa como no sea mediante una demanda de repetición cuyo desenlace llegará tarde, mal o nunca.

a la Ley de Abastecimiento de la Nación, introducida por ley 26.991 -BO del 19/09/2014-. La celeridad con que se dota al proceso y a la ejecutoriedad de la sentencia en los casos en que el Fisco es acreedor contrasta dramáticamente con aquellos casos en que quien acciona es un particular, sometido a todo tipo de trabas procesales (plazo de caducidad, reclamo previo y agotamiento recursivo de la vía administrativa) para, una vez obtenida la sentencia final, quedar sometido al vía crucis de las leyes de emergencia o consolidación de deudas del Estado.

2 La Ley de Apremio 13.406, en su art. 14, contempla sanciones pecuniarias de entre el 8 y el 15% para el litigante que demore injustificadamente el proceso, las que se suman a los intereses punitivos, a los recargos y a las costas. Es innegable que quien litiga de mala fe debe ser sancionado pero resulta injusto que actitudes semejantes por parte de los abogados fiscales no provoquen consecuencia alguna.

Con la elemental y añeja lógica de considerar que el fin justifica los medios, las autoridades explican con esmero algo por todos conocido: si no se recauda no es posible sostener la salud pública, la seguridad, la enseñanza, el servicio de justicia y otras labores esenciales a cargo del Estado. Frente a semejantes objetivos algunos funcionarios consideran que la legalidad no es otra cosa que un obstáculo a remover. Naturalmente que es exacto que sin los ingresos generados por los impuestos, tasas y contribuciones el Estado no se sostiene. Pero, a esta altura de la evolución social -abandonado hace siglos el sistema feudal- no es posible colocar la necesidad de recaudar por encima de la Constitución y la ley. El sometimiento del Estado al orden jurídico no consiente espacios liberados y el ejercicio del poder fiscal, como ocurre en cualquier otra área de gobierno, resulta sub legal.

Cabe señalar que la vigencia de la tutela judicial efectiva, enunciada en el artículo 15 de la Constitución, al igual que el respeto irrestricto de la división de poderes que impide convertir a los jueces en un mero auxiliar del trámite recaudatorio, constituyen objetivos de interés general axiológicamente tan respetables como la necesidad del Estado de obtener ingresos. Sin embargo, cuando el déficit de las cuentas públicas se hace crónico, como viene ocurriendo desde tiempo inmemorial, el ingenio recaudador se agudiza y los condicionamientos legales se superan con un cómodo mecanismo: simplemente se los ignora. La anomia tributaria se suma entonces a tantas otras y algunos estudiosos del Derecho -alarmados y hasta indignados- hacen público su disgusto sin ninguna consecuencia práctica como no sea ser tildados de encubridores de delincuentes fiscales, debido a la perversa estrategia de señalar como cómplices de la evasión tributaria a quienes denuncian los excesos del sistema.

Como es obvio, exigir que la recaudación -y por supuesto el combate contra la evasión- se haga dentro de la juridicidad no significa tomar partido a favor del deudor recalcitrante. Se trata, apenas, de abogar porque las reparticiones competentes respeten el orden jurídico.

II. La antijuridicidad como regla

El déficit fiscal eterno se justifica machaconamente en la necesidad de efectuar cuantiosas inversiones en el área social, sin que los gobernantes hagan alusión a los egresos debidos a sus gastos suntuarios y a los niveles intolerables de corrupción política³. Mientras tanto el abuso se hace cada vez más patente sin que se advierta la condigna reacción del Poder Judicial; aunque existen, empero, algunos fallos esperanzadores como el que dio por tierra con las perversas “liquidaciones *express*” en materia de impuesto a los ingresos brutos, ordenando a la autoridad recaudatoria respetar el procedimiento previsto en el Código Fiscal que prevé la audiencia y posibilidad de defensa del contribuyente.

El mecanismo de exacción ilegal organizado por la Dirección Provincial de Rentas (antecedente de la Actual Agencia de Recaudación de Buenos Aires, ARBA) era el siguiente: se intimaba a miles de contribuyentes a presentar sus declaraciones juradas de ingresos y si ello no ocurría en el plazo asignado la liquidación la realizaba el Fisco con invocación de lo establecido en los artículos 39 bis y 50 del Código Fiscal vigente en 2006, según ley 13.405 (B.O. 30.12.2005). De esta manera el recaudador establecía el monto de su posible crédito de manera hartó rápida, sin escuchar explicación alguna y basándose exclusivamente en algunos de los parámetros fija-

3 “Cuatro ministros del gobierno nacional arribaron con pocos minutos de diferencia a Río Gallegos procedentes de Buenos Aires en tres aviones oficiales, para participar de actos de anuncio de obras” (Diario El Día del 14.11.2014, p. 7). Los ministros de Economía y Relaciones Exteriores viajaron a la cumbre del G20 celebrada en Brisbane, Australia, en un avión privado alquilado a una empresa suiza cuyo costo es de alrededor de U\$S 500.000 (Infobae, 14.11.2014). Enunciar someramente los casos de corrupción que han tomado estado público en las últimas dos décadas, además de innecesario por su notoriedad, excedería el espacio del que disponemos. Es tanta la impunidad que los protagonistas de los disparates y los ilícitos, en una actitud desafiante contra la sociedad, redoblan la apuesta y en cada episodio se superan a sí mismos y provocan mayor estupor.

dos por el nuevo texto legal (saldos y/o transferencias en cuentas bancarias; operaciones efectuadas a través de tarjetas de crédito o débito; erogaciones y compras; etc.). La autoridad recaudatoria, en base a los mencionados indicios de ingresos del sujeto imponible, determinaba la existencia de deuda y su cuantía, obviando algunos “detalles” que pueden resultar esenciales. Verbigracia, que los importes depositados en la cuenta bancaria no sean ingresos genuinos del contribuyente sino dinero de terceros momentáneamente colocado bajo su custodia (situación muy frecuente en el caso de contadores, abogados, martilleros, agentes de bolsa y otras personas que manejan fondos de terceros).

La determinación de deudas fiscales en forma presunta no constituye una novedad ni, por cierto, deviene irregular siempre y cuando se la adopte como un método excepcional destinado a suplir la imposibilidad de definir el crédito estatal sobre bases certeras. Bajo estos parámetros el cálculo indiciario ha sido convalidado por la Justicia nacional y la provincial. El problema se genera debido a que la tan ingeniosa como ilícita “liquidación *express*” prescindía rotundamente del trámite previsto en el Código Fiscal colocando al presunto deudor en el rol de espectador, víctima pasiva de la unilateral y arbitraria tarea oficial; sin oportunidad de presentar descargo, ofrecer pruebas, y -en su caso- recurrir el acto determinativo. De allí que la Justicia haya señalado que el comentado proceder “*implica someter al contribuyente a una situación de perjuicio irreparable pues, la afectación a su derecho de defensa, carece de toda posibilidad de saneamiento ulterior*”⁴.

De todos modos, cabe reconocer que la década jurisprudencial transcurrida desde la puesta en marcha del nuevo Fuero Contencioso Administrativo en diciembre de 2003, muestra

4 Cám. Cont. Adm. La Plata, “Berstein c/Fisco de la Prov. de Buenos Aires s/medida cautelar autónoma”, sent. del 5.12.2006, Revista LexisNexis Buenos Aires N° 3 (2007) pág. 310, con nota de OROZ, Miguel H. E., “La garantía de la defensa en sede administrativa y su plena vigencia. A propósito de la liquidación *express* y la declaración de su inconstitucionalidad”.

muy pocas sentencias destinadas a proscribir los abusos. En la mayoría de los casos los jueces, lamentablemente, se muestran muy tolerantes con las autoridades fiscales.

III. Catálogo de abusos

Como se verá a continuación los funcionarios-recaudadores bonaerenses, habilitados como es lógico por el Poder Legislativo también preocupado por el peligro de desatención de la Ley de Presupuesto que ha sancionado, hacen gala de una imaginación que sería deseable existiera en las áreas prestacionales del gobierno. Es así que resulta sorprendentemente abusiva la magnitud de las sanciones administrativas que se aplican, no sólo a quienes omiten pagar en tiempo y forma los impuestos, sino también a aquellos contribuyentes que incumplen obligaciones meramente formales como la presentación de declaraciones juradas o cartas de transporte de mercaderías ⁵.

El repaso crítico de esta grave situación registra antecedentes doctrinarios en el ámbito nacional (aunque sin dejar de denunciar el abuso en los métodos de recaudación del impuesto a los ingresos brutos en nuestra Provincia) ⁶ y en el trabajo de SPISSO de 2006 dedicado específicamente a la Provincia

5 Aun con la gravedad que seguidamente veremos, el sistema fiscal punitivo bonaerense resulta benigno si se lo compara con el que regentea la AFIP, que ha llegado a la declaración de muerte civil de las sociedades comerciales que no cumplan determinadas obligaciones, mediante la cancelación de oficio de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), impidiendo de esa manera que ejerza el comercio, la industria o cualquier actividad en la cual deba emitir facturas y/o recibos (Resol. Gral. AFIP n° 3358/2012). La pérdida de ese documento de identidad tributaria impide comprar o vender bienes y servicios, operar *on line* con claves fiscales, obtener créditos y, en general, realizar toda actividad económica.

6 SOLER, Osvaldo H., *Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria*, La Ley, 2003, págs. 105 y sigs.; LITVAK, José D., SÁNCHEZ, Analía A. y LITVAK, Erika G., *Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario*, La Ley, 2003, págs. 167 y sigs.

de Buenos Aires ⁷. Desde entonces, las vejaciones del sistema opresivo e inconstitucional bonaerense se han perfeccionado sin prisa y sin pausa. Los métodos extorsivos y contrarios a derecho han aumentado en cantidad y calidad.

1. *La pena de clausura*

El art. 72 del Código Fiscal establece que serán pasibles de multa de hasta \$ 60.000 -a excepción del supuesto del inciso 11 que puede elevarse hasta \$ 90.000- “*y de la clausura de 4 a 10 días, de sus establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios*”, quienes cometan algunas de las siguientes infracciones: 1) No emitan facturas en regla; 2) Posean bienes o mercaderías cuya adquisición no se encuentre regularmente documentada; 3) No registren sus operaciones; 4) Utilicen el velo de personas jurídicas para evadir impuestos; 5) No mantengan sus soportes magnéticos en condiciones de operatividad; 6) No exhiban los comprobantes de pago que les sean requeridos; 7) Posean bienes o mercaderías sin respaldo documentario; 8) Utilicen comprobantes o documentos sin los requisitos oficiales; 9) Cuando se carezca de certificado de domicilio; 10) No se hallen inscriptos como contribuyente o responsable; 11) No exhiban comprobantes de pago del último anticipo vencido del impuesto a los ingresos brutos.

La norma aclara que “*la autoridad de aplicación podrá determinar fundadamente la aplicación alternativa de la sanción de multa o de clausura, según las circunstancias objetivas que se registren en cada caso particular*”.

7 SPISO, Rodolfo R., “Legislación Tributaria de la Provincia de Buenos Aires. Perfil autoritario del Código Fiscal”, ED t. 219 pág. 1026, donde denunciando el “*patoterismo de Estado*”, se recuerda la prohibición de circular a quienes no paguen el impuesto a los automotores, la amenaza oficial de restablecer la prisión por deudas fiscales, el asiento de la deuda tributaria en las facturas de servicios esenciales y la apertura compulsiva de cajas de seguridad, junto a las impactantes apariciones mediáticas de inspectores de la Agencia de Recaudación demorando en puertos y aeropuertos a presuntos contribuyentes morosos que intentaban salir del país en plan de vacaciones.

Como se advierte claramente el abanico de acciones y omisiones que puede conducir a la clausura resulta nutrido, abarcando desde una falencia muy leve como es la de no tener las computadoras en perfecto estado de funcionamiento (aunque existan constancias en soporte papel) hasta un vicio grave como es carecer lisa y llanamente de inscripción como contribuyente existiendo obligación de hacerlo.

La laxitud del sistema fomenta las posibilidades de actos de corrupción por parte de los inspectores actuantes ya que, al carecer de piso pueden optar por aplicar una multa insignificante o clausurar el negocio infraccionado por 10 días hábiles conforme lo autoriza el art. 77⁸. Esta última pena no sólo implica la pérdida de rentabilidad y hasta algún daño emergente (por ejemplo tratándose de mercaderías perecederas) sino que afecta el prestigio comercial del afectado ya que la clausura toma estado público debido a las fajas que se colocan en los ingresos de los inmuebles. En semejante marco parece claro que las “circunstancias objetivas” referidas en el art. 72 en rigor funcionan como apreciaciones subjetivas del agente que posea la atribución punitiva y decida si aplica una multa simbólica o cierra el establecimiento.

La clausura constituye una pena gravísima que provoca perjuicios irreparables y que constituye una amenaza cada vez más evidente debido a que la lista de obligaciones formales resulta cada vez más nutrida y, por añadidura, son cada vez más numerosas las posibilidades de su incumplimiento en tiempo y forma⁹. Algunos pequeños comerciantes -por razones

8 Cód. Fiscal, art. 77: *La Autoridad de Aplicación que dictó la resolución que ordena la clausura, dispondrá los días en que deberá cumplirse. La Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires por medio de los funcionarios que designe, autorizados a tal fin, procederá a hacerla efectiva, adoptando los recaudos y seguridades del caso y **atendiendo a que la medida sea concurrente con el efectivo funcionamiento del establecimiento***”.

9 OROZ, Miguel H. E., “La clausura tributaria”, en Carlos A. BOTASSI, Miguel E. H. OROZ (Directores), Gustavo A. MAMMONI (Coordinador), *Procedimiento Tributario Bonaerense*, Editora Platense-ABEF-ABDA, 2ª edición, 2014,

económicas- no contratan asesoramiento profesional y yerran el contenido de las decenas de declaraciones, formularios y notas que deben presentarse ante la autoridad recaudadora.

2. *El “código de operación de traslado” (COT) y el decomiso de mercaderías*

El artículo 41 del Código Fiscal, establece:

“El traslado o transporte de bienes en el territorio provincial deberá encontrarse amparado por un código de operación de traslado o transporte, cualquiera fuese el origen y destino de los bienes.

El referido código deberá ser obtenido por los sujetos obligados a emitir los comprobantes que respaldan el traslado y entrega de bienes, o por el propietario o poseedor de los bienes, en forma gratuita, previo al traslado o transporte por el territorio provincial, mediante el procedimiento y en las condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación.

Quienes realicen el traslado o transporte de los bienes deberán exhibir e informar ante cada requerimiento de la Autoridad de Aplicación, el código de operación de traslado o transporte que ampara el tránsito de los mismos.

El incumplimiento de la obligación prevista en el presente artículo por parte del propietario de la mercadería será sancionado de acuerdo a lo establecido en el Título X de este Código. Los demás supuestos serán reprimidos de conformidad a lo establecido en el artículo 60 del presente”.

A su turno el art. 82 dispone: *“Serán objeto de decomiso los bienes cuyo traslado o transporte, dentro del territorio provincial, se realice en ausencia total de la documentación respaldatoria que corresponda, en la forma y condiciones que exija la Autoridad de Aplicación, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 91.*

págs. 459 sigs., donde se realiza un exhaustivo análisis de la cuestión y se concluye en el carácter abusivo de este tipo de punición.

En aquellos supuestos en los cuales la ausencia de documentación no fuera total, la Autoridad de Aplicación podrá optar entre aplicar la sanción de decomiso o una multa de entre el quince por ciento (15%) y hasta el treinta por ciento (30%) del valor de los bienes transportados, aunque en ningún caso podrá ser inferior a la suma de pesos un mil quinientos (\$1.500).

En cualquiera de los supuestos previstos en los párrafos anteriores, si el interesado reconociere la infracción cometida dentro del plazo fijado para la celebración de la audiencia establecida en el artículo 85 o para la presentación de su descargo por escrito en sustitución de esta última, y abonara voluntariamente en forma conjunta una multa equivalente a los dos tercios del mínimo de la escala, se procederá al archivo de las actuaciones, no registrándose el caso como antecedente para el infractor. En estos supuestos la multa a abonarse no podrá ser inferior a la suma de pesos un mil (\$1.000).

A los fines indicados en este artículo, la Autoridad de Aplicación podrá proceder a la detención de vehículos automotores, requiriendo el auxilio de la fuerza pública en caso de ver obstaculizado el desempeño de sus funciones”.

Estamos frente a un ejemplo paradigmático de exceso en la presión oficial de cobro que no merecería objeción como herramienta fiscal legítima en la medida en que se la emplee para obtener información de los bienes y mercaderías que se trasladan, a efectos de establecer la capacidad contributiva de las empresas involucradas en el tráfico económico de mercaderías. Sin embargo se transforma en un medio extorsivo inconstitucional cuando constituye una sanción para quienes hayan omitido conformar aquel código o para aquellos que asentaron información errónea.

La pérdida de la propiedad de los bienes transportados por vicios en dicha suerte de carta de porte fiscal resulta claramente excesiva por desproporcionada. No existe correlato entre la falta y la sanción. Nótese que por un vicio formal -error en los datos del código de traslado- se pierde el dominio de la mercadería en cuestión.

En el ámbito sancionador judicial o administrativo la pena de decomiso de bienes aparece referida a ciertos tipos de delitos y de contravenciones como la falsificación de prendas de vestir de marcas consagradas, de revistas, de soportes magnéticos de música y cine; contrabando; uso de armas; tráfico de drogas ilícitas; venta ambulante no autorizada; etc. En estos casos el responsable del ilícito pierde la propiedad de la cosa mueble que es herramienta u objeto de la irregularidad. En otras ocasiones la grave pena de decomiso obedece a cuestiones de policía de seguridad (pirotecnia), moralidad (material pornográfico) y salubridad (comestibles en mal estado, medicamentos vencidos). En el esquema del COT, en cambio, basta la aparición de diferencias entre lo declarado y la realidad comprobada mediante inspecciones en los vehículos fletados para que el Fisco se apropie de los bienes en falta ¹⁰.

De esta manera, en una clara muestra de inconstitucionalidad debido al indiscutible exceso punitivo, como consecuencia de incurrir en una omisión formal el infractor resulta desapoderado *manu militari* de las mercaderías transportadas cuyo valor económico puede ser de magnitud ¹¹ configurando una sanción sin correlato con la gravedad de la falta y, por ende, contraria al principio de razonabilidad (art. 28 C.N.).

Se trata de un nuevo y reprochable abuso de la autoridad fiscal que ignora que en nuestro sistema republicano nadie puede ser privado de su propiedad sin una decisión judicial que lo establezca y previa oportunidad de defensa (art. 18 de la Constitución Nacional; art. 15 de la Constitución Provincial). Como era de esperar, y como lo recuerda Ezequiel MALTZ la doctrina ha criticado semejante despropósito y existen pro-

10 Código Fiscal art. 41; Disposiciones Normativas de ARBA, Serie B, números 01/2004, 32/2006, 54/2006 y 14/2011, inspiradas en la Resolución AFIP n° 1415.

11 Un operativo de ARBA en las rutas bonaerenses concluyó en el decomiso de cuatro automóviles 0 km., 160 microondas, 180 celulares y otros bienes de variada índole (Diario El Día, 3.5.2014, pág. 12).

nunciamientos judiciales que declararon la inconstitucionalidad del decomiso fiscal ¹².

3. *Las cautelares administrativas*

Los legisladores bonaerenses, tanto aquellos que accedieron al poder legítimamente como quienes legislaron *de facto* desde los usurpados sillones del Poder Ejecutivo, cuidaron con esmero que el Fisco-recaudador contara con un amplio margen de tutela urgente incluyendo la atribución de disponer medidas cautelares por sí y ante sí.

Si la víctima desea levantar la medida cautelar judicial o administrativa debe pagar el total de la suma reclamada, más sus intereses, recargos multas y costas extrajudiciales (honorarios y aportes previsionales de los abogados del Fisco). El método es infalible y dotado de la celeridad que cabe imaginar. Su eficacia ha relegado al olvido la puesta en marcha del Fuero de Ejecuciones Tributarias establecido en enero de 2006 por la Ley 13.435, omisión que -de paso- mantiene colapsados los juzgados contencioso administrativos hoy competentes en materia tributaria y en los cuales se controlan otras formas de abuso de poder ¹³.

Pero la cuestión de ilegalidad y abuso de poder se presenta en los casos en que las medidas cautelares aparecen decididas por ARBA con mínima o nula intervención de los jueces. Como lo señala ESPINOZA MOLLA a quien seguimos en esta materia ¹⁴,

12 MALTZ, Ezequiel, “El decomiso de bienes en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires”, en BOTASSI-OROZ (Directores), MAMMONI (Coordinador), *Procedimiento Tributario Bonaerense*, cit., págs. 493 y sigs.; especialmente doctrina y jurisprudencia citadas en las notas 22, 26 y 28.

13 OROZ, Miguel H. E., “Puesta en marcha de la ejecución tributaria digital”, Columna “Enfoques Tributarios”, Diario El Día, 5.10.2014, pág. 4.

14 ESPINOZA MOLLA, Martín R., “Las medidas cautelares adoptadas en sede administrativa”, en BOTASSI-OROZ (Directores), MAMMONI (Coordinador), *Procedimiento Tributario Bonaerense*, cit., págs. 95 y sigs. Este autor considera

semejante anomalía aparece establecida en tres cuerpos normativos.

En primer lugar la Ley Orgánica de la Fiscalía de Estado (Decreto Ley 7543/69) faculta al Organismo a embargar bienes de todo tipo e inhibir al presunto deudor. Eso sí, la honra del Poder Judicial queda a salvo: el juez que intervenga en el apremio “*podrá revocar la traba de dichas medidas cuando encuentre suficientemente garantizado el crédito*” (art. 16).

En segundo término el art. 13 del Código Fiscal (s/ ley 14.333), dispone que “*en cualquier momento podrá la Autoridad de Aplicación solicitar embargo preventivo, o cualquier otra medida cautelar en resguardo del crédito fiscal...en tal circunstancia los jueces deberán decretarla en el término de 24 horas sin más recaudos ni necesidad de acreditar peligro en la demora, bajo la responsabilidad del Fisco*”.

Finalmente, la ley 13.406 que regula el juicio de apremio, verdadero “trámite” automático donde el ejercicio de la defensa es una utopía, se habilita a la Fiscalía de Estado para acompañar junto a la demanda los oficios ya confeccionados para la traba de medidas cautelares y el juez *debe* librarlos dentro de los cinco días (art. 5). Naturalmente que si no lo hace al demandar, el representante del Fisco puede pedir la tutela cautelar durante el juicio y el juez *debe* ordenarlas dentro de las 24 horas, sin posibilidad de sustituirla por una medida menos gravosa (como permite en general el art. 204 del C.P.C.C.) y “*sin necesidad de acreditación de peligro en la demora*” (art. 6).

Pero el requerimiento al juez con respuesta afirmativa “automática”, con su gravedad, no es el único recaudo habilitado por el legislador. Los artículos 14 y 16 del Código Fiscal (t.o. 2011) facultan directamente a ARBA (es decir “administrativamente”) para trabar las medidas precautorias indicadas en el juicio de apremio: embargos de cuentas bancarias, fon-

que las atribuciones judiciales asignadas al Poder Ejecutivo dan lugar a una “*eficiencia recaudatoria antijurídica*”.

dos y valores depositados en entidades financieras; embargo de bienes de cualquier tipo o naturaleza, incluyendo sueldos; intervención de cajas y embargo de las entradas brutas. Asimismo podrá ordenar, siempre administrativamente -es decir sin intervención judicial- inhibiciones generales de bienes y cualquier otra medida cautelar tendiente a garantizar el cobro de la deuda en ejecución.

A diferencia del decomiso por defectos en el C.O.T., que se lleva a cabo por los mismos inspectores intervinientes, para el secuestro de los bienes embargados y para el allanamiento de domicilio -como una concesión “garantista”- el recaudador administrativo deberá requerir la orden respectiva del juez competente. Si la cautelar recayera sobre un bien inmueble o automotor, su anotación en los respectivos registros se practicará mediante oficio de ARBA, “*el cual tendrá el mismo valor que una requisitoria y orden judicial*”.

Como vimos, el segundo párrafo del artículo 13 del código Fiscal (s/ley 13.405), obliga a los jueces a ordenar la traba de medidas cautelares sin que se acredite el peligro en la demora. De esta manera se niega al Poder Judicial su función de contralor de la existencia de un recaudo esencial en materia de tutela urgente como es el riesgo de que el acreedor vea frustrada la percepción de su crédito por el transcurso del tiempo. Se trata de examinar nada más y nada menos que la legalidad y razonabilidad del accionar oficial, transformando al juez en un mero ejecutor de lo decidido por la Administración, intenciona abusiva e inconstitucional que fuera criticada por la doctrina ¹⁵ y desbaratada por la jurisprudencia que ha advertido con razón que “*la atribución estatal para requerir medidas cautelares con la amplitud que determina el art. 13 del Código Fiscal, no impone una obligación mecánica de aplicación al*

15 CONDORELLI, Enrique Luis, *Las medidas cautelares tributarias en la Provincia de Buenos Aires*, Librería Editora Platense, 2012, págs. 45 y sigs.; OROZ, Miguel H. E. (Director), *Enfoques de la realidad tributaria (Ejecución tributaria provincial y municipal. Ley 13.406, comentada y anotada*, Librería Editora Platense y ABEF, 2013, págs. 132 y sigs.

*órgano jurisdiccional, ni excluye el análisis de sus recaudos de procedencia”*¹⁶.

La práctica profesional provee ejemplos de situaciones de abuso inconmensurable. La más grave es el embargo simultáneo de varias cuentas corrientes y/o cajas de ahorro haciendo que el importe efectivamente inmovilizado resulte varias veces superior al presuntamente debido. Esto ocurre cuando ARBA oficia al Banco Central y éste circulariza la orden de embargo a todas las entidades financieras del país. Si el contribuyente (generalmente empresas con sucursales en varios puntos de la Provincia de Buenos Aires o del territorio nacional) posee depósitos en varios bancos el congelamiento de fondos se multiplica. En estos casos el contribuyente sufre severos perjuicios. Puede verse impedido de pagar a tiempo el sueldo de su personal o resultar obligado a postergar el pago de sus deudas con proveedores asumiendo costos en interés y hasta gastos causídicos.

A su turno, las cautelares administrativas resultan claramente inconstitucionales porque afectan el sistema republicano al usurpar el Poder Ejecutivo funciones propias de la Justicia. Sin embargo en la Provincia de Buenos Aires predominan los fallos que siguen los tradicionales criterios pro-fisco y convalidan las disposiciones del Código Fiscal¹⁷, aunque existen alentadores precedentes que han declarado de oficio su inconstitucionalidad¹⁸.

Con todo, cabe esperar que los tribunales locales sigan el camino trazado por la Corte Federal en la muy conocida causa

16 Cám. de Apel. Cont. Adm. con asiento en La Plata, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Carrefour S.A. y otros. Legajo de apelación”, sent. del 29.3.2007, recordada por CONDORELLI, obra cit. en nota precedente, pág. 46 nota 21.

17 Son los casos de las Cámaras de Apelación Contencioso Administrativa con sedes en Mar del Plata y San Martín, conforme ESPINOZA MOLLA, Martín R., obra citada, págs. 158 y 168.

18 Justicia Contencioso Administrativa de San Nicolás, también recordada en el trabajo citado en la nota precedente, pág. 166.

“Intercorp”, sentenciada el 15 de junio de 2010, declarando la inconstitucionalidad de las cautelares administrativas autorizadas por el artículo 92 de la ley 11.683 con la reforma introducida por la ley 25.239 (de idéntico tenor a los artículos 14 y 16 del Código Fiscal Bonaerense) ¹⁹. El Alto Tribunal explicó entonces que la norma citada *“contiene una inadmisibles delegación, en cabeza del Fisco Nacional, de atribuciones que hacen a la esencia de la función judicial”*, provocando *“una sustancial modificación del rol del magistrado en el proceso, quien pasa a ser un mero espectador que simplemente es informado de las medidas que una de las partes adopta sobre el patrimonio de su contraria... Esta participación menor e irrelevante que se reserva a los jueces en los procesos de ejecución no sólo violenta el principio constitucional de la división de poderes sino que además desconoce los más elementales fundamentos del principio de la tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio consagrados tanto en el art. 18 de la Constitución Nacional como en los Pactos Internacionales incorporados con tal jerarquía en el inc. 22 de su art. 75 (Confr. el art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica; el art. XVIII de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre; art. 11 de la Declaración Universal de Derechos Humanos; art. 14.1. del Pacto Internacional de Derecho Civiles y Políticos”* (considerando 11°).

Asimismo la Corte destacó que la normativa objetada afectaba el derecho de propiedad por las consecuencias negativas de las medidas cautelares sobre el patrimonio de quien las padece (considerando 13°), resaltando *“que no resulta admisible que a la hora de establecer procedimientos*

19 CSJN, “AFIP c/Intercorp S.R.L.”, 15.6.2010, La Ley 2010-E-321, con notas de OROZ, Miguel H. E., “La inconstitucionalidad de las cautelares administrativas en materia tributaria. Su incidencia sobre las legislaciones locales” y FERRER, FRANCISCO-SALINAS, Cecilia, “Historia de una inconstitucionalidad. De las facultades atribuidas a la Administración tributaria para disponer medidas denominadas cautelares”. Ver también ISABELLA, Diego P., “Un freno al abuso de poder: para la C.S.J.N. las cautelares administrativas son inconstitucionales”, La Ley 2010-E-364.

destinados a garantizar la norma y expedita percepción de la renta pública se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional...Es falsa y debe ser desechada la idea de que la prosperidad general constituya un fin cuya realización autorice a afectar los derechos individuales o la integralidad del sistema institucional vigente. El desarrollo y el progreso no son incompatibles con la cabal observancia de los arts. 1º y 28 de la Constitución Nacional” (considerando 15º).

A pesar de la impecable decisión de la Corte, la AFIP sigue trabando medidas cautelares (y, naturalmente, ARBA hace lo propio). El efecto práctico de semejante ilicitud es de una eficacia abrumadora: el contribuyente inhibido o embargado se ve constreñido a pagar en lugar de optar por un reclamo judicial de inconstitucionalidad que demorará años en definirse. Si efectivamente es deudor no hace más que saldar su deuda y si nada debe igualmente elige pagar y, luego de levantada la cautelar, iniciar una demanda de repetición. De tal suerte que la realidad cotidiana terminó por otorgar razón al diputado Baglini, miembro informante del dictamen de mayoría del proyecto luego convertido en ley 25.239, quien sostuvo que se debía fortalecer a la Administración tributaria y acelerar la tarea recaudatoria debido al *“impedimento que tienen hoy los juzgados al verse obligados a tramitar 25.000 expedientes en una secretaría que ni siquiera está especializada en materia aduanera o tributaria, con lo cual termina asfixiada por los papeles y proveyendo los escritos a los dos o cinco meses”* ²⁰. Y aunque esta impresionante reivindicación de la anomia con fines prácticos mereció la descalificación del voto mayoritario de la Corte en el considerando noveno de la sentencia “Intercorp”, es innegable que el objetivo recaudador sigue vigente.

Resulta realmente sorprendente que los legisladores justifiquen la necesidad de apelar a las cautelares administrativas

20 “Antecedentes Parlamentarios”, La Ley, 2000-A-1061 y sigs.

debido a la lentitud de los trámites judiciales, sin advertir que la división de poderes configura un recaudo constitucional insoslayable que no puede excusarse en el funcionamiento moroso del sistema judicial. En última instancia si hacen falta más jueces, secretarías especializadas y más infraestructura en el Poder Judicial la solución está en manos de los poderes Ejecutivo y Legislativo que proyectan y sancionan las leyes de presupuesto y que poseen mayoría de representantes en el Consejo de la Magistratura. En la Provincia de Buenos Aires la solución del colapso judicial está a la vista: bastaría con poner en marcha el Fuero de Ejecuciones Tributarias creado por la ley 13.435 de enero de 2006.

Mención aparte merece la regla del párrafo final del artículo 13 del Código Fiscal, que coloca a cargo del contribuyente las costas judiciales generadas por la sustitución de una medida cautelar por otra menos gravosa. En la causa “Agroservicios Pampeanos S.A.”²¹, la contribuyente demandada -con la conformidad del Fisco accionante- sustituyó la cautelar de embargo e inhibición por un seguro de caución. El Juez de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo n° 1 del Departamento Judicial de La Plata declaró la inconstitucionalidad del cuestionado párrafo del artículo 13 y la Cámara de Apelación con asiento en La Plata, sin pronunciarse sobre la constitucionalidad de semejante imposición de costas, consideró que al no existir parte “vencida” las mismas debían distribuirse en el orden causado.

El Fisco provincial interpuso recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley y la Suprema Corte de Justicia, al rechazarlo, compartió el criterio del juzgador inicial y declaró la inconstitucionalidad de la regla en cuestión “*desde el mirador del principio de razonabilidad*”, considerado un “*límite al que se halla sometido para su validez constitucional todo el ejerci-*

21 SCBA, causa Q 71091, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Agroservicios Pampeanos S.A. y otros. Medida cautelar autónoma. Recurso de queja”, sent. del 2.10.2013.

cio de la potestad pública” (voto del Dr. Hitters al que adhirieron los Dres. Negri, Kogan y de Lázzari).

Lo decidido en “Agroservicios Pampeanos” posee relevancia en la medida que coloca las cosas en quicio cuando, más allá de la disposición legal -una vez más de cruda dureza en contra del contribuyente- la solución del asunto califica como irrazonable.

IV. Colofón

La sabiduría popular lo sabe: “la necesidad tiene cara de hereje”. Frente a lo imperioso cabe dejar pasar de largo algunas reglas, convicciones y principios. Esto es, precisamente, lo que viene ocurriendo desde hace ya demasiado tiempo en la Provincia de Buenos Aires. Ante la necesidad de incrementar los ingresos fiscales, públicamente expuesta como justificativo de cualquier tropelía, se ha relajado hasta extremos preocupantes el principio basal de la seguridad jurídica, y se ha instalado con pretensiones de perpetuidad la anomia tributaria, a caballo de los “superpoderes” de la autoridad recaudadora. Cabe aguardar, con alguna esperanza, tal vez teñida de ingenuidad, que como lo hiciera en el caso de las “liquidaciones *express*”, el Poder Judicial ejerza en plenitud su rol de garante de la Carta Magna neutralizando todos los inconstitucionales excesos descriptos.

Aporta esperanza, en este sentido, lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia en la causa “Agroservicios Pampeanos” declarando la inconstitucionalidad del art. 13 del Código Fiscal en la medida que aplica al contribuyente las costas del incidente de sustitución de medida cautelar.

Igualmente plausible resulta lo decidido por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, confirmando la sentencia de la primera instancia, que había condenado al pago de una indemnización por el daño moral provocado por los continuos reclamos de pago por parte del Fisco Provincial respecto de una supuesta deuda

cuya existencia había sido judicialmente rechazada en un juicio de apremio ²².

La Cámara consideró que había existido una falta del servicio de recaudación tributaria al efectivizarse, durante varios años, una decena de intimaciones de pago, “*con distintos niveles de agresividad*”, apelando a “*leyendas falaces, casi extorsivas*”, que ocasionaron serias molestias y conformaron un daño moral probado en la causa y que debe ser reparado. Aunque se reconoció la importancia de la recaudación de la renta pública y la correlativa existencia de “*un generoso repertorio de herramientas para perseguir su cobro, incluso mecanismos coercitivos, tendientes a lograr su satisfacción oportuna*” se aclaró que “*dicha trascendental misión no podría servir de pretexto para tornar impune el obrar del Estado, cuando en su ejecución los órganos competentes acometan irregularidades en desmedro de los administrados, generando perjuicios que ningún contribuyente está obligado a soportar*” (voto del Dr. Riccitelli, al cual adhirieron los Dres. Mora y Sardo).

Este último párrafo transcrito debería servir de regla general para todos los casos: el derecho-deber de recaudar los impuestos no puede llevarse a cabo al margen de la legalidad. Tan sencillo como eso.

22 CCA MdP, causa C 2387, “Castellanos, Enrique F. c/Poder Ejecutivo s/preensión indemnizatoria”, sent. del 7.6.2011.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS ADMINISTRADORES POR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS SOCIEDADES COMERCIALES

Juan Daniel ASSAF

SUMARIO I. Introducción.- II. La administración de la sociedad comercial.- III. La responsabilidad general de los administradores de sociedades comerciales 1. Lealtad y diligencia de un buen hombre de negocios. 2. Mal desempeño del cargo.- IV. La responsabilidad solidaria en la legislación tributaria nacional. 1. Tiene origen exclusivamente en la ley. 2. El administrador es extraño al hecho imponible. 3. La responsabilidad es subsidiaria y de garantía. 4. No es objetiva, sino subjetiva y personal. 5. De naturaleza represiva y sancionatoria. 6. La extinción de la obligación principal acarrea la de la obligación subsidiaria. 7. Exención o causales de eximición.- V. La responsabilidad solidaria en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires

I. Introducción

El análisis de la responsabilidad de los administradores, directores, gerentes o cualquiera fuere el cargo de quienes disponen de bienes de las personas jurídicas, por las obligaciones tributarias de éstas, nos introduce en un tema complejo, que a la luz del notable mejoramiento que se ha producido durante los últimos tiempos en la eficacia de los organismos recaudatorios, derivado entre otras cosas de la velocidad a la que corre la información, adquiere cada vez mayor relevancia en la gestión empresarial.

La actuación de los administradores de las personas jurídicas -en especial de las sociedades comerciales- a la que aquí se hace referencia, conlleva además de la tarea principal de consecución del objeto social mediante la producción de bienes o servicios, una labor especial de atención a las obligaciones tributarias a cargo de la sociedad, por cuanto el grado de fis-

calización estatal en todos los niveles de la Administración Pública (nacional, provincial y municipal) avanza de manera permanente y sin pausa.

En tal sentido, es común que las empresas constituidas bajo una forma típica societaria, dispongan de recursos de todo género (de personal, tecnológicos, financieros) para estar al tanto de las innumerables normas jurídicas que regulan la actividad comercial y adecuar la faena administrativa tendiente al cumplimiento de las mismas.

Por lo demás la creciente carga tributaria que soportan las empresas, impone extremar los recaudos en el cumplimiento de los deberes fiscales, pues su desatención puede acarrear consecuencias económicas graves para los administradores.

A partir de todo ello cabe examinar las características y los alcances de la responsabilidad tributaria de quienes administran sociedades comerciales, partiendo de la normativa aplicable, la opinión doctrinaria y la jurisprudencia tanto administrativa como de nuestros tribunales.

II. La administración de la sociedad comercial

La Ley de Sociedades, 19.550 -en adelante LS-, prevé que existe sociedad cuando dos o más personas se obliguen a realizar aportes para aplicarlos a la producción de bienes o servicios participando de los beneficios y de las pérdidas ¹.

La sociedad, que nace a partir de la voluntad de las personas, es un sujeto de derecho ² distinto de los socios que la crean, que como tal puede adquirir derechos y contraer obligaciones, según lo prescribe el Código Civil ³.

1 Ley 19.550, art. 1. Habrá sociedad comercial cuando dos o más personas en forma organizada, conforme a uno de los tipos previstos en esta Ley, se obliguen a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios participando de los beneficios y soportando las pérdidas.

2 Ley 19.550, art. 2.

3 Código Civil, arts. 30 a 33 (nuevo CCyCU, arts. 141 a 224).

La obligación que asumen las personas se formaliza en un contrato de naturaleza plurilateral que debe cumplir con los demás recaudos establecidos en la LS ⁴.

Respecto de la administración societaria, la LS se alista en la teoría del órgano con competencia delimitada por la norma, es decir, que las personas físicas que realizan las funciones de llevar adelante los negocios y ejercer la representación legal, forman el órgano que porta la expresión de la voluntad de la persona jurídica, así como existen otros órganos con otras competencias, tal, la asamblea de socios.

Originalmente los administradores de la sociedad eran asimilados a la figura jurídica del mandatario. El Código Civil -ley 340 y sus sucesivas modificaciones- expresa esta idea en diversos artículos (36, 37, 1694, 1695).

Se consideraba que el administrador actuaba en nombre de la sociedad en virtud de un mandato civil, aunque modernamente la teoría fue dejada de lado, ya que entre otros cuestionamientos, aparecen el que refiere que en las relaciones con terceros el administrador actúa por cuenta de la sociedad y no de los socios. Por otro lado, si el administrador es un mandatario de los socios la personalidad de la sociedad como sujeto de derecho no tendría sentido. Además, por tratarse de un contrato, el mandato requiere de dos expresiones de voluntad tendientes a la celebración del acuerdo, la del mandante y la del mandatario, y en el caso de la sociedad al ser persona ideal no podría expresarse la voluntad.

La teoría del órgano de la LS superó el principio contractualista que deriva del mandato expuesto por VÉLEZ SANSFIELD en el Código Civil, entendido el órgano como aquella estructura normativa que determina cuándo y de qué manera la voluntad o el hecho de un individuo o de varios serán imputados en sus efectos a un grupo de sujetos vinculados en su orden jurídico especial ⁵.

4 Ley 19.550 SECCION II De la Forma, Prueba y Procedimiento.

5 COLOMBRES, Gervasio R., *La teoría del órgano en la sociedad anónima*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1964, p. 35 y ss., citado por GAGLIARDO, Mariano

Se concibe ahora, que la sociedad como persona jurídica se manifiesta en su actuación a través de personas físicas, las que reunidas de acuerdo a las atribuciones para obrar que establecen la ley o el contrato constitutivo, constituyen los órganos que expresan la voluntad social.

Los órganos no son sujetos distintos de la sociedad, sino que tienen competencia funcional, de administración, de representación, de control, entre otras. Por ello cuando el órgano actúa en nombre de la sociedad frente al resto de la comunidad, la relación jurídica que se crea, se entiende realizada directamente por la sociedad.

Los administradores no expresan su voluntad sino que llevan la voluntad de la persona jurídica, por ende la figura del órgano absorbe la de representante y el negocio fijado por el ente a nombre propio ⁶.

Señala GAGLIARDO que la teoría organicista fue construida por Otto VON GIERKE y tiene sus antecedentes en el Derecho Público, donde se la consideró medular porque le asigna una adecuada explicación al fenómeno de la fragmentación del Estado. El órgano está en la persona jurídica y configura con ella un solo ser jurídico, es uno de sus elementos constitutivos ⁷.

Los órganos societarios no tienen capacidad sino competencias, y dichas competencias funcionan como límite a la validez de los actos realizados por los mismos ⁸.

Responsabilidad de los directores de sociedades anónimas, 4ta. edición, Lexis-Nexis Abeledo-Perrot, T I, p. 143.

6 OTAEGUI, Julio C., *Administración societaria*, Ábaco, Buenos Aires, 1979, p. 43.

7 GAGLIARDO, Mariano *Responsabilidad de los directores de sociedades anónimas*, cit., T I, p. 205.

8 ALEGRIA, Héctor, "La representación societaria", *Revista de Derecho Privado y Comunitario*, n° 6, p. 225, citado por Laura FILIPPI, *Análisis crítico de Jurisprudencia, doctrina y estrategias societarias*, Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas, Ad-Hoc, p. 109.

Con relación a la naturaleza de la vinculación del administrador con la sociedad, más allá de diversas teorías que postularon que se trataba de un mandato o de un contrato de trabajo, en la actualidad se considera que se trata de un contrato de locación de servicios, sin relación de dependencia, pudiéndose enmarcar al director como un funcionario social que integra el órgano de administración ⁹.

III. La responsabilidad general de los administradores de sociedades comerciales

La ley 19.550 regula la responsabilidad de los administradores de la sociedad, básicamente en dos disposiciones, en el art. 59 en general y en el art. 274 respecto de los directores de la sociedad anónima ¹⁰.

⁹ VERÓN, Alberto V., *Manual de Sociedades Comerciales*, Errepar, T III, p. 1475.

¹⁰ Ley 19.550, art. 59. DILIGENCIA DEL ADMINISTRADOR: RESPONSABILIDAD. Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión.

Ley 19.550, art. 274. MAL DESEMPEÑO DEL CARGO. Los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del artículo 59, así como por la violación de la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la imputación de responsabilidad se hará atendiendo a la actuación individual cuando se hubieren asignado funciones en forma personal de acuerdo con lo establecido en el estatuto, el reglamento o decisión asamblearia. La decisión de la asamblea y la designación de las personas que han de desempeñar las funciones deben ser inscriptas en el Registro Público de Comercio como requisito para la aplicación de lo dispuesto en este párrafo.

EXENCION DE RESPONSABILIDAD. Queda exento de responsabilidad el director que participó en la deliberación o resolución o que la conoció, si deja constancia escrita de su protesta y diere noticia al síndico antes que su responsabilidad se denuncie al directorio, al síndico, a la asamblea, a la autoridad competente, o se ejerza la acción judicial.

1. *Lealtad y diligencia de un buen hombre de negocios*

El art. 59 impone a los administradores y representantes el deber de *obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios* y si faltaren a sus obligaciones son responsables ilimitada y solidariamente por los daños y perjuicios resultantes.

Esta norma referida a la actuación de los administradores en la gestión de los negocios y asuntos sociales, establece un parámetro legal de lo que debe ser la conducta de quienes tienen a cargo el manejo de la sociedad y a partir del cual se apoya el sistema de responsabilidad por el accionar de los mismos.

Señala ZUNINO que se ha creado un estándar jurídico para la apreciación judicial de la lealtad y diligencia requerida a los administradores y representantes ¹¹.

Algunos autores sostienen que el legislador introduce un criterio de profesionalidad que va a ser determinante en la evaluación que se haga de la obligación del administrador, es decir se aporta un elemento valorativo de corte netamente profesional. La ley exige de los administradores un desempeño eficiente, acercándose al del “comerciante ordenado” originario de la ley española ¹².

El deber de *lealtad* debe ser entendido como fidelidad, es decir respeto a la confianza dispuesta por los socios para el manejo societario. Ello obviamente incluye el accionar de buena fe, y tendiente a la preservación del interés social.

HALPERIN expresa que obrar con lealtad significa obrar a favor del interés social, en función del objeto y de la actividad social. El obrar con lealtad obliga a la mejor actuación para obtener las mayores ventajas para la sociedad y sin motivacio-

11 *Régimen de Sociedades Comerciales*, Revisado, Ordenado y Comentado por Jorge Osvaldo ZUNINO, 22ª edición, Astrea, Buenos Aires, 2007, p. 120.

12 Véase RICHARD-ESCUPI (H)-ROMERO, *Manual de derecho societario*, Astrea, Buenos Aires, 1980, p. 122.

nes extra sociales que puedan influir para deformar o desviar esa actuación¹³.

Respecto de *la diligencia de un buen hombre de negocios* constituye un concepto que no puede ser determinado *a priori*, sino que se trata de una referencia de conducta análoga a la del “buen padre de familia” del Derecho Romano, con las características propias de la actividad mercantil.

Es un patrón general, sin que pueda considerarse una fórmula exacta y única para todas las situaciones y todas las sociedades, porque la infinidad de circunstancias que pueden presentarse en el devenir de los negocios, amerita hacer distinciones según la sociedad de que se trate, ya que de lo contrario podría llevar a conclusiones alejadas de la realidad, y también injustas.

La amplitud de los escenarios que puede presentar el gobierno de la sociedad, impone que en el análisis de la conducta de los administradores, siempre deban tenerse presente el contexto fáctico previo a la ejecución de los negocios y las razones tenidas en cuenta por el operador para la elección de las alternativas posibles.

En este sentido, la diligencia, incluye profesionalismo, idoneidad para el desarrollo de determinado tipo de actividad, solvencia técnica cuando las funciones lo exigen, experiencia y demás aptitudes que hagan esperable una adecuada gestión de los negocios.

Entiende GAGLIARDO¹⁴ que el art. 8 del Decreto 677/2001 referido al Régimen de Transparencia de la Oferta Pública, amplía el contenido del art. 59 LS, relativo al deber de lealtad y fórmula del buen hombre de negocios, en tanto se describen

13 HALPERIN, Isaac, *Criterios generales de la reforma de las sociedades comerciales*, Ley 19.550, RDCO, 1972, p. 640.

14 GAGLIARDO, Mariano, *Responsabilidad de los directores de sociedades anónimas*, cit., T II, p. 964.

situaciones y se desarrolla el contenido de conductas de modo taxativo ¹⁵.

La sanción para los que faltaren al deber de obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios, es la responsabilidad ilimitada y solidaria por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión, según lo dispuesto en la última parte del art. 59 LS.

2. Mal desempeño del cargo

Más allá del estándar general de responsabilidad de los administradores y representantes de la sociedad previsto por el

15 Decreto 677/2001. Artículo 8º-Deber de lealtad y diligencia. En el ejercicio de sus funciones las personas que a continuación se indican deberán observar una conducta leal y diligente. En especial: a) Los directores, administradores y fiscalizadores de las emisoras, estos últimos en las materias de su competencia, deberán:

I) Hacer prevalecer, sin excepción, el interés social de la emisora en que ejercen su función y el interés común de todos sus socios por sobre cualquier otro interés, incluso el interés del o de los controlantes.

II) Abstenerse de procurar cualquier beneficio personal a cargo de la emisora que no sea la propia retribución de su función.

III) Organizar e implementar sistemas y mecanismos preventivos de protección del interés social, de modo de reducir el riesgo de conflicto de intereses permanentes u ocasionales en su relación personal con la emisora o en la relación de otras personas vinculadas con la emisora respecto de ésta. Este deber se refiere en particular: a actividades en competencia con la emisora, a la utilización o afectación de activos sociales, a la determinación de remuneraciones o a propuestas para las mismas, a la utilización de información no pública, al aprovechamiento de oportunidades de negocios en beneficio propio o de terceros y, en general, a toda situación que genere, o pueda generar conflicto de intereses que afecten a la emisora.

IV) Procurar los medios adecuados para ejecutar las actividades de la emisora y tener establecidos los controles internos necesarios para garantizar una gestión prudente y prevenir los incumplimientos de los deberes que la normativa de la COMISION NACIONAL DE VALORES y de las entidades autorreguladas les impone.

V) Actuar con la diligencia de un buen hombre de negocios en la preparación y divulgación de la información suministrada al mercado y velar por la independencia de los auditores externos.

art. 59 LS, el art. 274 LS regula particularmente la conducta de los directores de la sociedad anónima.

El amplio parámetro que establece el art. 59 LS, encuentra especialidad en el art. 274 LS, porque a la vasta fórmula de lealtad y diligencia del buen hombre de negocios, el art. 274 LS le adhiere *la violación de la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave*.

Sin perjuicio de que los deberes de obrar con lealtad y diligencia del buen hombre de negocios indudablemente resultan incompatibles con las transgresiones a la ley, el estatuto, reglamento o la actuación con dolo, abuso o culpa grave, el art. 274 LS tiene por finalidad evitar cualquier tipo de discrepancia en la interpretación acerca de los deberes establecidos en el art. 59 LS, según se expresa en la exposición de motivos de la Ley 19.550¹⁶.

Destaca HALPERIN que el art. 274 LS implica una superposición con el art. 59 LS y señala que según el art. 274 LS deben establecerse las siguientes causas o fuentes de la responsabilidad de los directores por: a) violación del deber de lealtad; b) violación de la diligencia de un buen hombre de negocios; c) violación de la ley; d) violación del estatuto o del reglamento; e) cualquier otro daños producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave¹⁷.

La responsabilidad de los directores, siempre es de índole comercial, aunque en la consideración de la conducta resulten de aplicación las normas del Derecho Civil.

16 Exposición de motivos, Ley 19.550. IX DE LA ADMINISTRACIÓN Y REPRESENTACIÓN. 10. El criterio general de responsabilidad, fijado en el art. 59, examinado, es extendido a los directores; esto es, que serán responsables cuando no hayan obrado con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. No obstante que esta disposición es amplia, para evitar cualquier discrepancia en la interpretación, agrega el art. 274, "así como por la violación a de la ley, estatuto o reglamento y cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave".

17 HALPERIN, Isaac, *Sociedades Anónimas*, Depalma, Buenos Aires, 1974, p. 454.

El dolo, que aparece definido en el art. 931 del Código Civil (nuevo CCyCU, arts. 271 a 275) debe entenderse en general como el incumplimiento deliberado de las obligaciones o la actuación intencional en contra del deber que impone la ley o el contrato.

Desde el punto de vista del administrador, la conducta dolosa importa la actuación consciente en perjuicio de la sociedad, los socios y terceros.

La consecuencia de la actuación dolosa en el cumplimiento de la obligación, es que hace responsable al autor frente al acreedor por los daños e intereses resultantes.

El abuso de facultades, se halla dentro de la noción más amplia del abuso de derecho previsto en el art. 1071 del Código Civil (nuevo CCyCU, arts. 9 y 10) y no configura un factor de responsabilidad objetivo distinto del dolo o la culpa ¹⁸.

La culpa resulta conceptualizada por el art. 512 del Código Civil, como la omisión de aquellas diligencias que exigiere la naturaleza de la obligación, y que correspondiesen a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar (en similares términos, nuevo CCyCU, arts. 1721 y 1724).

Se señala que una piedra angular de la cabal comprensión de la culpa en nuestro Derecho Positivo surge del art. 902 del Código Civil, de lo que se deriva que la previsibilidad y la cognoscibilidad del evento dañoso por parte del agente son la base que constituye el fundamento de toda culpabilidad ¹⁹ (nuevo CCyCU, arts. 1725, 1726 y 1727).

También indica GAGLIARDO que la definición de VÉLEZ SANSFIELD adoptó el principio de unidad de la culpa en materia contractual y extracontractual, abandonando los grados de la culpa del Derecho Romano (*culpa lata*, similar al dolo, y *culpa leve*, que se divide en *in abstracto*, falta de diligencia y cuidado que se acostumbra en los negocios propios, e *in concreto*, omisión o imprudencia que no ejecuta un buen padre de familia, a la que

18 OTAEGUI, Julio C., *Administración societaria*, cit., p. 43.

19 GAGLIARDO, Mariano *Responsabilidad de los directores de sociedades anónimas*, cit., T II, p. 900.

en la Edad Media se agrega la culpa *levísima*), sin perjuicio de lo cual otras disposiciones del Código Civil lo reviven (arts. 61, 1627, 1628, 1629, 1630, 1724, 2202, 2266, 2291). Concluye que “la clasificación tripartita de la culpa se tipifica del siguiente modo: la grave por la negligencia grosera, manifiesta y evidente en el cumplimiento de la obligación; la leve como aquella en la que no hubiera incurrido un diligente o buen padre de familia y la levísima, consistente en no haber tenido el cuidado de un diligentísimo padre de familia”²⁰.

El art. 274 LS, refiere claramente a la culpa grave, en tanto el estándar de conducta del art. 59 LS se alinea con la noción de culpa leve.

En cualquier caso, como claramente lo indica el art. 274 LS, la imputación de responsabilidad es individual según la función ejercida, para lo cual basta la inscripción en el Registro Público de Comercio de las características particulares de la respectiva función.

Los directores pueden exonerarse de su responsabilidad, si habiendo participado de la deliberación orgánica, hubieran dejado constancia escrita de su protesta y notificaren al síndico antes que su responsabilidad fuera denunciada.

Vale aclarar, más allá de lo expuesto, que las obligaciones de los directores y síndicos son obligaciones “de medios”, porque están obligados a prestar una conducta que razonablemente conduzca al resultado esperado y la omisión de esa conducta constituye la culpa en el cumplimiento de la obligación²¹.

IV. La responsabilidad solidaria en la legislación tributaria nacional

Entre los sujetos de los deberes impositivos, el art. 8 de la ley 11.683 de Procedimiento Tributario, establece que,

20 GAGLIARDO, Mariano *Responsabilidad de los directores de sociedades anónimas*, cit., T II, p. 901.

21 CNCom, Sala D, “Loschi”, LL,1995-A, p. 399.

Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: entre otros, ...Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5º en sus incisos b) y c)... Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.

La responsabilidad solidaria que consagra el art. 8 de la ley 11.683, posee notas características muy particulares.

1. Tiene origen exclusivamente en la ley

La solidaridad tributaria nace de la ley, porque únicamente el ordenamiento positivo puede poner en cabeza de alguien distinto de quien genera el hecho imponible -el contribuyente- la responsabilidad por la deuda ajena.

Según el Tribunal Fiscal de la Nación que sigue a JARACH en el punto “sólo el sujeto pasivo principal (el deudor por título propio o ‘contribuyente’) puede ser determinado sin necesidad de norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible. Todos los demás sujetos pasivos, agrega, se distinguen de aquél porque aunque tengan alguna relación con la hipótesis de incidencia de la obligación tributaria, esta relación no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo. De ello extrae la importante consecuencia que sólo el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico, para los otros obligados el criterio de atribu-

ción debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza”²².

2. *El administrador es extraño al hecho imponible*

Enseña VILLEGAS que *contribuyente* es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo, y como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio. Por su parte, *responsable solidario* es el tercero ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento. El responsable solidario es un sujeto pasivo a título ajeno que está “al lado de” el contribuyente²³.

A diferencia de los contribuyentes, que son responsables por deuda propia, es decir aquellos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible²⁴, los administradores son respon-

22 JARACH, Dino, *El hecho imponible*, p. 177/179 citado por el T.F.N., Sala A, “Barrenechea, Ignacio José María s/recurso de apelación-impuesto al valor agregado”, 16/6/1998; Sala A, “De Llano, Pablo Enrique”, 22/9/05; Sala A, “Serrano, Jorge Alfredo s/recurso de apelación-responsabilidad personal y solidaria”, 3/5/2012.

23 Héctor B. VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, 8ª edición, 2002, p. 328.

24 Ley 11.683, TITULO I. CAPITULO II. SUJETOS DE LOS DEBERES IMPOSITIVOS. RESPONSABLES POR DEUDA PROPIA. Art. 5, ...Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria:

a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común.

b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.

c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.

sables por deuda ajena, o sea por las obligaciones tributarias directas de las sociedades que administran.

La actividad comercial, productiva, de servicios, o cualquier otra sujeta a imposición, es desarrollada por la sociedad comercial a quien la ley ubica como contribuyente y no por el administrador, aunque la persona jurídica no pueda prescindir del administrador en el desarrollo de sus actividades.

Como consecuencia de ello, el contribuyente participa de un doble carácter; por un lado, es deudor de la obligación tributaria nacida por la verificación del hecho imponible según la respectiva ley que establece el impuesto; y por otro, es responsable por el cumplimiento de la obligación de acuerdo al procedimiento tributario que le impone *pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas* (ley 11.683, art. 5) ²⁵.

En cambio la situación del administrador es distinta, porque únicamente aparece como responsable por el cumplimiento de la obligación de otra persona según el procedimiento tributario ²⁶, sin ser el deudor.

Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa.

25 Ley 11.683, Art. 5. Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas;...

26 Ley 11.683, Art. 6. Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:...d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5º en sus incisos b) y c).

3. La responsabilidad es subsidiaria y de garantía

Respecto de la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria, el Tribunal Fiscal de la Nación ha expresado que son dos las obligaciones que se instituyen, no de diversa estructura jurídica, sino que son colocadas en grado diverso: la una, obligación principal; la otra, la obligación de garantía de aquélla y dependiente, por tanto, de ella ²⁷.

También se dijo que no se trata “de una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras accesorias o subsidiarias de tal modo que el acreedor, es decir, el Fisco Nacional, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido...que la obligación que la ley fiscal pone a cargo de esos directores o gerentes es una obligación de garantía incuestionable, pero lo es también que esa obligación de garantía es solidaria y esto, porque aquéllos responden no como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, desde que la suya no es una obligación propia, sino como responsables de la deuda ajena. La solidaridad no quita, pues, a esta obligación de garantía su carácter subsidiario” ²⁸.

En virtud del carácter subsidiario de la obligación, el procedimiento tributario tiene previsto el trámite a seguir respecto de los administradores, para hacer viable la responsabilidad solidaria por las deudas del contribuyente persona jurídica (ley 11.683, arts. 8, inc. a y 17).

Comprobada la falta de pago de la deuda por el contribuyente, debe efectuársele una intimación administrativa para que proceda a la cancelación dentro del plazo de quince días

27 T.F.N., Sala A, “Barrenechea, Ignacio José María s/recurso de apelación-impuesto al valor agregado”, 16/6/1998; Sala A, “De Llano, Pablo Enrique”, 22/9/05; Sala A, “Serrano, Jorge Alfredo s/recurso de apelación-responsabilidad personal y solidaria”, 3/5/2012.

28 T.F.N., Sala A, causas citadas en nota 33.

dispuesto en el segundo párrafo del art. 17 y ante la falta de pago corresponderá dar comienzo al procedimiento de determinación de oficio con la finalidad de establecer si es pertinente la responsabilidad solidaria del administrador.

En el procedimiento administrativo de determinación, el interesado podrá ejercer plenamente el derecho de defensa amparado de manera amplia por la Constitución Nacional y demás normas de rango inferior ²⁹, aunque la deuda respecto del contribuyente resulte exigible. Hasta tanto no se encuentre firme el acto administrativo resultante del procedimiento, no corresponde la intimación al responsable solidario ³⁰.

Debe tenerse presente que la intimación de la deuda del contribuyente al responsable solidario en transgresión al procedimiento de determinación, acarrea la nulidad del acto ³¹.

29 El derecho de defensa en el procedimiento administrativo, al igual que en el proceso judicial, incluye la amplitud probatoria para el particular, posibilidad de interponer los recursos administrativos que correspondan y el acceso a la Justicia para revisar la validez de la decisión administrativa.

30 T.F.N., Sala D, “Funes, Alejandro Nicolás”, 14/4/1997. “La redacción de la norma legal referida a la responsabilidad de los directores, gerentes o representantes de personas jurídicas en forma condicional (los responsables solidarios deberán abonar, si los deudores principales no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal) parte de un supuesto que es el de prelación. Ello supone dos situaciones: a) que el deudor del tributo ha sido intimado previamente y b) que la deuda es exigible porque se encuentra firme, ya que mientras se discuta, resulta improcedente requerir el pago al solidario”.

31 CSJN, “Brutti, Stella Maris”, *Fallos*, 327:769, “Es nulo por carecer de causa válida al momento de su dictado -art. 7º, inc. b), ley 19.549, aplicable por remisión del art. 112, ley 11.683, t.o. 1978 (Adla, XXXII-B, 1752; LVIII-C, 2969)- el acto de determinación de oficio del Impuesto al Valor Agregado y fijación de la responsabilidad solidaria y personal según art. 18, inc. a) de la ley 11.683, si se lo dictó antes de que venciera el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal, ya que sólo entonces puede tenerse por configurado su incumplimiento, el que habilita extender, en forma subsidiaria, la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena” (del dictamen del procurador general que la Corte hace suyo).

4. No es objetiva, sino subjetiva y personal

El ejercicio del cargo de administrador de la sociedad, por sí solo, no acarrea responsabilidad solidaria por las obligaciones tributarias de la persona jurídica. Es decir, el administrador no responde solidariamente por el hecho objetivo de la vinculación con la sociedad.

El factor de atribución o el presupuesto legal que la hace nacer, es el incumplimiento de sus deberes tributarios (art. 8, inc. a) ley 11.683), que debe ser imputable a título de culpa o dolo (arts. 59 y 274 LS).

Concuerdan Teresa GÓMEZ-Carlos María FOLCO con el Tribunal Fiscal de la Nación, en que no basta que haya incumplimiento, sino que debe ser imputable a título personal ³².

Este criterio igualmente viene siendo avalado por la jurisprudencia desde hace muchos años ³³.

Igualmente cabe destacar que cuando en la sociedad existen funciones diferenciadas entre los distintos directo-

32 T.F.N. Sala D, “Whertein, Julio /recurso de apelación-impuesto a las ganancias” 27/02/2001, “mientras la causa determinante de la obligación fiscal del contribuyente del impuesto es el haberse verificado a su respecto el hecho imponible previsto por la ley, la causa determinante de la obligación personal del responsable por deuda ajena es el no haber cumplido con sus deberes frente a la ley fiscal, siendo una responsabilidad que se le impone como consecuencia de una acción o de una omisión de su parte que debió cumplir como responsable de deuda ajena. Pero no basta que haya incumplimiento: es menester que éste sea imputable, a título de dolo o a título de culpa. Si no hay dolo ni culpa en el incumplimiento, tampoco hay responsabilidad”. Citado por Teresa GÓMEZ-Carlos María FOLCO, *Procedimiento Tributario*, La Ley, 4ta ed., 2005, p. 80,

33 CNACAF, “La responsabilidad solidaria establecida por los arts. 17, inc. 4, y 19, inc. 1 de la ley 11.683 (t.o. 1960) y sus modificatorias para los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el art. 15 en sus incs. 2º y 3º no es automática y objetiva, toda vez que depende de una decisión jurisdiccional que atribuya al presunto responsable solidario la violación de los deberes impositivos respecto de los impuestos no regularizados por el responsable directo, sin perjuicio del derecho del imputado a oponer las circunstancias exculporias autorizadas por el art. 18, inc. 1º de la ley citada”. “Galimberti”, 13/4/74, D.F. XXV-980.

res, la responsabilidad es endilgada en forma personal a los que tuvieron efectivamente el manejo y la disposición de los fondos sociales, de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte Suprema ³⁴.

5. *De naturaleza represiva y sancionatoria*

El incumplimiento de los deberes tributarios a cargo del administrador, es decir la falta de pago de los tributos del contribuyente con los bienes de los que dispone, es el presupuesto legal de la responsabilidad solidaria.

Por tratarse de responsabilidad por deuda ajena, los administradores no responden como deudores directos de la obligación, ni por su capacidad contributiva, sino por la violación a los deberes fiscales. De ahí que la responsabilidad solidaria es a título represivo, como sanción a la persona física por la transgresión de la sociedad que administran.

La naturaleza represiva de la solidaridad tributaria fue destacada por la Corte Suprema de Justicia en el año 1966 en la causa “Quatrocchi” “... aunque la responsabilidad por deuda ajena sea una institución propia del derecho tributario, ella ha sido establecida dentro de ley 11683, no con un criterio formal sino a título represivo, que responde a los fundamentos

34 CSJN, 2-10-70, *Fallos* 278:12 “Monasterio Da Silva, Ernesto”... el director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del incumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto de los fondos sociales. No basta que una persona sea director, gerente, o representante de una persona jurídica para que pueda considerársele responsable en los términos del art. 8° de la ley 11.683. Sólo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios, y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley. Los demás miembros de una sociedad que no tienen asignadas estas funciones no son, en principio, responsables en la misma medida. Para la dispensa basta acreditar que sus funciones no guardaban relación con el hecho impositivo imputado aunque no llegare a demostrarse que la Sociedad lo colocó en la imposibilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales”.

de la responsabilidad por dolo o culpa y a cuyos efectos debe valorarse la conducta del responsable”³⁵, doctrina que sigue el Tribunal Fiscal de la Nación³⁶.

6. *La extinción de la obligación principal acarrea la de la obligación subsidiaria*

De acuerdo a la citada doctrina del Tribunal Fiscal de la Nación³⁷ y a la jurisprudencia³⁸, la responsabilidad solidaria por las obligaciones tributarias del contribuyente, en virtud de los caracteres de subsidiaria y de garantía, es una obligación accesoria que depende y sigue la suerte de la principal.

Si bien algunos autores sostienen que la solidaridad tributaria que nace del art. 8 de la ley 11.683, no es la solidaridad del Derecho común sino otra de naturaleza especial, que le es propia³⁹, VILLEGAS entiende que la solidaridad tributaria, no obstante su pertenencia al Derecho Tributario se rige por el Código Civil (arts. 699 y ss., nuevo CCyCU arts. 827 y ss.).

En ese sentido cabe señalar que el Código Civil define a las obligaciones principales y accesorias *cuando la una es la razón de la existencia de la otra* y pueden serlo con relación al objeto, o con relación a las personas obligadas, cuando éstas las contrajeren como garantes o fiadores. Asimismo, dispone que extinguida la obligación principal, queda extinguida la obligación accesoria (arts. 523, 524 y 525; nuevo CCyCU, arts. 856 y 857).

35 CSJN, Quatrocchi, Emilio Seraffín, 27/09/ 1966, DF - T. XX - pág. 15.

36 T.F.N., Sala A, “Manso, Gustavo”, 31/8/1999; Sala A, “Organización Miguelito S.R.L.” 26/9/2000.

37 Véase nota 33

38 C.N.A.C.A.F., Sala IV, 17/5/99 “Club Atlético Adelante Asoc. Civil y Deportiva”.

39 GIULIANI FOUNROUGE Carlos M.-NAVARRINE, Susana C., *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, Novena Edición, Lexis Nexis, p. 133.

Por otra parte, en el Título “De las obligaciones solidarias” precisa el Código Civil que “La obligación mancomunada es solidaria, cuando la totalidad del objeto de ella puede, en virtud del título constitutivo o de una disposición de la ley, ser demandada por cualquiera de los acreedores o a cualquiera de los deudores” (art. 699; nuevo CCyCU, arts. 827 y ss.).

Concuerdan VILLEGAS⁴⁰ y Catalina GARCÍA VIZCAINO⁴¹ en que entre los efectos de la solidaridad se tiene que si la deuda tributaria se extingue para uno de los sujetos pasivos solidarios, la extinción se opera para todos, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 707 del Código Civil (nuevo CCyCU, art. 835).

Como contrapartida, debe tenerse presente que la interrupción y la suspensión de la prescripción, operada en contra de uno de los sujetos pasivos, perjudica a los otros (Código Civil, arts. 713, 3994; nuevo CCyCU, arts. 839, 2540 y 2549), por lo que la interrupción o la suspensión de la prescripción respecto del contribuyente perjudica al responsable solidario, criterio sustentado por el Tribunal Fiscal de la Nación a partir del plenario “Salvatierra”⁴².

40 Héctor B. VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, 8ª edición, 2002, p. 341.

41 Catalina GARCÍA VIZCAINO, *Derecho Tributario*, Depalma, 1996, T I, p. 344.

42 T.F.N., Sala D, 20/05/2013, “Baza, José David s/ recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado”. Se dijo “si bien mediante el dictado de la Ley Nro. 25. 239 (B.O. 31/12/99) se substituyó, con carácter aclaratorio, el último párrafo del inciso a) del Art. 65 de la Ley N° 11.683 estableciéndose que “La intimación de pago efectuada al deudor principal, suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto y exigir su pago respecto de los responsables solidarios “ el art. 67 de dicho ordenamiento no sufrió modificación alguna respecto de tal cuestión, puesto que ninguno de sus tres incisos menciona los efectos que pudiera ocasionar tal situación respecto del responsable solidario“ ... “no obstante el vacío que presenta la referida normativa, lo cierto es que dicha cuestión ha sido merituada en el fallo Plenario de este Tribunal recaído en la causa “Salvatierra Mario Rodolfo y otro“, del 02/10/1975, donde se estableció la siguiente doctrina : “Los actos interruptivos de la prescripción cumplidos con relación a una S.A., interrumpen el curso del plazo de prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional para determi-

Al ser “de garantía” la obligación del responsable solidario, pues su finalidad es aumentar para el Fisco la seguridad del cumplimiento de la obligación tributaria, también resultarían aplicables las disposiciones del Código Civil relativas a la fianza, atendiendo a que la extinción de la fianza se produce por la extinción de la obligación principal.

Una situación especial que merece destacarse es la del contribuyente presentado en concurso de acreedores, por cuanto según lo dispuesto en el art. 56 de la Ley 24.522, de concursos y quiebras, a partir de la presentación se establece un plazo de prescripción abreviada -dos años- para toda obligación de cualquier naturaleza anterior.

El mismo mensaje de elevación del proyecto de ley ya había resaltado la novedad introducida en la legislación concursal ⁴³.

De manera unánime la doctrina y la jurisprudencia comercial, han interpretado que todo crédito contra el concursado de causa o título anterior a la presentación en concurso que no hubiera sido verificado dentro de los dos años posteriores a la presentación, está alcanzado por la prescripción; coincidiendo en que se trata de una prescripción abreviada

nar y exigir el pago del impuesto, no sólo respecto de la sociedad sino también respecto de los directores de la misma, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 18 inc. 1 de la Ley 11.683 t. o. en 1974” (actual art. 8 de la Ley 11.683 t.o. 1998 y modif.), la que resulta de aplicación al presente caso, es decir, que los actos que hayan interrumpido la prescripción con relación al deudor principal, tendrán igual efecto respecto del responsable solidario.”

43 Mensaje de Elevación del Proyecto de Reforma de la ley 19551, ... II. Modificaciones. ...7. Estabilidad de la Situación Concursal... pero quizás, el aspecto más novedoso del proyecto de reforma, es la afirmación de que la homologación del acuerdo preventivo importa la novación de todas las obligaciones del deudor. De este modo, surge con la homologación, una nueva y única obligación, y esto afectará también a los acreedores no verificados, quienes tienen un plazo relativamente breve para ocurrir a verificar bajo apercibimiento de extinción de su crédito.

que el propio concurso produce en la totalidad de las deudas del concursado ⁴⁴.

Esa prescripción abreviada bianual, se aplica por igual a créditos quirografarios o privilegiados ⁴⁵. Con acierto se dijo “El fisco nacional es un acreedor más y debe presentarse a petitioner la verificación de su crédito -en forma tempestiva o empleando el carril del artículo 56 de la ley falencial-, cualquiera sea el tributo que se le adeude cuando el título del mismo sea anterior a la presentación en concurso preventivo del deudor” ⁴⁶.

La solicitud de formación del concurso preventivo por parte del contribuyente, al operar la reducción del plazo de prescripción de todas sus obligaciones de causa o título anterior, en igual medida beneficia al responsable solidario, por cuanto si el Fisco no verificara el crédito del contribuyente, no podría hacer valer luego de los dos años la responsabilidad del administrador por cuanto la deuda se habría extinguido.

7. Exención o causales de eximición

El art. 8 inc. a) de la ley 11.683 establece como causales de exención de la responsabilidad solidaria, que los administradores demuestren que sus representados, mandantes, etc. los han colocado en la imposibilidad de cumplir con sus deberes fiscales.

44 Conf. *Régimen de Concursos y Quiebras Ley 24.522*, Revisado y Comentado por Adolfo A. N. ROUILLON, Astrea, 11^a ed., p. 145; Santiago C. FASSI-Marcelo GEBHARDT, *Concursos y Quiebras*, Astrea, 6^a ed., p. 182/183; LORENTE, Javier Armando, *Nueva Ley de Concursos y Quiebras*, Gowa, 1995, p. 172; VARELA, Fernando, *Concursos y Quiebras*, Errepar, 1996, p. 187; RIVERA-ROITMAN-VITOLLO, *Ley de Concursos y Quiebras*, Rubinzal-Culzoni, T I, p. 406; FRANCISCO YUNYENT BAS-Carlos A. MOLINA SANDOVAL, *Ley de Concursos y Quiebras comentada*, LexisNexis Depalma, T. I, p. 345.

45 RIVERA-ROITMAN-VITOLLO, *Ley de Concursos y Quiebras*, cit., T I, p. 406.

46 Cam. Civ. y Com. San Nicolás, 31-10-2006, “Supermercados Lagostena S.A. s/Concurso preventivo. Incidente (art. 280 L.C.)”.

Dado que la naturaleza de la responsabilidad solidaria es subjetiva y personal, no alcanza con que el administrador tenga vinculación jurídica con la sociedad, es necesario efectuar una valoración de los hechos u omisiones imputables a la persona física que forma parte del órgano de administración.

Diversas circunstancias han sido consideradas como demostrativas de la imposibilidad de cumplir la obligación fiscal, tal los casos del director suplente que no ha tenido actuación en el período objeto de inspección, o del titular que tuviere funciones ajenas a la administración propiamente dicha o que no dispuso de los fondos de la sociedad, entre tantos otros supuestos.

La nota distintiva es que la actuación u omisión por la cual se faltó al deber fiscal pueda ser imputable personalmente a título de dolo o culpa, caso contrario no habrá responsabilidad solidaria, según la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación elaborada a partir del precedente “Monasterio Da Silva”⁴⁷.

V. La responsabilidad solidaria en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Ley 10.397 -CF-, trata el tema de los sujetos pasivos de las obligaciones fiscales en el Título IV que incluye los arts. 18 a 24.

Especialmente el art. 21 CF prescribe que se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos-, entre otras personas, los que administren o dispongan de bienes de los contribuyentes y los integrantes de los órganos de administración o representantes de las personas jurídicas.

47 CSJN, *Fallos*, 278:12.

El art. 22 CF se refiere a los albaceas o administradores en las sucesiones, los síndicos en los concursos comerciales y civiles y los liquidadores de sociedades. A su vez, el art. 24 CF dispone que los responsables indicados en los arts. 21 y 22 responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes y las causales de eximición. Por otro lado, el art. 63 amplía la responsabilidad por las multas.

Existen aspectos diferenciadores entre el ordenamiento fiscal de la Provincia de Buenos Aires y la legislación nacional, en materia de responsabilidad solidaria.

El CF no tiene reglada la intimación administrativa previa al contribuyente, para considerar nacida la obligación del responsable solidario, a diferencia del ordenamiento nacional que sí la dispone en el art. 8, inc. a) de la ley 11.683.

La consecuencia que esa diferencia trae aparejada para los administradores, es que se eliminan los caracteres de subsidiaria y accesorio que tanto la doctrina como la jurisprudencia han reconocido al instituto bajo análisis, por cuanto en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, la obligación tributaria es exigible al mismo tiempo al contribuyente y al responsable solidario.

Igualmente los arts. 21 y 24 CF instalan una responsabilidad de índole objetiva, por cuanto más allá de que el responsable solidario tiene la posibilidad de exoneración a partir de justificar haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva, no tiene fundamento en el dolo o culpa del administrador, como así tampoco es represiva de la conducta personal, tal cual acontece en el ordenamiento nacional.

El Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires -TFABA- que es la última instancia administrativa en materia tributaria, ha entendido que “al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presumen en el representante facultades para el conocimiento de la materia impositiva, en tanto

las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación...”⁴⁸.

Desde esa postura la responsabilidad solidaria aparece como automática, configurada por el solo ejercicio del cargo, equiparando al responsable solidario con un deudor solidario.

Más allá del aludido carácter objetivo que establece el CF, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Nicolás, igualmente conceptualizó que todos los supuestos de responsabilidad por deuda ajena exigen la imputabilidad de la conducta morosa a los sujetos a quienes se extiende la exigibilidad de la obligación tributaria, ello por tratarse de supuestos de responsabilidad subjetiva. Además, con un sentido moderador que parece auspicioso, el tribunal sostuvo que en el caso de un contribuyente en estado falencial, hacer valer una presunción en contra de los integrantes de los órganos de administración pese a la demostración del estado de cesación de pagos al momento en que se devengara el impuesto adeudado “constituiría un exceso”⁴⁹.

Esa línea argumental fue seguida más tarde por el mismo tribunal cuando con relación a las causales de exoneración de

48 TFABA, “Shell CAPSA”, 21/12/2001, “Telinver SA”, Sala II, 14/12/2006.

49 CCASN, “Avalo”, 3/12/2009... “Resulta aplicable al caso la conclusión de Roberto Oscar Freytes transcrita por José Osvaldo Casás en cuanto: ‘No puede exigirse a un director más de lo que razonablemente puede hacer respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias del ente, cuando por la situación financiera u otras circunstancias imperantes se ve forzado a atender primordialmente ciertas obligaciones imprescindibles para la marcha o la propia subsistencia de la empresa’ (Freytes, Roberto Oscar, ‘Nuevamente sobre la responsabilidad de los directores de sociedades anónimas’, Derecho Fiscal, T. XXIII, páginas 743 y ss)... Por ello, atribuir responsabilidad por deuda ajena (en su condición de miembros del órgano de administración) por el no pago durante la época determinada judicialmente como de cesación de pagos de la sociedad contribuyente principal, haciendo valer una presunción, resultaría un exceso en el caso concreto; cuando el propio Estado acreedor, declaró su emergencia administrativa, económica y financiera, incumpliendo sus propias obligaciones y, más aun, cuando la empresa que transferiría la deuda a los solidarios no pudo hacer lo mismo sino que debió cerrar y liquidar su patrimonio frente a dicha crisis...”.

la responsabilidad solidaria y ratificando que la responsabilidad es siempre subjetiva, por lo tanto no automática, sostuvo que los dos requisitos para que la eximente resulte procedente, es decir la exigencia al contribuyente principal de los fondos necesarios para el pago y la demostración de que el mismo lo coloque en imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva, “pueden no exigirse en forma conjunta, cuando tal exigencia aparejara un exceso ritual manifiesto”⁵⁰.

En cambio, la postura del TFABA mantiene a rajatabla el carácter objetivo de la responsabilidad, apegado exclusivamente a la letra de la ley local. Sostuvo que “el agravio vinculado a la aplicación del principio de la personalidad de la pena, no puede prosperar. La norma aplicable al caso de autos es el Código Fiscal que, en forma taxativa, legisla sobre el instituto de la responsabilidad solidaria en materia de Derecho Tributario (artículos 21, 24 y 63, t.o. 2011 y concordantes años anteriores), dentro de las facultades constitucionales propias en esta materia retenidas por las provincias, como sostiene destacada doctrina (Dr. Dino JARACH ‘Curso Superior de Derecho Tributario’, Liceo Profesional CIMA, Bs. As. 1969, págs. 288 y 289). A su vez la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido sentando que ‘el Estado con fines impositivos tiene la facultad de establecer las reglas que estime lícitas, eficaces y razonables para el logro de sus fines tributarios, sin atenderse a las categorías o figuras del derecho privado, siempre que éstas no se vean afectadas en la esfera que le es propia (Fallos: T.251, 299), tesis también abonada por la Suprema Corte de la Provincia de Bs. As. en numerosas sentencias”⁵¹.

La posición del TFABA se asienta en que la Provincia de Buenos Aires tiene potestad para legislar en materia de responsabilidad solidaria de manera diferente a la legislación nacional, en virtud de las facultades constitucionales propias retenidas por las provincias.

50 CCASN, “Casais”, 4/06/2013.

51 TFABA, “Santamarina e Hijos SA”, 27/06/2103.

Esa tesitura no parece en consonancia con añeja doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ⁵² desarrollada ampliamente en “Filcrosa” ⁵³, donde se dijo, entre otras cosas,

52 C.S.J.N. *Fallos*, 217:189 “Fano de Granara Costa”. Año 1950. La autonomía del Derecho Fiscal no es ilimitada en los órdenes locales. Sus normas deben ser establecidas teniendo presente que la uniformidad de la legislación común en toda la Nación tiene un claro propósito de unidad nacional con el que no es compatible un ejercicio de la facultad impositiva que cree para sus propios fines normas inconciliables con los principios del Derecho común sobre el particular.

53 CSJN, *Fallos*, 326:3899, “Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, 30/09/2003. La Corte ha hecho un completo desarrollo del tema. Son para destacar los siguientes párrafos “...9) ...la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias ni a los municipios dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de Fallos: 176:115; 226:727; 235:571; 275:254; 311:1795; 320:1344). 10) Que lo expuesto no importa desconocer que las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución al gobierno federal (Fallos: 311:100; 314:312; 317: 1195; 322:2817, entre muchos otros), sino determinar el alcance del que sí lo ha sido, para lo cual debe tener presente que la referida delegación tuvo por finalidad el logro de un sistema homogéneo de leyes que, sin desmerecer el poder de aquéllas de crear obligaciones destinadas a garantizar su subsistencia y autonomía, contribuyera al inequívoco propósito de los constituyentes de generar, entre los estados provinciales que mediante la Constitución se congregaban, los fuertes lazos de unidad que eran necesarios para otorgarles una misma identidad. 11) Que si bien la potestad fiscal que asiste a las provincias es una de las bases sobre las que se sustenta su autonomía inconcebible si no pudieran éstas contar con los medios materiales que les permitieran autoabastecerse, debe recordarse que, como en materias semejantes lo estableció esta Corte, el límite a esas facultades viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter nacional (doctrina de Fallos: 176:115; 180:96; 183:143; 200:444; 203: 274; 211:945; 220:202; 226:727; 227:100; 268:544; 276:401; 282:2 0;284:319; 285:209; 301:709; 304:163; 316:2182, entre otros)... 17) Que finalmente, cabe señalar que, esta Corte ha admitido la aplicación de la legislación civil al ámbito del derecho administrativo (Fallos: 190:98 y 321:174), proceder que ha justificado, en lo específicamente referente al derecho tributario, en la circunstancia de que esta disciplina no está al margen de la unidad general del derecho, ni es incompatible con los principios del derecho civil (Fallos: 313:1366)”.

que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional.

En ese mismo orden de ideas, se pronunció más recientemente el Juez Dr. Negri en un juicio de apremio decidido por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, que dejó firme la sentencia del tribunal inferior que había declarado la inconstitucionalidad del art. 21 del CF⁵⁴.

En el caso, el Dr. Negri coincidió con la solución que venía apelada, en tanto el art. 21 del CF atribuye una responsabilidad distinta a la establecida en el art. 274 de la Ley de Sociedades, vulnerando la prelación del art. 31 de la Constitución Nacional.

También sostuvo el citado Ministro, que la responsabilidad de los directores de una sociedad anónima se encuentra regulada en los arts. 59 y 274 LS, por lo que no hay responsabilidad de los directores si no puede atribuírsele un incumplimiento de origen contractual o un acto ilícito con dolo o culpa en el desempeño de su actividad, ya que el factor de atribución es subjetivo.

Asimismo, dijo que existe discordancia entre la regulación de la responsabilidad de los directores en la LS y la establecida en el CF, porque de acuerdo al Código Fiscal de la Provincia, la responsabilidad de los integrantes de los órganos de administración es de carácter objetiva.

En otro párrafo que merece destacarse, el Dr. Negri expresó, que “el carácter subjetivo estatuido en el régimen tributario nacional, se condice con la naturaleza de este tipo de responsabilidad, toda vez que tratándose de un responsabilidad por deuda ajena es siempre una sanción y, como tal, no puede depender sino del hecho u omisión de cada director. Tal circunstancia impide una aplicación automática o indiscriminada”.

54 SCBA, C 110.369, 2/07/2014, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso Francisco. Sucesión y otros. Apremio”.

Por todo lo cual, concluyó que la normativa provincial se contrapone y avanza sobre una materia propia del Derecho de fondo, en manifiesta contradicción con las disposiciones constitucionales, razón por la cual ratificó la declaración de inconstitucionalidad del art. 21 CF.

Es de esperar que tan auspiciosa doctrina -actualmente en minoría- en lo inmediato cuente con la adhesión de otros ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, para que a partir de la tacha de inconstitucionalidad de la norma local, el legislador armonice el ordenamiento provincial con las leyes que rigen el instituto a nivel nacional.

A esta altura de los tiempos, en que la globalización económica, financiera, productiva, comercial y de servicios, produce una interrelación entre empresas situadas en distintos ámbitos geográficos, sería tremendamente confuso y perjudicial para las relaciones entre los agentes, que cada jurisdicción provincial legislara en materia tributaria de manera desalineada con los parámetros de la legislación nacional.

La Provincia de Buenos Aires, por su importancia en la esfera de la República, no debería demorar la adecuación de su ordenamiento tributario en materia de responsabilidad solidaria de los administradores.

EL SISTEMA DE DETERMINACIÓN DE IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS SEGÚN LOS ARTS. 39 BIS Y 50 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (T.O. 2006). A OCHO AÑOS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA “LIQUIDACIÓN EXPRESS”. ANÁLISIS Y PERSPECTIVAS

Pablo Federico HANKOVITS

SUMARIO. I. Introducción.- II. Funcionamiento del mecanismo. III. Consecuencias.- IV. Vías de impugnación.- V. El juicio de apremio. Criterios de las Cámaras de Apelación en lo Contencioso Administrativo. 1. La cuestión en la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás. 2. El criterio de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata. 3. El análisis de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Martín. 4. La doctrina de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata. 5. La posición de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires.- VI. El régimen actual del Código Fiscal (reformas de las leyes 14.333 y 14.653).- VII. Conclusión

I. Introducción

Teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde la configuración practicada a partir de estas dos normas del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, que permitieron a la Agencia de Recaudación efectuar determinaciones de oficio en base presunta, tomando como parámetros ciertos movimientos económicos detectados a partir de un minucioso examen de entrecruzamiento de datos, es dable efectuar un análisis en retrospectiva desde un plano que no intenta abordar aspectos de marcados ribetes académicos, sino antes, verificar la tras-

endencia y efectos que tuvo la implementación del sistema en los estrados judiciales de la Provincia durante su evolución.

Pues la mirada se direcciona, también, a la situación actual de este mecanismo fiscal presuntivo ¹ cuya finalidad se encuentra apuntada, firme y enfáticamente, a combatir la evasión tributaria en materia de Impuesto a los Ingresos Brutos, pudiendo sin embargo cobrar alguna desviación.

Cabe recordar que al generar de tal modo un anticipo en impuesto sobre los ingresos brutos directamente ejecutable por la vía de apremio, el problema se constituyó por lo acelerado y sumario del procedimiento administrativo previo a su arribo a la instancia judicial, toda vez que generalmente el contribuyente quedaba sin posibilidades de presentarse en dicho

1 ...”Gran parte de la estructura de la recaudación impositiva, tanto a nivel nacional como en la provincia de Buenos Aires, está construida sobre un número creciente de situaciones de incidencia impositiva presuntivas o directamente creadas por el legislador prescindiendo de la realidad. El vocablo presumir (preasumere) supone que determinada cosa es cierta sin que esté demostrada o conste. La presunción es un juicio lógico que realiza el legislador o el juez (según se trate de una presunción legal o judicial). Este, por cierto, no es un hecho auspicioso y los autores, prestigiosos publicistas de la materia tributaria, así lo destacan: ‘El principio general es que el legislador debe definir el hecho imponible a través de elementos directos extraídos de la realidad que permitan alcanzar los verdaderos hechos que pretendían gravar, es decir que se debe prescindir en lo posible del uso de las presunciones y ficciones para tal propósito’ (Navarrine y Asorey, 2000). Ahora bien en ningún caso la causa legítima del establecimiento de las presunciones y ficciones puede ser la ineficacia de la Administración o la ineptitud del legislador en captar o definir la realidad que se pretende sustituir; la ecuación en la práctica parecería ser que a mayor impotencia administrativa mayor empleo de presunciones y ficciones para proteger la recaudación, con la previsible pérdida de equidad del sistema tributario. Esto dicho sin desconocer que sería imposible preservar adecuadamente los recursos fiscales sin este recurso técnico. Lo que está en discusión en todo caso no es la necesidad de contar con presunciones y ficciones en la legislación impositiva, sino su cantidad y alcance. Procesalmente esta situación se ve agravada por el hecho de que las presunciones legales del tipo *iuris tantum* sólo pueden ser desvirtuadas mediante la prueba en contrario de los hechos en que se basa o del hecho presumido”... (Marianela E. FERNÁNDEZ; Luis A. MENNUCCI, “La liquidación Express: La reforma del artículo 39 bis. del Código Fiscal. ¿Implica un mal uso del Gobierno Electrónico?”; *Finanzas y Derecho Financiero*, Anales de la Universidad Nacional de La Plata; 2010; p. 573).

ámbito a efectuar su descargo, y en muchos casos, aquellas diferencias detectadas sobre el tributo presuntamente debido resultaban erróneas, ya sea debido a la falla en la interpretación de la información tomada para generarlas o simplemente a la falta de atención a lo que el investigado tenía para decir al respecto.

Sin lugar a dudas, la técnica de entrecruzamiento de datos, así como la utilización de la información existente en bases digitales, resultan ser una herramienta atinada a efectos de detectar movimientos económicos no declarados. Sin embargo, como todo instrumento que tiene una finalidad distinta a su existencia misma, el acento ha de ponerse en *el modo* en que dicho material informativo es interpretado y utilizado, pues la línea entre el derecho y el abuso en muchos casos puede aparecer extremadamente delgada. Esta fragilidad se atenúa en la medida en que se implementen mecanismos de refuerzo que resultan, ni más ni menos, garantías para el contribuyente, permitiendo su *participación real* en el procedimiento en que se lo juzga por un posible incumplimiento a sus deberes formales, y puede generar su responsabilidad patrimonial, con perjuicios económicos inmediatos.

Así las cosas, veremos según ha evolucionado la cuestión en el campo judicial así como legal qué consecuencias trajo aparejadas en el pasado y qué posibilidades se nos brindan para el futuro.

II. Funcionamiento del mecanismo

A efectos de su entendimiento, he de simplificar sensiblemente el desarrollo descriptivo del sistema.

En primer lugar debemos diferenciar las posibilidades con que cuenta la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires frente a la omisión o diferencias detectadas en las declaraciones juradas presentadas, o no, por parte de un contribuyente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Ante la situación el Ente Recaudador ha de efectuar una determinación de oficio a fines de establecer el monto del tri-

buto presuntamente evadido, teniendo a su alcance dos posibilidades: la realizada sobre base cierta o la practicada partiendo de base presunta ².

La primera implicará necesariamente un relevamiento *in situ* con un cotejo de la documentación contable del auditado, desarrollando asimismo un entrecruzamiento de información, de la que surgirán los datos necesarios para verificar si se ha evadido, omitiendo el responsable declarar operaciones económicas que constituyen hechos imposables, así como su composición y cuantificación.

La segunda, simplemente, establecer aquel resultado basándose enteramente en presunciones legales preestablecidas que indican qué tipo de movimientos económicos, actividades u operaciones, constituyen indicios suficientes para considerarlos hechos que vienen a conformar la deuda que a partir de ellos se compone.

En ambos supuestos el procedimiento administrativo establece una serie de vistas, traslados y recursos que garantizan, en el caso de su debido cumplimiento, la posibilidad del responsable de ejercer su derecho de defensa, formulando las aclaraciones que considere necesarias o bien planteando su disconformidad con la deuda determinada, sea en su composición, monto, así como las multas aplicadas, etc.

Pues bien, la denominada comúnmente como “liquidación *express*” difiere notoriamente de aquellos dos supuestos señalados, implicando una tercera opción para la Autoridad de Aplicación que tiene principalmente sustento a partir de la informatización de las bases de datos por parte de bancos y

2 Definiendo el concepto de la determinación de la obligación tributaria se ha dicho que consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación (Gustavo A. MAMMONI en: *Procedimiento tributario bonaerense*, Librería Editora Platense, 2010, con cita de Carlos M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, 1ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1962, T° 1, p. 427 y otras).

otras entidades comerciales, aunque vale aclarar ello no agota los recursos establecidos por el legislador en el Código Fiscal.

Los otrora artículos 39 bis y 50 del cuerpo legal tributario bonaerense significaban en su aplicación conjunta, la posibilidad para la Agencia de ejecutar por vía de apremio una deuda determinada a partir del movimiento hallado en una cuenta bancaria de un contribuyente, que se encontrara en el supuesto previsto en las normas, con sólo una notificación previa. Veamos.

Sin intención de abordar todas las previsiones y a efectos de que resulte menos engorrosa la explicación ha de señalarse que el mecanismo funcionaba basado en dos pilares: uno el art. 39 bis del Código Fiscal, el que contenía las *presunciones y los supuestos* de hecho a los que las mismas eran aplicables. Otro el art. 50 del mismo cuerpo legal, el que delineaba *el procedimiento* sumarísimo aplicable a ciertos hechos de los previstos en el art. 39 bis, así como la inmediata posibilidad de procederse a su ejecución por la vía del juicio de apremio.

Entonces, el punto de partida a partir de la redacción contenida en la primera norma de referencia estaba dado para los casos de contribuyentes o responsables que no hubiesen presentado las declaraciones juradas por seis o más anticipos correspondientes al período fiscal en curso o a los dos últimos períodos fiscales vencidos.

También preveía los supuestos de contribuyentes que aunque presentaran sus declaraciones juradas, declararan en las mismas no haber tenido actividad en idéntico período al reseñado precedentemente, en contraposición a lo que resultara de la información brindada a la Agencia suministrada por terceros.

Asimismo si presentaban declaraciones juradas con bases imponibles inferiores a las que resultaran durante la realización de un procedimiento de control de facturación efectuado por la Autoridad de Aplicación o del cruce de información suministrada por terceros.

Pues frente a dicha situación del contribuyente o responsable, el artículo en comentario establece el modo en que la

autoridad determinará el monto que se presume evadido en el pago de anticipo en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En esta parcela, en desarrollo simplificado, se fijaba la posibilidad de tomar como base un promedio del importe de ingresos que la Autoridad de Aplicación efectuase sobre la emisión de comprobantes hecha durante el lapso de un día, *in situ*, multiplicado por las dos terceras partes de los días hábiles comerciales del mes en que se realice.

Otra facultad estuvo dada por la toma de base de cálculo del monto equivalente hasta tres veces el total de liquidaciones por ventas, prestaciones de servicios o *cualquier otra operación del contribuyente efectuado a través de tarjetas de crédito o débito*³ y que fuera informada por las entidades financieras o emisoras de las mismas.

Igualmente se podía tomar como valor imponible el equivalente de *hasta tres veces el monto total de las acreditaciones bancarias*⁴, descontando remuneraciones obtenidas en relación de dependencia, percepción de jubilaciones, etc., efectuadas en cuentas corrientes o caja de ahorro del contribuyente o responsable en el lapso de un mes.

Por otra parte era pasible de ser utilizado el importe resultante, según la información vertida por los proveedores del comerciante, de las compras no declaradas por aquél.

Finalizando la redacción normativa fijaba la presunción de actividad como gravada en los casos de información existente sobre consumo de servicios por parte del contribuyente informado por los prestadores o cuando ello resultara de cualquier

3 Es posible pensar en la hipótesis de una serie de compras particulares del comerciante o un viaje al exterior cuyo pago se efectuase a través de una tarjeta de crédito o débito.

4 En este supuesto entra el ejemplo -que se expone *infra*- del comerciante que vende un inmueble o un automotor, y cuyo pago se efectuara mediante una operación bancaria en medio de un período de inactividad comercial, pues la norma no lo prevé como una excepción para generar la presunción de evasión, así como la conformación del monto que se presume evadido.

otro elemento de juicio que obre en poder de la Autoridad de Aplicación o fuera suministrado por terceros.

Cabe destacar que la Agencia de Recaudación podía valerse de una o varias de las presunciones allí previstas.

He hasta aquí el punto de partida para la aplicación del procedimiento de determinación delineado en el art. 50 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires por parte de la que fuera por entonces Dirección Provincial de Rentas.

Este mandato normativo fijaba la prerrogativa de requerir el pago a cuenta de la presunta deuda así determinada, por vía de apremio y sin necesidad de cumplir con el procedimiento de determinación de oficio, estableciendo que *en ningún caso el importe* que el contribuyente pudiese declarar o rectificar en ese ínterin y abonare o regularizare *podría ser inferior a las dos terceras partes de los importes calculados por la Autoridad de Aplicación.*

La única posibilidad que se le brindaba al encartado consistía en una intimación efectuada a su domicilio fiscal ⁵ para que dentro de los cinco días presentase las declaraciones juradas originales o rectificativas y abonase o regularizare el gravamen correspondiente con sus intereses, para lo que se preveía un régimen de facilidades de pago con cierta reducción en el abono de intereses.

Una vez vencido dicho plazo se emitía el consecuente título ejecutivo y se daba inicio a la instancia judicial por el carril del proceso de apremio determinando la norma que en ningún caso se admitiría reclamo alguno contra el importe así fijado sino por la vía de repetición y previo pago de las costas del juicio.

Nótese que este último artículo no hace referencia expresa alguna a la facultad de efectuar un descargo y ofrecer prueba

5 El régimen legal brindado por el Código al domicilio fiscal del contribuyente, otorga al mismo el carácter de constituido para todos los efectos tributarios, siendo válidas y vinculantes todas las notificaciones que allí se realicen, pudiendo incluso fijarse a la puerta de acceso del lugar (ver arts. 32 y 162 del Código Fiscal).

por el contribuyente, sino que se limita a establecer que aun frente a la presentación de la declaración jurada o bien ante la rectificación de la realizada con anterioridad, en ningún caso el importe a abonar en concepto de anticipo por Impuesto sobre los Ingresos Brutos podía ser inferior a los dos tercios de lo calculado por la Agencia de Recaudación.

III. Consecuencias

Adelanto, las hay valiosas y disvaliosas, según el modo en que la información haya sido interpretada y la herramienta utilizada por los funcionarios intervinientes.

Imaginemos un comerciante de una ciudad turística de la Provincia de Buenos Aires cuyo emprendimiento tiene actividad económica principalmente en temporada de verano o invierno. También puede ser el caso de aquel que cierra temporariamente su comercio por reformas edilicias, prolongadas vacaciones, etc.

Como paso siguiente agregaremos a la hipótesis una segunda variable: este empresario ha vendido -como acto particular y único- una casa, un terreno o bien un automotor, siendo depositado su valor en una cuenta bancaria de la que resulta titular.

Entonces puede suceder que aun cuando nada deba al erario público provincial en concepto de Impuesto a los Ingresos Brutos, la Agencia, detectando el movimiento en los registros contables de su Banco y frente a las presentaciones antes efectuadas de declaraciones juradas en las que hubo declarado no tener actividad, lo considere un posible evasor procediendo según manda el art. 50 del Código Fiscal.

Y el desenlace seguramente será distinto si se establece para el supuesto un procedimiento de determinación de oficio, sea sobre base cierta o presunta, o si se procede a la "liquidación *express*" de la deuda de satisfacción posiblemente omitida por el contribuyente.

Pero como venimos analizando este último mecanismo, el relato continúa describiendo que la Autoridad de Aplicación

determina la obligación presuntamente incumplida, intima al domicilio fiscal -que paradójicamente suele resultar el mismo del comercio que se encuentra cerrado- y ejecuta la deuda mediante el juicio de apremio, haciendo también uso de la prerrogativa que le confería por entonces el art. 13 bis del Código Fiscal, trabando medidas cautelares en el sistema financiero, inhibición general de bienes, etc.

El comerciante, en esta hipótesis, toma real noticia de lo sucedido recién frente al conocimiento de alguna medida cautelar trabada, teniendo fuera de su disposición, tal vez, el dinero necesario para afrontar sus obligaciones con acreedores diversos.

Situación disvaliosa desde el vértice axiológico para un ciudadano que nada ha evadido en la contribución que lo obliga frente al Fisco provincial, siendo incluso, un contribuyente con antecedentes impecables. He aquí el peligro de una herramienta cuando no resulta bien utilizada y no se toma conocimiento de la realidad de la situación en tiempo oportuno mediante el aporte de información por parte del señalado como deudor.

Por el contrario, en los casos de una real evasión detectada, contando el sindicado con la *posibilidad* de explicar lo sucedido frente a la determinación, plausible resulta el procedimiento que propugna por lograr una veloz y eficaz recaudación por el Estado a través de la percepción de aquella renta que estará llamada a satisfacer su necesario financiamiento, destinado al cumplimiento de las funciones que, en materia económica, de salud, de educación, de asistencia social, etc., debe rigurosamente atender. La eficiencia en la obtención de recursos, bien invertidos, cuyo resultado debe estar necesariamente llamado a cubrir las necesidades que conllevan a lograr el *bienestar general* se muestra como sumamente valiosa. La manda contenida en los preámbulos de nuestras Constituciones quedaría vacía de contenido si no se contara con la efectiva posibilidad de afrontar las erogaciones que la materializan a través de la actuación del Estado. Repugna a la conciencia social que debe llenar el obrar del ciudadano argentino la falta de contribución al sostenimiento de la nación que le brinda los medios para desarrollar su vida, a través de la prestación de diversos

servicios, y fundamentalmente, por el sostenimiento del orden necesario para la pacífica convivencia de la sociedad.

El medio para combatir la mala inversión de los fondos públicos debe hallarse en los organismos que tienen origen en la Constitución y las leyes y están llamados a ejercer el debido contralor del gasto y las inversiones que efectúan los funcionarios, o en su caso, la censura ha de ejercerse en las urnas, pero una mala administración no puede convertirse nunca en un pretexto válido para evadir impuestos, pues al agravarse de tal modo el déficit fiscal que pudiera existir, se atenta directamente contra la paz social.

Bienvenido todo mecanismo que sea eficaz para luchar contra la evasión fiscal.

Tal y como sostuviera la Corte Suprema, la importancia de la renta pública para la existencia del Estado ya fue advertida por Alexander HAMILTON al sostener que “El dinero está considerado, con razón, como principio vital del cuerpo político, y como tal sostiene su vida y movimiento y lo capacita para cumplir sus funciones más esenciales. Por consiguiente, una facultad perfecta de allegarse con normalidad y suficiencia los fondos necesarios, hasta donde los recursos de la comunidad lo permitan, debe ser considerada como un elemento componente indispensable en toda Constitución” (confr. HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John, *El federalista*, XXX, Fondo de Cultura Económica, México, 1994, pág. 119). La relevancia de la cuestión tampoco escapó a Juan Bautista ALBERDI, para quien “el Tesoro y el gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente. El país que no puede costear su gobierno, no puede existir como Nación independiente, porque no es más el gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo. No poder costear su gobierno, es exactamente no tener medios de ejercer su soberanía; es decir, no poder existir independiente, no poder ser libre. Todo país que proclama su independencia a la faz de las naciones, y asume el ejercicio de su propia soberanía, admite la condición de estos hechos, que es tener un gobierno costeadado por él, y tenerlo a todo trance, es decir, sin limitación de medios para costearlo y

sostenerlo; por la razón arriba dicha, de que el gobierno es la condición que hace existir el doble hecho de la independencia nacional y el ejercicio de la soberanía delegada en sus poderes públicos. Desconocer este deber, es hollar el juramento de ser independientes y libres, es abdicar la libertad y entregar el gobierno del país al extranjero, o a cualquiera que tenga dinero para costearlo. Tasar, limitar de un modo irrevocable la extensión de los sacrificios exigidos por el interés bien entendido de la independencia nacional, es aproximarse de aquel extremo vergonzoso” (confr. “Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853”, en *Organización de la Confederación Argentina*, El Ateneo, Madrid, 1913, pág. 211) ⁶.

La realidad muestra que la complejidad en las operaciones efectuadas por algunos contribuyentes a veces llevadas adelante a efectos de esquivar la presión tributaria que constituye el mecanismo de recaudación ordinario en la Provincia, para el caso, es el motivo preponderante que ha conducido al legislador a establecer estos complejos sistemas de detección y determinación basados en presunciones, a la vez que dotando a la Administración de mecanismos para la rápida percepción de las deudas así liquidadas.

Las situaciones de cada caso llevan a tensionar los derechos y garantías de los ciudadanos con la satisfacción de una recaudación eficiente como medio de posibilitar o mejorar la continuidad en la presencia del Estado.

IV. Vías de impugnación

Como suele suceder, las primeras acciones que se alzaron ante las nuevas circunstancias, fueron en el marco del proceso constitucional del amparo.

Frente al avance de la Entidad recaudatoria sobre el patrimonio de las personas afectadas por este mecanismo de deter-

6 C.S.J.N., *Fallos*, 333:935.

minación de deuda, muchas de aquéllas tomaban conocimiento de la existencia de la obligación presuntamente incumplida al momento de tener inmovilizado algún bien por la traba de la medida cautelar, y con dicha circunstancia, pudo válidamente interpretarse estar en presencia de un supuesto de arbitrariedad o ilegalidad manifiesta al considerar este modo de accionar por la Autoridad de Aplicación.

En la mayoría de los supuestos la demanda era rechazada debido a la existencia de otra vía ordinaria, cuyo tránsito -se interpretaba- no podía ocasionar un gravamen de difícil reparación así como tampoco impedir la eficiente defensa del derecho presuntamente vulnerado del accionante ⁷.

Entonces, se dijo que el art. 20 inc. 2º de la Constitución provincial establece que el amparo procederá cuando por cualquier acto, hecho, decisión u omisión, proveniente de autoridad pública o de persona privada, se lesione o amenace, en forma actual o inminente con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, el ejercicio de los derechos constitucionales individuales o colectivos y que podrá entablarse siempre que no pudieren

7 Se sostenía: "...”A mayor abundamiento, resulta conveniente remarcar que, como ocurre en el caso de autos, ‘(L)a alegada existencia de agravios a derechos constitucionales no justifica la demanda de amparo, si en el ordenamiento jurídico vigente existen acciones para su debida tutela, que constituyen vía apta para la salvaguarda del interés comprometido’ (Fallos, 310:1548).

El amparista no acreditó cual sería concretamente el daño grave e irreparable que le ocasionaría la interposición de una pretensión anulatoria (art. 12, inc. 1 CCA (arg. esta Cámara *in re*: ‘Mastellone Hermanos S.A.’, expte. 142/05, I. 15-IV-2005, ‘Zorraquin’, expte. 893/07, I. 1-III-2007). Ello, independientemente de que la vía ordinaria haya sido efectivamente ejercida, siendo suficiente que la misma se encuentre o hubiera encontrado a su disposición (esta Cámara *in re* n° 806/06 ‘Carrizo, Néstor s/amparo’ del 12/10/06; 871/06, ‘Ancara S.R.L. s/ amparo’ del 19/12/06; n° 811/06, ‘Giraldo, Carlos David s/amparo’ del 23/10/06; N° 879/06, ‘Iparraguirre SRL c/Provincia de Buenos Aires s/Amparo’, del 1/2/07; n° 893/07 ‘Zorraquín Federico Casabal Eduardo s/Amparo c/Dirección General de Rentas de la Pcia. de Buenos Aires’ del 1/3/07)....(Excma. Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Martín, en la causa N° 904/07, “Guimaraens Julián Alejandro c/Dirección Provincial de Rentas del Ministerio de Economía de la Pcia. de Bs. As. s/Amparo”. Sent. de 22 de agosto de 2007).

utilizarse, por la naturaleza del caso, los remedios ordinarios sin daño grave o irreparable.

A su vez, se entendía que la ley 7166 disponía que la acción de amparo sólo procedía cuando no existían otros procedimientos ordinarios por los que pueda obtenerse el mismo efecto, y el art. 43 de la Constitución Nacional preceptúa que toda persona podrá interponer acción expedita y rápida de amparo siempre que no existiera otro medio judicial más idóneo.

Este recaudo de admisibilidad del carril constitucional específico, se consideraba ausente en el entendimiento de la efectiva posibilidad con que contaba el justiciable de acudir en procura de la defensa de sus derechos por la vía de la acción contencioso administrativa mediante la utilización de las pretensiones de impugnación previstas en el Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires (Ley 12.008 y modif.), con el aditamento de una medida cautelar que procurara la inmediata suspensión de los efectos del acto cuestionado. También se consideró la posibilidad de entablar la tutela precautoria de modo anticipado a la futura demanda.

Por otra parte, la doble vertiente de argumentos que vedaron la vía del amparo quedaba conformada por la posibilidad encontrada de que el contribuyente ejercitara su facultad recursiva en la instancia administrativa a los efectos de que el acto administrativo de determinación se viera impedido de adquirir firmeza y ser en consecuencia ejecutable.

Igualmente se interpretó que el procedimiento establecido en el art. 50 del Código Fiscal no escapaba a las previsiones recursivas previstas por el legislador en los numerados por entonces como artículos 104, 107, 109 y cctes. del conjunto normativo de referencia.

Se sostuvo entonces que dichas cuestiones reforzaban la idea en torno a la falta de idoneidad de la vía del amparo para canalizar este tipo de pretensiones ⁸.

8 “...El accionante no ha brindado ni en el escrito liminar ni en su pieza recursiva argumentos de entidad respecto de la razón por la cual la acción contencioso administrativa, en tanto ámbito jurisdiccional ordinario y propicio

para canalizar las pretensiones instrumentales y sustanciales vinculadas con el dictado de un acto administrativo [en la especie, la liquidación determinativa del Impuesto sobre los Ingresos Brutos N° 070912704 que adopta la forma de Resolución según se constata a fs. 19/20], no resulta ser una vía idónea y conducente para la obtención del resultado que hoy se persigue a través de la acción de amparo, o que la utilización de alguno de los senderos adjetivos previstos en la ley 12.008 y sus modificatorias, pudiera irrogarle algún perjuicio grave o irreparable [cfr. art. 20, ap. 2, 2° párrafo, Const. prov.; argto. doct. S.C.B.A. causa B. 66.035 'Soria', sent. del 19-VII-2006], máxime cuando se aprecia que mediante el presente amparo se pretende obtener '... la declaración de inaplicabilidad y/o suspensión y/o cese de efectos (por su inconstitucionalidad) de la llamada Liquidación Express...' antes identificada.

Además, cabe recordar que el ordenamiento procesal contencioso administrativo prevé una medida cautelar, específica de ese proceso, cual es la suspensión de la ejecución de un acto administrativo [cfr. art. 25 del C.P.C.A.], susceptible de ser articulada en cualquier momento -incluso antes de promover la demanda- [cfr. art. 23 incs. 1° y 2° ap. 'a' del C.P.C.A.] y que constituye, siempre que se verifiquen los requisitos necesarios para su procedencia [arts. 22 y 25 inc. 1° del C.P.C.A.], un remedio tutelar eficaz y expedito para salvaguardar los derechos invocados por el sujeto pretensor [cfr. doct. esta Cámara causa A-1105-MP0 'García', sent. del 11-XII-2008].

Por otra parte, estimo que sin perjuicio de haber efectuado el correspondiente descargo -en respuesta a la intimación que le fuera cursada en los términos del art. 50 del Código Fiscal-, tal presentación no impedía que el contribuyente hiciera uso de los recursos administrativos previstos en el Código Fiscal para impugnar la que denomina 'Liquidación Express'.

Desde que el ente recaudador emite la determinación de deuda prevista en el mentado art. 50 del Código Fiscal bajo la forma de una Resolución motivada suscripta por el máximo responsable del organismo tributario (como bien da cuenta la documental de fs. 19/20), tanto el recurso de reconsideración como el de Apelación ante el Tribunal Fiscal reglados en los arts. 104, 107, 109 y ccddes. de aquella codificación, resultan plenamente aplicables, con la suspensión de la obligación de pago que su interposición conlleva (cfr. art. 106 del Código Fiscal) y sin necesidad de esperar una respuesta al descargo efectuado para articular aquellos recursos dentro de los plazos reglados a su respecto.

Mal podría sostenerse lo contrario cuando el ejercicio de las prerrogativas conferidas al ente recaudador por los arts. 39 bis y 50 del Código Fiscal indefectiblemente requiere para su instrumentación -en tanto puede incidir sobre derechos subjetivos del contribuyente (v.gr. su derecho de propiedad)-, de la emisión de un acto administrativo motivado, que contenga una relación de hechos y fundamentos de derecho (entre otras cuestiones cuál o cuáles de las presunciones del art. 39 bis del C.F. o cuál de los supuestos del art. 50 del C.F. han sido utilizados en el caso, junto con la precisa individualización de los elementos de juicio ponderados para llegar a la determinación tributaria

Sin embargo, a poco que el contribuyente intentaba transitar la vía recursiva prevista en el procedimiento administrativo tributario se encontraba con un escollo infranqueable, pues las salas del Tribunal Fiscal de Apelación consideraban, por mayoría de opiniones en el voto de sus miembros, que la interpretación de los artículos del Código Fiscal que abrían su competencia en grado de apelación eran de casuística cerrada y por ello de interpretación restrictiva. En consecuencia, salvo algún voto en minoría, se declaraba sistemáticamente incompetente para entender en el recurso llevado ⁹.

reclamada) y que reúna la forma de resolución o de disposición -por emanar de un organismo descentralizado- (la actual A.R.B.A.) [arts. 107 y 108 Decreto ley 7647/70, aplicables supletoriamente en la materia por conducto del art. 4 del Código Fiscal]. Es precisamente la emisión de dicho acto administrativo la que habilita al contribuyente intimado a incoar los remedios impugnatorios administrativos contemplados en el Código Fiscal o -según sea su opción- la demanda contencioso administrativa del C.P.C.A., mediando acto definitivo emanado de la autoridad con competencia resolutoria final (arts. 12, 14 y ccdtes. de mentado ordenamiento ritual, ley 12.008 y modif.)...” (Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, causa A-628-NE0; “Vagnini, Viviano c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Amparo”; Sent. de 19 de mayo de 2009, entre otros).

9 La Sala III del Tribunal Fiscal de Apelación sostuvo: “...se observa que, en lo medular, según surge del art. 5to. del acto atacado, la liquidación emitida por la Autoridad de Aplicación *‘no reviste el carácter de determinación de oficio de las obligaciones fiscales del contribuyente en los términos del artículo 102 del Código Fiscal (T.O. 2004 y modif.)’*.”

En efecto, la citada norma legal prevé el procedimiento de determinación de oficio, a los efectos de cuantificar el monto de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y demás responsables, cuando no sean declarados o cuando las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes no se ajusten a derecho (conf. art. 101 del Código Fiscal).

Resulta expresa la decisión del Organismo de apartarse de tal procedimiento y aplicar los arts. 39 bis y 50 del mismo Código, según Ley 13.405 (BO 30/12/05 vigente desde el 08/01/06). El último de los artículos citados dispone en su parte pertinente que la deuda intimada en tales términos *‘no admitirá ningún tipo de reclamo’*.

Asimismo, el artículo 104 del citado texto legal dispone que, los contribuyentes o responsables pueden interponer Recurso de Apelación ante esta Alzada contra *‘...las resoluciones de la Autoridad de Aplicación, que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de im-*

Dicha circunstancia colocaba, ciertamente, al quejoso en el peor de los escenarios, en tanto por el tiempo que insume arribar al pronunciamiento del Tribunal Administrativo, podía transcurrir el plazo de noventa días que habilitan la revisión del acto administrativo en instancia judicial desde su notificación y ello le cerraba las puertas de la Jurisdicción. Sin amparo, sin acción contenciosa administrativa, y en consecuencia, sin cautelar accesoria con sustento posible, para una situación de estilo y con mucha esperanza podía optarse por una pretensión declarativa de certeza como se verá.

Por otra parte, en algún precedente si bien se rechazaba *in limine* el amparo por similitud de fundamentos a los antes expuestos, se recondujo la pretensión a alguna de las previstas en el código de rito aplicable llegando incluso a otorgar una

puestos o denieguen exenciones...; por su parte, el artículo 1° del Decreto-Ley 7603/70 establece que este Cuerpo entenderá en los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones cuya determinación, fiscalización y devolución corresponda al organismo competente en ejercicio de las facultades que le acuerda el Código Fiscal; mientras que el artículo 12° de la norma en cuestión prescribe que será el Tribunal de Alzada de las resoluciones recurribles que se dicten de conformidad al ‘procedimiento establecido en la ley fiscal’. De ello debe colegirse cuáles resultan ser los actos administrativos que los sujetos pasivos de la obligación tributaria pueden recurrir ante esta instancia, toda vez que no todo conflicto tributario entre la Administración y los particulares es materia que permita un pronunciamiento válido de este Órgano.

Con relación a la materia se ha expedido este Cuerpo en el Acuerdo Plenario N° 3 (el día 22/04/03), al precisar que *‘la competencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires ha sido enunciada en forma taxativa por la ley, no comprendiéndose en dicha enunciación la simple intimación de pago ni otras decisiones que no sean el resultado de aplicar el procedimiento establecido en el Código Fiscal o leyes especiales’*. (Expediente 2306-0265332/2007; “COMEXXUR S.R.L.”; Res. de 22 de abril de 2010; del voto en mayoría de las Dras. Navarro y Carné).

En similar sentido se había pronunciado anteriormente la Sala II del cuerpo colegiado en el Expediente N° 2306-174.419/2006 “Pisa Alejandro”; Res. de 21 de febrero de 2008 y la Sala I en el Expediente N° 2306-0241083/10 “Ameijeras”, Res. de 16 de septiembre de 2010, por unanimidad).

tutela precautoria con alcance temporal acotado -pre cautelar- *ex officio*¹⁰.

La medida cautelar anticipada, supo cumplir el cometido para el que fuera concebida y se utilizó en la materia para así obtener la suspensión en la ejecución del acto administrativo hasta tanto se agote el trámite del reclamo en la instancia administrativa a los efectos de contar con los requisitos de admisibilidad propios del régimen procesal en el fuero¹¹ y evitar de tal modo la producción de un perjuicio de difícil reparación ulterior en los bienes del interesado, por el tiempo que pudiese demorar la finalización de aquel procedimiento¹².

En algunos casos la pretensión anulatoria pudo lograr el arribo a un resultado en resguardo de los derechos del justi-

10 Excm. Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Martín, en la causa N° 1717-SM, “Sorrentino Domingo Vicente c/Arba Agencia Recaud. de la Prov. de Bs. As. s/Amparo”, Res. de 23 de junio de 2009.

11 Arts. 14 y 18 Ley 12.008 y modif. Si bien, según lo antes expuesto, la Resolución que se dictaba en consecuencia de la aplicación de este mecanismo, configuraba el acto final y que agotaba la vía, a partir de su notificación comenzaba a transcurrir el plazo de 90 días para la interposición de la demanda y en muchos casos -como se sostuviera- se intentaba el recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal, quedando finalmente sin posibilidad de obtener una revisión en la instancia administrativa. Si el órgano colegiado demoraba un período de tiempo mayor en tomar su decisión, el interesado quedaba con la posibilidad de acudir en el marco de una pretensión anulatoria definitivamente vedada.

12 ...”El análisis del mecanismo de determinación de obligaciones tributarias establecido en los arts. 39 bis y 50 del Código Fiscal -texto según ley 13.405- y reglamentado por los arts. 4, 6 y 7 de la Disposición Normativa Serie B N° 12/06, utilizado por la Subsecretaría de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires para dictar un acto administrativo como el que se cuestiona en autos, denota que el mismo no contempla la intervención previa de órgano judicial alguno ni del interesado contribuyente, privándolo de ser oído, de ofrecer y de producir la prueba correspondiente y, en su caso, de desvirtuar las imputaciones que se le efectúen. Dicha circunstancia, por sí sola, es suficiente y obliga a reconocer que el procedimiento en crisis -conocido como de Liquidación Express- vulnera la garantía constitucional de defensa en juicio”... (Excm. Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata en la causa N° 2905, “B.O.R., c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Medida cautelar autónoma o anticipada”, Sent. 05/12/06, entre otras).

ciable lográndose su inmunidad a través de la protección cautelar en primer término y mediante una sentencia condenatoria a la por entonces Dirección Provincial de Rentas en otra etapa.

Una vez despejado aquel interrogante planteado en los orígenes de la problemática sobre la ausencia de posibilidad de acudir en apelación ante el Tribunal Fiscal y habiéndose comprendido que el acto de determinación de deuda emitido por Resolución en el marco de la liquidación “*express*” presentaba caracteres de definitivo en los términos del art. 14 del Código de rito para el fuero Contencioso Administrativo, comenzaron a iniciarse las correspondientes demandas portadoras de una pretensión anulatoria.

El principal escollo que implicaba la elección de esta vía se constituye por el requisito de admisibilidad de la demanda consistente en la exigencia de pago previo ante la acción que propugna la anulación de un acto de contenido tributario ¹³ -*solve et repete*-; sin embargo acertadamente se logró en muchos litigios eludir el obstáculo mediante la aplicación del mecanismo previsto por el legislador para los supuestos en que su exigencia signifique una veda irrazonable del acceso a la Justicia como garantía constitucional ¹⁴.

13 Establecido en el Art. 19 de la Ley 12.008 y modif.

14 Así se sostuvo: ...”En efecto. Resulta aplicable al sub-júdice el criterio plasmado en la causa ‘Borettini’ (causa 4743 CCALP, res. 12-4-07) en tanto en aquélla, como en ésta, la pretensión articulada reconoce, en el cuestionamiento de la conducta administrativa, la invocación de la regla del debido proceso adjetivo, en cuanto es la forma en que la obligación tributaria ha sido determinada a través del procedimiento establecido en el artículo 50 del Código Fiscal y su reglamentación, conocido como Liquidación Express, la razón de sus agravios.

La imposibilidad del ejercicio del derecho de defensa en sede administrativa denota que la exigencia del pago previo, en el sub examine configuraría un supuesto de denegación de justicia en los términos del art. 19 inc. 3 ‘a’ del C.P.C.A. (cfr. causa N° 3905, ‘Berstein’, res. del 5 y 7-5-06), por exceder los límites de lo razonable ante la reivindicación de la garantía constitucional”... (Excma. Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata en la causa 11.550; “López, Jorge Fabián c/Agencia de Recaudación de la Pcia. de Buenos Aires -Arba- s/Pretensión anulatoria”; Res. de 22 de marzo de 2011).

Habilitada de tal modo la admisibilidad en tal contexto adjetivo, se hubo declarado la inconstitucionalidad del sistema en el entendimiento de que el análisis del mecanismo de determinación de obligaciones tributarias, establecido en los artículos 39 bis y 50 del Código Fiscal -texto según Ley 13.405- y reglamentado por los artículos 4, 6 y 7 de la Disposición Normativa Serie B N° 12/06, utilizado para dictar el acto administrativo que se cuestionaba, denotaba que el mismo no contempló la intervención previa del interesado contribuyente, privándolo de ser oído, de ofrecer y de producir la prueba correspondiente y, en su caso, de desvirtuar las bases de cálculo consideradas.

Entonces, se advirtió en esa circunstancia un estado de indefensión susceptible al reproche de constitucionalidad por considerarse afectados los arts. 18 de la Constitución Nacional y 15 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires.

También se manifestó que la exclusión del procedimiento previsto por los artículos 102, 104 y concordantes del Código Fiscal supone coartar toda posibilidad de impugnación para el sujeto obligado, a quien se privó de las variantes recursivas autorizadas y en las que se debía consumir el control que era origen de la controversia.

Señalándose que tal modo de proceder de la Administración implicaba someter al contribuyente a una situación de perjuicio irreparable, pues la afectación a su derecho de defensa carecía de toda posibilidad de saneamiento ulterior ¹⁵.

15 En similar sentido se continúa: "...La misma suerte corre el propósito por exhibir al trámite abreviado en correlación con el carácter provisorio de la determinación, para así procurar ausente el perjuicio irreparable (segundo agravio). Ese contorno, por cierto, no es suficiente para excluir, en el resultado de la determinación preliminar y a cuenta, el respaldo inherente al debido proceso, pues la vigencia del principio no se halla sujeta al alcance ni extensión del acto que imponga esa cuantía, sino que rodea a cualquier procedimiento que se posicione en la situación individual del contribuyente.

Cabe recordar que el debido proceso adjetivo constituye un elemento esencial de la voluntad administrativa y que opera con la ley, sin su previsión o contra ella, como es el caso que ocupa esta intervención.

Su jerarquía constitucional fuerza esa derivación (art. 18 CN).

Por otra parte, igualmente se supo sortear aquella exigencia de pago previo, como condición de admisibilidad de la demanda enervada para impugnar el acto, a través de la selección de la pretensión declarativa de certeza habilitada en el fuero contencioso administrativo por el art. 12 inc. 4 de la Ley 12.008 y modificatorias, toda vez que la misma no conlleva como requisito aquel necesario cumplimiento mediante la prioritaria cancelación de la deuda.

La cuestión se simplifica en este carril procesal dado que, según los criterios imperantes en la doctrina especializada en el fuero, resulta de carácter directo y no subsidiario como se supo interpretar en el fuero Civil y Comercial ¹⁶.

Lo dicho hasta aquí, para considerar los dos primeros agravios, también reporta respuesta suficiente para los dos siguientes, pues en nada obsta al criterio expuesto la doctrina que emerge de los fallos que pregona la recurrente (*Fallos* 331:17, 316:2764, 305:1051, 303: 995 y 298:626).

El entendimiento de la juez de la causa no revela desacierto, pues de un lado, bien sostuvo un reproche constitucional sobre el procedimiento de liquidación abreviado sin avanzar sobre el de determinación de oficio que bien deslindó y al que supo remitir el caso planteado.

Desde otro lado, ello dejó en claro el respeto a las variables de oficio al alcance del estado para obligar al contribuyente al exacto cumplimiento de sus deberes fiscales.

Siempre ha sido la falta de intervención del interesado el foco de censura, en hipótesis en las que se adopten bases de cálculo que exijan ese control por carecer de origen en conductas pretéritas de éste (art. 39 bis ap. 3° C. Fiscal).

En ese contexto la conducta de aquél, relativa a su morosidad con el fisco, carece de toda relevancia, pues es el supuesto mismo de la determinación de oficio que fuera reclamada con insistencia (arts. 102, 104 y ccs. C. Fiscal) "... (Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata en la causa N° 6948;" BIM-PEX S.Pugliese & M. Brautigan S de H y otros c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Pretensión Anulatoria-Otros Juicios"; Sent. de 03 de febrero de 2011).

16 ... "La pretensión meramente declarativa en el proceso administrativo iguala a las demás en rango y posibilidades de utilización. Luce como un medio legal autónomo y principal. Sólo mediando una norma expresa hubiera prosperado tal limitación a la accionabilidad de los interesados; no cabe inferirla analógicamente. Ello permite superar algunos problemas de admisibilidad que podrían suscitarse en asuntos que involucran la discusión del alcance o las modalidades de determinados actos administrativos o de reglamentos. Es que, en algunos precedentes, fue objetada la procedibilidad de estas pretensiones

Sin embargo, se mantiene el necesario estado de incertidumbre que ha de señalarse sobre la relación jurídica sustancial que configura el caso y pretende sustentar el litigio.

En principio parece cuestionable la posibilidad de acudir a la utilización de esta herramienta *esquivando* el cumplimiento de los requisitos de admisibilidad previstos por el legislador para aquellas pretensiones que propugnan la impugnación de un acto administrativo¹⁷, y que hacen a la esencia del Derecho Administrativo, en punto a la presunción de legitimidad¹⁸ y la ejecutividad consecuente del acto, de plausible finalidad tendiente a evitar que la Administración pueda verse paralizada frente la eventual pluralidad de demandas.

Cabe propender a la prudencia necesaria que ha de existir al momento de valorar la posibilidad de alejar al accionante del derecho a una tutela judicial efectiva de sus derechos o intereses. Ésta puede resultar una vía apta en oportunidad de considerar necesario establecer los alcances y sentido que un acto administrativo puede cobrar en la relación jurídica sustancial entre la Administración y el particular, aunque no se encuentre agotada la vía o el mismo venga a la instancia judicial firme y consentido. Mas la respuesta será inexorablemente adversa a su procedencia en aquellos casos en que el objeto

referidas a ciertos actos administrativos, al considerarse necesario emplear las vías impugnativas ordinarias, previstas en el ordenamiento positivo, incluyendo en ello los remedios administrativos. Semejante criterio estuvo fundado, básicamente, en el carácter subsidiario que el art. 322 del CPCC atribuye a esta modalidad preventiva. Pues bien, tal exigencia, que se desprende del señalado condicionamiento, no es aplicable al proceso reglado por el CPCA"...(Daniel Fernando SORIA en *El nuevo proceso contencioso administrativo de la Provincia de Buenos Aires*", 3ª ed., Librería Editora Platense, 2011, p. 248.

17 Para el caso previsto en los arts. 14, 18 y 19 de la Ley 12.008 y modif.

18 Esta virtud del acto atenta incluso contra la incertidumbre que necesariamente debe denunciarse para dar sustento al reclamo efectuado en el marco de una pretensión declarativa de certeza, es decir, hay un acto que claramente determina algo, y además, se presume *-iuris tantum-* legítimo, salvo que resultare portador de un vicio notorio, manifiesto.

abandonase los contornos del pedido declarativo para cobrar los caracteres que hacen a la esencia de la impugnación.

Sin perjuicio de ello, se supo abrir la instancia por este andarivel, dejando de lado aquellas cuestiones formales ante la ya conocida falla detectada en el procedimiento administrativo llevado a cabo por la autoridad de aplicación, con la consecuente afectación del derecho de defensa del contribuyente. Tal vez haya prevalecido una valoración de las cuestiones sopesadas, enfáticamente direccionada a resolver el conflicto en defensa de los derechos que se encontraron vulnerados del accionante, pasando por sobre aquellos obstáculos formales en procura de dar un resultado valioso para un proceso, que debe tenerse en cuenta, arribara a la segunda instancia con su trámite concluido ¹⁹. Aunque, claro está, debe remarcarse la excepcionalidad aconsejable a una interpretación de estilo y ello se supo asentar en la disidencia que se planteara ²⁰.

19 Ello, en tanto se sostuvo: ...”En estas condiciones, delimitada la apertura de la jurisdicción en esta instancia del modo indicado, entiendo que resulta plenamente aplicable al sub júdice el criterio que adoptara esta Alzada -por mayoría- en torno al procedimiento en crisis y su implementación, por cuanto es susceptible de generar, en relación a los interesados, un estado de indefensión de tal envergadura, restándoles sólo la posibilidad de pagar y más tarde discutir si eventualmente pudieron o no tener razón, omitiendo el efectivo ejercicio del derecho de defensa en sede administrativa (art. 18, Const. Nac. y art. 15, Const. Prov.)”...(Excma. Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata en la causa N° 10.346, “Martínez José Luis c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Pretensión declarativa de certeza”; Sent. del 02 de noviembre de 2010 -del voto de la Dra. Claudia Angélica Matilde Milanta-).

20 ...”El propósito de demanda resulta inconciliable con la doctrina de este tribunal, expuesta en reiterados precedentes, en el sentido que el espacio de la acción declarativa no da lugar a impugnaciones de decisiones administrativas que se controvierten por parte interesada.

Pues, si el objeto de la pretensión consiste en la observación de sus fundamentos de exposición, ese descontento de criterio excluye al estado de incertidumbre con el que el sistema adjetivo define la singularidad declarativa (conf. fallos CCALP n° 414, CCALP n° 1161, CCALP n° 2334, CCALP n° 3679, CCALP n° 3984, CCALP n° 4072, CCALP n° 5978, CCALP n° 6670, CCALP n° 7570, CCALP n° 7581, CCALP n° 7582, CCALP n° 8399, CCALP n° 8638, CCALP n° 9206, CCALP n° 9225, CCALP n° 9329, CCALP n° 9556, CCALP n° 10.168, CCALP n° 10.963 y CCALP n° 10.997).

Independientemente de los indicados, el ámbito en el que se lograron los más acalorados debates, así como también pronunciamientos de gran desarrollo argumentativo, fue en el apremio, y por esta circunstancia merece tratamiento en el acápite siguiente.

La celeridad propia del trámite propio del juicio ejecutivo que constituye la Ley 13.406 y el compromiso de los magistrados a la hora de resolver los planteos que efectuaban los ejecutados en aquel trámite, terminaron por conformar otro sendero a cuyo tránsito se acudió en la búsqueda del mentado acceso a la Justicia en un plazo razonable, como destino.

El vértice que se construyó a partir de un litigio abreviado, en los casos en que la defensa del accionado fue posible, desembocó en un resultado que con digno pragmatismo supo atender a los derechos cuya violación denunciaba.

V. El juicio de apremio. Criterios de las Cámaras de Apelación en lo Contencioso Administrativo

Una vez iniciada la ejecución por la Agencia de Recaudación, frente al recibo del mandamiento de intimación de pago, o bien a la toma de conocimiento de la traba de medidas cautelares, los contribuyentes fueron transitando los carriles defensivos habilitados por la normativa que talla los contornos de aquel

Surge de los términos de la acción entablada un intento por situarla en un campo que es impropio para ella (conf. art. 12 inc. 4 del CCA y 322 del CPCC).

Sus confines adjetivos se hallan acotados a una finalidad preventiva que se perfila en los presupuestos de acceso que aquellos precedentes han dejado establecidos.

Esa misma naturaleza resulta incompatible con un propósito dirigido a lograr un pronunciamiento de condena que modifique el sentido de una conducta sostenida en la exégesis que la parte actora ha cuestionado en su sede de origen, y que la remitía, para su radicación en la jurisdicción, al curso de control previsto en el sistema procesal (conf. arts. 12 inc. 1, 14, 18, 19 y ccs. ley 12.008; t. seg. ley 13.101)"...(Excma. Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata en la causa N° 10.346, "Martínez José Luis c/Fisco de la provincia de Buenos Aires s/Pretensión declarativa de certeza"; Sent. del 02 de noviembre de 2010 -del voto del Dr. Gustavo Juan De Santis, en minoría-).

proceso de cobro especial y se plantearon diversas excepciones.

En principio la cuestión se complicaba en este marco adjetivo dado los límites probatorios y defensivos propios de su régimen que vedan el análisis del origen de la causa de la obligación salvo en supuestos de inexistencia manifiesta de deuda. Una vez más el consejo apuntaba a intentar el abordaje del problema en instancia administrativa, pues aun cuando la respuesta por parte de la Administración llegue tarde, la misma es de gran utilidad a los efectos de apuntalar una defensa en el proceso de apremio, o en su defecto en el juicio ordinario posterior (conf. arts. 25 de la Ley 13.406 y 551 del C.P.C.C.).

Los criterios doctrinarios de los distintos tribunales en la Provincia de Buenos Aires han sabido llenar de contenido la materia de debate, a través de una ampliada actuación posible del ejecutado que conforma la sustancia de susceptible análisis para su defensa en este litigio abreviado. En este puntual supuesto, mediante la permitida revisión del procedimiento administrativo según veremos.

1. La cuestión en la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás

Así las cosas, paradigmático resulta el desarrollo del problema y la solución tomada en el apremio que arribara en segunda instancia a la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás en la causa N°756/2009, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Vinca Azul S.R.L. s/ Apremio”.

Cabe recordar, llegaban las actuaciones a la Alzada mediante el recurso de apelación interpuesto por el representante de la firma ejecutada toda vez que la Juez de primera instancia rechazó el planteo de inconstitucionalidad que se realizara respecto a los arts. 39 bis y 50 del Código Fiscal, así como la excepción de inhabilidad de título.

Para fundar su proceder, sostuvo la *a quo* que el procedimiento previsto en los artículos de referencia no resultaban

contrarios a las garantías constitucionales porque la reacción de la Entidad de recaudación tenía origen en una conducta omisiva y reiterada del contribuyente además de una finalidad de regular la obtención de la renta pública, concluyendo que la limitación al derecho de defensa era razonable.

Remitiendo el pronunciamiento de grado a la posibilidad del accionado de articular el juicio ordinario posterior, sentencia que el acotado marco de debate del apremio no permite considerar la cuestión constitucional sin el necesario debate y sustanciación por ser tal declaración la *ultima ratio* del ordenamiento jurídico.

Respecto a la inhabilidad de título denunciada propugnó su rechazo enfatizando que en el proceso ejecutivo especial sólo se podía cuestionar el instrumento portador de la deuda en ejecución mediante el vicio denunciado de sus formas extrínsecas, entendiendo que el planteo del excepcionante se dirigía a atacar la causa de la obligación reclamada por el Fisco.

Encontrado con dicho panorama, el Juez del voto que concitara la adhesión de su colega comenzó por efectuar un minucioso análisis del expediente administrativo que diera origen al título ejecutivo en cuyo seno supo encontrar un descargo y recurso presentados por el interesado en los que aportaba información a la vez que impugnaba la determinación efectuada y en cuyo marco se le informara que sería revisada su caracterización como contribuyente reticente.

Continuando dicho examen, logra encontrar una notificación dirigida al ejecutado de modo posterior a su presentación en la que se pone en su conocimiento que la prueba por aquél aportada resultó suficiente para demostrar que no reunía la condición de reticente en los términos de lo previsto en el art. 39 bis o que la liquidación practicada de conformidad a las presunciones contenidas en dicho artículo resultaba inexacta.

Claro, acto posterior de aquélla en un pase interno, un funcionario de la por entonces Dirección de Rentas señala que si bien el representante de la empresa presentó su descargo y las declaraciones juradas correspondientes, el monto abonado no llegó a cubrir los 2/3 del monto reclamado por la determi-

nación *express* y por dicho motivo se inició el juicio de apremio, llevándose hasta el final el trámite administrativo sin dar tampoco sustento al recurso de apelación presentado en la ex Dirección Provincial de Rentas.

En dicho plano fáctico prosigue el magistrado realizando un exhaustivo análisis del mecanismo perfeñado en el complemento de los arts. 39 bis y 50 del Código Fiscal, proponiéndose efectuar un test de razonabilidad sobre su aplicación en el caso a efectos de evaluar la inconstitucionalidad denunciada.

Cita aquellos precedentes judiciales que brindan la posibilidad de abordar planteos constitucionales en el apremio cuando la contradicción con la Carta Magna surge manifiesta y sin que requiera mayores demostraciones o cuando la aplicación de la norma altere sustancialmente la posición de una parte en el proceso, violando la garantía del debido proceso adjetivo y generándole indefensión ²¹.

Entonces, concluye que el art. 39 bis no preveía una figura distinta a la contemplada en el art. 39 del Código Fiscal sino que regulaba nuevos supuestos de hecho que constituyen indicios y permiten aplicar otras presunciones, por lo que termina concluyendo que no cabía entender que el artículo quede excluido de aplicación para el procedimiento de determinación de oficio otrora previsto en los arts. 102 y sstes. del Código Fiscal.

Para avalar su tesis señaló que en los fundamentos de la Ley N° 13.405, haciendo referencia a contribuyentes “reticentes”, se había 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

21 Cita: C.S.J.N., *Fallos*, 324:1127, “Tucumán Provincia de c/Empresa nacional de Correos y Telégrafos-ENCOTEL- s/ Ejecución Fiscal”; T.208. XXX-IV, 03/04/2001 y Excma. Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás en la causa N°379/2007, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Cerámicas La Entrada S.R.L. s/Apremio provincial”; Sent. de 26 de octubre de 2007.

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 desvirtuarlas garantizándose así su derecho constitucional”.

Entonces remarcó que de los fundamentos transcriptos no podía inferirse otra conclusión que la de entender que estas presunciones debían tener la misma finalidad que las previstas en el artículo 39; en tanto se mencionaba expresamente su carácter complementario a las ya previstas en el Código y la posibilidad de producir prueba en contrario, lo que sólo podía entenderse dentro del procedimiento específicamente regulado en el Código Fiscal para arribar a una determinación de oficio.

Por otra parte, luego de efectuar una comparación de los supuestos previstos en el art. 39 bis puso de resalto que solamente aquél era aplicable en conjunción con el procedimiento establecido en el art. 50 para el caso de omisión en las presentaciones anticipo o declaraciones juradas, pues entendió que para los casos de constatarse diferencias respecto a las presentadas debía acudir necesariamente al procedimiento de determinación de oficio ordinario.

Luego de analizar minuciosamente el contenido de la redacción dada a la norma mencionada en último término y que constituía el procedimiento mismo establece que la naturaleza del reclamo fiscal así efectuado es la de pago provisorio por falta de presentación de declaración jurada al vencimiento, por cuanto el título del artículo es “Declaración Jurada. Falta de Presentación” y se complementaba con los artículos 185 y 186 del Código Fiscal.

Indicó que esta herramienta tenía 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 y expresó que su esencia de pago provisorio o a cuenta respondía a los mismos fundamentos que el propio anticipo que venía 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.

Concluyendo en la particularidad de estar frente a un supuesto de pago provisorio, manifestó que la Corte Suprema de Justicia de la Nación 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 ²².

Finalmente finiquita la posibilidad de procedencia del planteo de inconstitucionalidad efectuado sosteniendo que para evaluar la constitucionalidad de una norma, por un lado debe tenerse en cuenta que la declaración de inconstitucionalidad por su gravedad debe entenderse como la *ultima ratio* del ordenamiento jurídico ²³ 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

22 Cita: C.S.J.N., *Fallos*, 298:626 sentencia del 6-9-1977 en autos “Gobierno Nacional c/Sasetru”; *Fallos*, 316:2764 sentencia del 7 de diciembre de 1993 en autos “Municipalidad de Buenos Aires c/Estudio Jurídico Cosme Beccar Varela”.

23 Con cita de: C.S.J.N, del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema- G. 1400. XL “Gianola, Raúl Alberto y otros c/Estado Nacional y otros”, sentencia del 15-5-2007.

con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional ²⁴.

Deja a salvo su parecer en relación a la exigencia de los 2/3 que debe guardar como relación lo pagado mediante declaraciones juradas presentadas de modo posterior y la determinación efectuada por la autoridad de aplicación.

Enfatizando 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, consideró que el sistema en abstracto no parece vulnerar el derecho de defensa en juicio o el debido proceso, ya que el contribuyente tenía la posibilidad de presentarse ante la intimación efectuada.

En consecuencia fijó los parámetros que han de tener en cuenta al momento de evaluar la razonabilidad del procedimiento aplicado señalando como regla que no resulta el carril adecuado a ello el juicio de apremio salvo:

A)- Que la obligación que se reclama aparezca como manifiestamente desproporcionada o su causa como inexistente.

B)- Que de la ponderación del procedimiento del que deriva el título ejecutivo resultare el desarrollo de su trámite manifiestamente irregular por violación a la garantía del debido procedimiento adjetivo.

Para el caso, así lo encuentra.

Luego de la pormenorizada descripción del procedimiento que le permitiera efectuar el minucioso estudio de las actuaciones administrativas, encuentra que se produjo un procedimiento previo en el que el contribuyente pudo exponer su posición y ésta fuera previamente considerada para el Fisco, para luego ir sobre sus pasos y reclamarle la deuda que motivara el título ejecutivo.

²⁴ Remite a lo dicho en el dictamen de la Procuración General, al que adhiere la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa E. 115. XXXIX “Edelap S.A. s/inconstitucionalidad”, sentencia del 08/05/2007.

El defecto en el trámite previo a la confección del instrumento cartular lo sindicaba en aquella notificación cursada al contribuyente que le informara que la información y pruebas aportadas resultaron suficientes para demostrar que no reunía la condición de reticente en los términos de lo previsto en el artículo 39 bis o que la liquidación practicada de conformidad a las presunciones contenidas en el citado artículo resultaba inexacta.

Partiendo de esta premisa y dando a la misma el alcance de constituirse en un derecho que pasó a integrar el patrimonio del interesado, observa que luego, sin motivación alguna que permitiera apreciar sus fundamentos, se notifica una decisión en sentido contrario en la que se considera insuficiente la información y prueba aportadas.

Entonces manifiesta que esta nueva decisión implicaba por un lado violar el principio de estabilidad de los actos administrativos previsto en los artículos 113, 114 y 117 de la “Ley de Procedimientos Administrativos de la Provincia de Buenos Aires” -decreto ley n° 7647/70- y, por el otro, se encontraba viciada por carecer de motivación suficiente ²⁵.

Por otra parte expresa el magistrado con elocuente certeza, que el instrumento fiscal de pago a cuenta por obligaciones vencidas no constituye un fin en sí mismo, ya que -si bien tiene por finalidad resguardar la recaudación corriente- no puede forzarse su aplicación *para constituirse en un instrumento financiero por sobre la verdad de los hechos*, que en el caso, permitieron constatar el desenvolvimiento irregular del procedimiento administrativo que culminó con la emisión del título ejecutivo reclamado en autos.

El resultado, lógicamente queda compuesto por la procedencia del recurso de apelación interpuesto, la revocación de la sentencia de primera instancia y el rechazo del juicio de apremio por resultar atendida la excepción de inhabilidad de

²⁵ En rigor, cabe destacar, más que del procedimiento se trata de un vicio del mismo acto administrativo.

título, con motivo de encontrarse una vulneración al principio que veda ir contra los propios actos y sin motivación alguna en el acto que así lo dispone ²⁶.

2. El criterio de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata

El Tribunal marplatense tuvo, en el tema que nos ocupa, la posibilidad de expedirse en el marco de la causa P-1639-Do1, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Stefan Mario Sergio s/Apremio”, sentencia de 30 de marzo de 2010, entre otras.

La contienda judicial arriba a la segunda instancia frente al rechazo de la excepción de inhabilidad de título y abuso de derecho, interpuestas por el ejecutado en el Juzgado de origen.

El ejecutado venía planteando la impugnación en el apremio, sosteniendo que residía en la ciudad de San Carlos de Bariloche y nunca estuvo inscripto como contribuyente al

26 A dichos efectos cita: “...Esta obligación, como modo de reconstrucción del iter lógico seguido por la autoridad para justificar el acto administrativo de alcance particular que afecta situaciones subjetivas, a más de comportar una exigencia inherente a la racionalidad de su decisión, así como a la legalidad de su actuar (Art. 108, Decreto ley n° 7647/70) y ser, también, derivación del principio republicano de gobierno (Arts. 1°, C.N.; 1° Const. Pcial.) es postulada prácticamente con alcance universal por el moderno derecho público (CSJN, Fallos 315:2771, 2930; 319:1379; 320:1956, 2590; 321:174; 322:3066; 324:1860; Scarciglia, Roberto, ‘La motivazione dell Atto Amministrativo’, Milano, 1999, ps. 53 y ss.; Fernando Pablo, Marcos M., ‘La motivación del acto administrativo’, Madrid, 1993, ps. 36 y ss.; De Laubadère, A-Venezia, J. C.-Gaudemet, I., ‘Traité de Droit Administratif’, 14e. ed. Paris, 1996, t° I, p. 677 y ss.; Chapus, René, ‘Droit Administratif General’ 9e ed., Paris 1995, t° I, ps. 1.000 y ss.; Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, Asunto 222/86, sent. de 151087; Asunto T334/94, sent. de 140598; íd. Asunto T182/96; Consejo de Estado de Italia, sec. IV, de 491996, n. 1009, en Foro Administrativo 1996, p. 2593)...” [...] “En otros términos, el recaudo de suficiente motivación debe adecuarse, en cuanto a la modalidad de su configuración, a la índole particular de cada acto administrativo (CSJN, Fallos 324:1860)” (S.C.B.A. causa B62241, “Zarlenga, Marcelo c/Consejo de la Magistratura. Acción de amparo”, Sentencia del 27 de diciembre de 2002, voto del Dr. Soria).

Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires.

El juez de grado desestimó las defensas en el entendimiento de que su procedencia estaba vedada por la presunción de legitimidad que portaba el título ejecutivo y el accionado había sido notificado en el marco del expediente administrativo de la deuda reclamada.

Consideró que el instrumento en que se fundara la ejecución cumplía con los requisitos que establece el art. 9 de la Ley 13.406 resultando por ello hábil para llevar adelante la ejecución y rechazó el planteo de abuso de derecho esgrimido por considerar que no es uno de los mecanismos defensivos habilitados por el legislador para efectuarse en dicho cauce procesal.

Interpuesto el recurso de apelación por el accionado, frente a su derrota en aquel pronunciamiento, el Tribunal comienza señalando que la posibilidad de plantear en juicios de ejecución fiscal la defensa de inhabilidad de título sustentada en la inexistencia de deuda hubo sido admitida únicamente como medio para no privilegiar un exceso de rigor formal con grave menoscabo de garantías constitucionales. Empero, tal admisión resulta posible siempre que la mentada inexistencia -total o parcial- sea manifiesta y su constatación no requiera de mayores verificaciones ni presuponga el examen de cuestiones cuya acreditación exceda el ámbito limitado de este tipo de procesos ²⁷.

Que relata, dicho desarrollo jurisprudencial había sido extendido a los supuestos de determinación impositiva llevada a cabo en el marco del régimen de los arts. 39 bis y 50 del Código Fiscal, cuando el ejecutado venía articulando la inhabilidad de título por mediar imposibilidad de verificar la existencia

27 Y cita: Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata en las causas P-10-MP2 “Franco”, sent. del 26-VIII-2008; P-400-DO1 “Fernández”, sent. de 02-IX-2008; P-289-AZ1 “Perrotta”, sent. de 27-XI-2008; P-776-BB1 “Peralta”, sent. de 24-II-2009; P-1129-MP1 “Schulten”, sent. de 26-II-2009 y P-1000-AZ1 “MG Postal S.R.L.”, sent. de 23-04-2009.

de la deuda reclamada, al no constarle a cuál o a cuáles de las presunciones contenidas en dicho régimen había recurrido el ente recaudador para calcular el supuesto débito impositivo ni los elementos de juicio ponderados para hacer jugar tales presunciones ²⁸.

Entonces también establece los parámetros que se deben valorar al momento de resolver las distintas cuestiones que pueden plantearse sosteniendo que:

A) 1-Blandida por el apremiado una defensa de inhabilidad de título y negando juntamente la existencia de deuda por mediar oscuridad o total desconocimiento acerca del modo en que el ente recaudador obtuvo -haciendo jugar los presunciones del Código Fiscal- la suma reclamada como impaga, cabría repeler la excepción si el Fisco acompañara al proceso las actuaciones administrativas de las que surgiera la emisión y notificación al contribuyente de un acto administrativo motivado que diera cuenta de cuál o cuáles de las presunciones contempladas en el art. 39 bis del Código Fiscal o cuál o cuáles de los supuestos reglados en el art. 50 del mismo ordenamiento, se aplicaron en el caso del ejecutado, así como los elementos de juicio ponderados a tal fin.

Ante la emisión y notificación de un acto administrativo como el reseñado, la oscuridad que fundara la inexistencia de deuda como causal de inhabilidad de título se desvanece y con ello, la principal razón fundante de un consecuente acogimiento de la defensa del art. 9 inciso c) de la ley 13.406.

2-Sostuvo el magistrado del voto que la repulsa de la excepción cabría también ser predicada en el caso de que el men-

28 Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata en la causa P- 1287-MP2 "Alcoba", sent. de 19-V-2009. Allí se dijo que frente a la negativa de deuda del contribuyente y ante la absoluta oscuridad que porte la liquidación impositiva que se ejecuta, la balanza debe inclinarse en favor del ejecutado, desde que -siguiendo a la Corte Suprema de Justicia de la Nación- los títulos ejecutivos deben no sólo ser expedidos en forma que permitan identificar con nitidez las circunstancias que justifican el reclamo, sino que además deben contar con un grado de determinación suficiente que conjure colocar a los ejecutados en estado de indefensión.

tado acto administrativo de determinación resultara erróneo o viciado en alguno de sus elementos esenciales, cuando de las constancias administrativas se verificara que el contribuyente -debidamente anoticiado de su dictado- no impetró por ante el ente recaudador los remedios impugnatorios habilitados por el ordenamiento fiscal y procesal contencioso administrativo para cuestionar la eventual imprecisión -y en su caso, la errónea composición- de la deuda tributaria determinada en aquella sede. Es que, por conducto de tal omisión, la determinación impositiva deviene firme en sede administrativa, no admite la tacha extemporánea de oscuridad y sustenta adecuadamente el monto del crédito fiscal en ejecución, por lo que habría de estarse indefectiblemente al título hábil que motivara el apremio.

B) 1-En descripción de los supuestos de procedencia del planteo defensivo argumentó que cabría acoger la defensa frente a la comprobación de total ausencia de aquel acto administrativo, puesto que en tal supuesto ni el apremiado, ni la judicatura podrían constatar la existencia de la deuda fiscal denunciada como impaga. Razonar de otro modo conllevaría vaciar de contenido la excepción de inhabilidad de título prevista en el art. 9 inciso c) de la ley 13.406, en una de las parcelas relevantes por las que puede prosperar, esto es, la inexistencia total o parcial de deuda.

2- Indica que igual solución podría postularse cuando el contribuyente -frente a la no emisión del reseñado acto administrativo- toma conocimiento recién en el apremio de actuaciones administrativas de las que pudiera extraer indicios de los elementos de juicio ponderados por el Fisco para arribar a la determinación impositiva por la que se lo ejecuta y junto con la articulación de la excepción de inhabilidad de título acompañe prueba que contrarreste -total o parcialmente- aquellos elementos, demostrando -sin demandar mayor escrutinio- el potencial error incurrido por el ente de recaudación. Es que en estos supuestos -a diferencia de los otros casos previamente reseñados-, mal podría exigírsele al apremiado hacer uso de los remedios administrativos del Código Fiscal o de las acciones judiciales del C.P.C.A. cuando nunca medió acto de determinación ni es-

tuvo en conocimiento de las actuaciones administrativas que precedieron a la emisión del título que constituye el objeto del apremio. Será en el marco de la ejecución fiscal, entonces, donde se dilucide la presencia o ausencia de deuda tributaria.

Asimismo estableció como regla que la esquematización sobre la procedencia y suerte de la defensa de inhabilidad de título por inexistencia total o parcial de deuda, exige ineludiblemente del -real o denunciado- desconocimiento del contribuyente sobre la composición de la deuda exigida y/o sobre el modo mediante el cual el Fisco determinó el gravamen debido. Ninguno de los supuestos previamente individualizados cabría ser esgrimido como configurado cuando el contribuyente afirma conocer la manera en que el Fisco obtuvo la gabela reclamada y los elementos de juicio que ponderara a tal fin, aunque a la postre planteara en el apremio error en aquella determinación. Es que la habilitación de la excepción de inhabilidad de título por inexistencia total o parcial de deuda frente a tributos determinados por conducto de los arts. 39 bis y 50 del Código Fiscal supone -en principio- la fácil comprobación judicial de un palpable estado de indefensión del contribuyente ante la oscuridad del crédito tributario ejecutado y no cuando, por mediar aquel conocimiento -efectivo o aseverado-, el justiciable pudo haber utilizado los restantes carriles administrativos y/o judiciales para hacer cesar aquel yerro del que estaba anteriormente percatado.

Analizadas las constancias de la causa, así como las actuaciones administrativas, concluyó que la defensa fundada en la inexistencia de deuda por falta de inscripción del apremiado como contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos debía ser desestimada, puesto que, encontrándose debidamente anoticiado (de conformidad a lo reglado en el art. 136 del Código Fiscal) del dictado del acto administrativo de determinación de deuda, el ejecutado no había impetrado los remedios impugnatorios habilitados por el ordenamiento fiscal y procesal contencioso administrativo para blandir tal objeción, deviniendo firme, por conducto de dicha omisión, la determinación impositiva a la que se arribara en las referidas actuaciones administrativas.

Finalizando, se rechazó la defensa de abuso de derecho señalando que aunque la misma no encuadraba en ninguna de las excepciones admitidas por el art. 9 de la ley 13.406, podrían verificarse supuestos donde la doctrina del art. 1071 del Código Civil podría ser levantada como valladar contra ejecuciones llevadas a cabo por la entidad recaudatoria que palmariaamente importen desviación de poder ²⁹. Empero, al ser el abuso del derecho (art. 1071 del Código Civil) un concepto jurídico indeterminado, los jueces no pueden buscar la fenomenología del acto abusivo sino casuísticamente, ponderando las circunstancias propias del supuesto examinado en todos sus aspectos y conjuntamente, lejos de cualquier aplicación mecanicista y con la flexibilidad necesaria para su adecuación a las complejas circunstancias humanas ³⁰.

En ese esquema concluye que del memorial de agravios no se advertía concretamente cuál era la conducta del Fisco reputada abusiva por el recurrente, pues éste se limitaba a sostener que la defensa de abuso de derecho era pasible de ser introducida en cualquier tipo de proceso y tiempo, sin brindar precisión alguna que permitiera identificar el comportamiento de la Administración que se estimaba violatorio del art. 1071 del Código Civil.

Así las cosas, se rechazaba el recurso de apelación, confirmandose la sentencia de primera instancia, pero dejándose indicados los supuestos en que la excepción podría eventualmente prosperar.

3. El análisis de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Martín

El órgano judicial de apelación con asiento en General San Martín, emitió uno de sus pronunciamientos en la materia

²⁹ Con cita de arg. doct. S.C.B.A. causa B. 49.919 “Huayqui S.A. de Construcciones”, sent. de 25-X-88.

³⁰ Lo define cfr. doct. C.S.J.N., *Fallos*, 330:834.

en fecha más reciente, N° 3.837/13, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Zencich, Juan Domingo s/Apremio provincial”; sent. de 11 de noviembre de 2013.

A la inversa de los precedentes antes relatados, en éste la Jueza de grado falló declarando la inconstitucionalidad de los arts. 39 bis y 50 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, texto según Ley N° 13.405.

Se había señalado en primera instancia que la potestad de los jueces de suplir el derecho que las partes no invocan o invocan erradamente -trasuntado en el antiguo adagio *iura novit curia*- incluye el deber de mantener la supremacía de la Constitución según lo manda el art. 31 de la Constitución Nacional aplicando, en caso de colisión de normas, la constitucional, desechando la de rango inferior, en tanto el control de constitucionalidad versa sobre una cuestión de derecho y no de hecho.

Entonces, apoyada sobre tal plataforma declaró *ex officio* la inconstitucionalidad de la normativa de referencia, aunque indicó que la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica representa la *ultima ratio* del ordenamiento jurídico y una situación de máxima gravedad, en cuanto implica declarar que esa norma jurídica no puede ser aplicada en el caso concreto sujeto a conocimiento judicial, bajo riesgo de configurarse una violación explícita y flagrante de todo el ordenamiento jurídico.

Asimismo se aclaró en el pronunciamiento de primera instancia que el control de constitucionalidad no se dirige a atacar a la norma en abstracto, sino que tiende a cuestionar su aplicabilidad a un caso en concreto: no discute la legitimidad o legalidad de esa norma, sino que con su efectiva aplicación se estaría transgrediendo lo establecido por los preceptos constitucionales, obteniendo así una resolución injusta.

En desarrollo de su fundamento, se sostuvo que el mecanismo de determinación de las obligaciones tributarias establecido en los arts. 39 bis y 50 del Código Fiscal -texto según Ley N° 13.405-, reglamentado por los arts. 4, 6 y 7 de la Disposición Normativa Serie B N° 12/06, utilizado por la Subsecretaría de

Ingresos Públicos del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires para dictar un acto administrativo como el que se cuestionaba, arrojaba que el procedimiento no contemplaba la intervención previa del interesado contribuyente, privándolo de ser oído, de ofrecer y de producir la prueba correspondiente y, en su caso, de desvirtuar las imputaciones que se le efectúen.

En lo sustancial, la elaborada sentencia de origen determinó que existía una vulneración flagrante a la garantía constitucional de defensa en juicio, creando un estado de indefensión con relación a la parte, en tanto sólo se le concedía la posibilidad de pagar y con posterioridad discutir si eventualmente pudo o no tener razón, omitiendo el efectivo ejercicio del derecho de defensa en sede administrativa, en contraposición a las garantías comprendidas en los arts. 18 de la Constitución Nacional y 15 de la Constitución provincial.

También consideró que no se contemplaba en el Código Fiscal ningún recurso administrativo para impugnar la liquidación presuntiva y provisoria efectuada por la Administración. Agregó la Jueza que ni siquiera se le confería vista al determinado a fin de efectuar el descargo pertinente para exponer los argumentos y aportar prueba en orden a desvirtuar la realidad formal diseñada por el Fisco a través de un andamiaje de presunciones legales *iuris tantum*.

Apuntó enfáticamente que el derecho a ser oído debe ser garantizado operativamente en sede administrativa como emanación de la garantía de la defensa. Afirmó que el ejercicio operativo del derecho a ser oído presupone la posibilidad de que las partes puedan impugnar en sede administrativa los pronunciamientos que dicte la Administración mediante el andarivel de los recursos pertinentes, los cuales requieren un plazo razonable para su elaboración e interposición.

Habiendo declarado la inconstitucionalidad sobre dichos pilares, y en consecuencia, procediendo al rechazo de la ejecución, el Fisco interpuso el respectivo recurso de apelación mediante el que cuestionaba tal accionar.

Arribadas las actuaciones a la Alzada, allí se sostuvo que sin duda el derecho de defensa tiene raigambre constitucional,

tanto nacional como provincial, por lo que toda norma legal que restrinja esa posibilidad lesiona dicha garantía y bordea el campo de la inconstitucionalidad, de acuerdo a las propias circunstancias del caso y al grado de limitación impuesto.

Observó el magistrado del voto que abriera el acuerdo, no obstante, que debía diferenciarse el derecho de defensa en juicio del derecho de defensa en sede administrativa.

Así indicó que se debía hacer a su vez una diferenciación del ejercicio de defensa o tutela administrativa, según se trate de una situación administrativa general o tributaria particular. Ello, en el entendimiento de que la densidad de la garantía de defensa puede y debe ser diferente, según lo sea en sede judicial como ámbito normal del control judicial de los actos administrativos o en sede administrativa. Y también diferenció dentro de ésta sea, en materia administrativa general o tributaria, ámbito este último que consideró de connotaciones especiales, dada la necesidad de recursos del Estado para el cumplimiento de sus fines públicos y la obligación constitucional y legal de los contribuyentes de aportar dichos recursos.

En ese marco, entendió que las normas puestas en crisis por la sentenciante no lesionaban, en principio y en el caso, el derecho de defensa del contribuyente en sede ejecutiva, sino que se trataba de normas que extremaban las medidas administrativas tributarias a los efectos de que contribuyentes remisos o elusivos afronten sus obligaciones con el Fisco provincial. Entendió que resultaban en definitiva herramientas de política tributaria dictadas por el Poder Legislativo provincial en el marco de sus propias incumbencias, que gozan de la presunción de legitimidad y que no obstaculizan la realización de la justicia ni la defensa del contribuyente ³¹.

31 Se remite a lo dicho por el Tribunal cuando sostuviera:..“Por un lado, este tribunal, en reiterados precedentes, sin descalificar su constitucionalidad, ha descripto el mecanismo establecido por los arts. 47 y 58 CF, DN B 12/06 y concordantes, y tenido en cuenta la finalidad del instituto, que obedece a la verificación de conductas reticentes, dilatorias y obstructivas del accionar de la administración tributaria, de ciertos contribuyentes (cfr. Disposición normati-

Finalmente, recuerda que es un principio del Derecho Público, en la materia, que la declaración de inconstitucionalidad de una norma comporta un acto de suma gravedad que debe ser considerado como *ultima ratio* del orden jurídico ³². En definitiva, remarcó que para que pueda ser atendido un planteo de tal índole, debe tener sólido desarrollo argumental y contar con fundamentos que se apoyen en las probanzas de la causa ³³.

En consecuencia resolvió que debía hacerse lugar al agravio expuesto por el representante legal del Fisco provincial y

va serie 'B' N° 012/06"); arg. CCASM causas N° 987/07, sentencia del 28 de junio de 2.007; N° 1.109/07, sentencia del 2 de octubre de 2.007; N° 904/07, sentencia del 15 de marzo de 2.007; N° 1.430/08, sentencia del 30 de diciembre de 2.008; N° 1.374/08, sentencia del 18 de julio de 2.008; N° 1.596/09, sentencia del 25 de marzo de 2.009; N° 2.060/10, sentencia del 12 de mayo de 2.010 y N° 2.330/10, sentencia del 7 de diciembre de 2.010; entre otras). Y que "Por otra parte, en otra serie de casos, también sin poner en tela de juicio su constitucionalidad, analizó las constancias aportadas así como los expedientes administrativos aportados por ARBA, observando con detenimiento el cumplimiento del trámite del mecanismo por parte el organismo recaudador, así como la legitimidad de su implementación en detrimento del procedimiento de determinación de oficio, e inclusive la pertinencia o validez de los elementos computados para determinar presuntivamente la deuda intimada, por este excepcional procedimiento" refiriéndose a los casos N° 1.710/09, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Barindelli, Carmen Edith s/apremio provincial", sentencia del 3 de septiembre de 2009; N° 1.699/09, "Fisco de la Pcia. de Buenos Aires c/Conditi, María Celia s/Apremio", sentencia del 15 de octubre de 2009 y N° 1.790/09, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/De Benedetti, Susana s/Apremio Provincial", sentencia del 22 de abril de 2010; a los cuales se suman los recaídos en las causas N° 2.549/11, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Giordano, José Antonio s/Apremio", sentencia del 17 de mayo de 2011; N° 2.645/11, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Walsh, Héctor Alberto s/Apremio Provincial", sentencia del 15 de agosto de 2011 y N° 2.884/11, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Vachina, Teresa L. s/apremio provincial", sentencia del 20 de diciembre de 2011.

32 Remite a SCBA, doct. Causas: L. 45.582, sentencia del 2 de abril de 1991 y CSJN, doct. *Fallos*, 260:153; 286:76; 288:325; 300:241 y 1087; 301:1062; 302:457 y 1147; 303:1708 y 324:920.

33 Con cita de: SCBA, P 82.445, sentencia del 22 de junio de 2005; y esa Cámara en la causa N° 1.299/08, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Gutiérrez Zulema Aurora s/Apremio", sentencia del 18 de julio de 2008.

revocarse la parcela de la sentencia recurrida en cuanto declaró la inconstitucionalidad de los artículos 39 bis y 50 del Código Fiscal.

En parcela aparte y haciendo uso de la figura de la apelación adhesiva, por haber cambiado el sentido del resultado en el litigio procede a efectuar la revisión del procedimiento llevado a cabo en la instancia administrativa recordando la excepcionalidad de dicho proceder en el marco del apremio ³⁴.

La suerte favorable a los intereses del ejecutado, plasmados en su defensa, finalmente llega a través del defecto encontrado en dicho trámite.

34 Ello en tanto se sostuvo:...“La ejecución fiscal, entonces, no admite -en principio- la discusión relativa al procedimiento administrativo antecedente o al acierto de la determinación tributaria, así como cualquier otro extremo concerniente a la creación del título, pues todos esos aspectos remiten al origen del crédito ejecutado (art. 6 citado precedentemente). Todo lo cual, claro está, sin perjuicio del derecho que le asiste al demandado de articular tales reproches en el seno de un proceso posterior (arg. art. 551 CPCC y cfr. Ac. 90.299, ‘Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Cabanas, Raúl Alberto s/Apremio’, sentencia del 24 de mayo de 2006, en el mismo sentido Ac. 34.218, sentencia del 17 de diciembre de 1985; Ac. 49.561, sentencia del 31 de mayo de 1994; Ac. 72.785, sentencia del 13 de marzo de 2002, voto del Dr. de Lázzari, Ac. 49.561 sentencia del 31 de mayo de 1994; Ac. 72.785 sentencia del 13 de marzo de 2.002, entre otros; y esta Cámara en las causas N° 688/06, ‘Fisco de la Pcia. de Bs. As. c/Di Doménica, Félix Antonio s/apremio’, sentencia del 23 de junio de 2006 y N° 668/2.006, ‘Fisco de la Pcia. de Bs. As. c/De Santis, José María s/apremio’, sentencia del 10 de agosto de 2006, entre otras).

Ahora bien, las limitaciones establecidas en la norma transcripta no pueden llevar al juzgador al extremo de admitir una condena fundada en una deuda inexistente. Pues si la inexistencia de la deuda resulta en forma manifiesta de las constancias del expediente, lo contrario importaría privilegiar un excesivo rigor formal con grave menoscabo de garantías constitucionales (cfr. dictamen de la Procuración General, al que remitió la CSJN *in re* F. 1133. XLI; RHE ‘Fisco Nacional Dirección General Impositiva c/Transportes 9 de Julio S.A.’, sentencia del 5 de febrero de 2008 y conforme esta alzada en las causas N° 287/2005, ‘Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Thermec S.R.L. s/apremio’, sentencia del 9 de diciembre de 2005; N° 1.474/08, ‘Fisco de la Pcia. de Buenos Aires c/Binda, María del Carmen s/apremio’, sentencia del 13 de febrero de 2009; N° 1.710/09, ‘Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Barindelli, Carmen Edith s/apremio provincial’, sentencia del 3 de septiembre de 2009 y N° 1.699/09, ‘Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Conditi, María Celia s/apremio provincial’, sentencia del 15 de octubre de 2009, entre otras)”.

Esto por cuanto señaló el magistrado del voto que dentro del diseño establecido por el legislador para poner en marcha el mentado dispositivo, se preveía en el art. 50 del Código Fiscal, que previo a proceder a la vía de apremio, la Autoridad de Aplicación debía intimar a los contribuyentes para que dentro de los cinco (5) días abonen o regularicen el gravamen correspondiente con sus intereses, y presenten, en los casos en que corresponda, las declaraciones juradas originales o rectificativas.

Sellando el resultado adverso a la procedencia de la ejecución refirió que de las actuaciones administrativas agregadas a la causa se podía observar que de la copia del formulario único de intimación R-128 por el cual se intentó intimar al demandado respecto de la totalidad de los períodos reclamados en los títulos ejecutivos no surgía: a) La constancia del día y de la hora de entrega; b) Que se haya requerido la firma de la persona que la recibiera; c) La aclaración referente a que la persona que la recibió se haya negado a firmar. Igualmente indicó que lucían incompletos del formulario la firma del interesado o tercero, su aclaración y el tipo y número de documento de identidad.

Finalizó considerando que a la luz de tales omisiones y ante el desconocimiento por parte del ejecutado de la previa intimación al inicio del apremio, correspondía hacer lugar a la inhabilidad de los títulos ejecutivos que sustentaban las actuaciones, expresando que sobre la base de la cédula existente, no podía considerarse que el contribuyente -previo al comienzo del apremio- hubiera sido debidamente intimado y que pudiera hacer valer en sede administrativa su derecho de defensa y tutela efectiva en procedimientos de esa índole, frente al requerimiento fiscal de la actora ³⁵.

35 En consecuencia y habiendo señalado el vicio en el procedimiento citó: cfr. art. 15 CPBA, art. 18 CN, CSJN *in re*: “Astorga Bratch”, y esa Cámara *in re*: causa N° 2.645/11, caratulada “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Walsh, Héctor Alberto s/Apremio provincial”, sentencia del 25 de agosto de

En ese contexto, concluyó que la excepción de inhabilidad de título opuesta por la parte demandada debía ser admitida, refiriendo que los títulos ejecutivos emitidos de conformidad con el art. 50 del CF resultaban inválidos por haberse soslayado uno de los recaudos previstos en la normativa aplicable.

En definitiva, puntualizó que se configuraba una circunstancia impeditiva para el nacimiento como obligación de los títulos.

4. La doctrina de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata

Simplificando la cuestión y con un criterio restrictivo al abordaje de esta problemática en el marco del apremio, el tribunal señaló reiteradamente que se encaminaba hacia la causa de la obligación esta defensa, pues si bien era admisible una exégesis de extensión a supuestos de comprobada inexistencia del crédito fiscal, consideró que las circunstancias denunciadas distaban de alcanzar aquella hipótesis.

Alegó que se situaban, en torno a una discusión afinada en el proceso mismo de formación del título al referirse a una de sus condiciones de posibilidad.

Definiendo como resultado que desde ese espacio de apreciación no resultaba atendible la defensa deducida, pues en claro el destino de la observación de la parte demandada en el derrotero del proceso de constitución del título ejecutivo, su intento se enfrentaba al criterio contrario predicado en casos análogos y que impedía ese lugar de controversia en el juicio de apremio ³⁶.

2011 y causa N° 3.006/12, caratulada “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Iracheta, Juan José s/Apremio provincial”, sentencia del 12 de abril de 2012.

36 Remite a: art. 9 inc. c) ley 13.406 y causas N° 8841, CCALP, “Fisco c/ Massolo”, sent. del 10-3-09, N° 6373, “Fisco c/Cerisoli”, CCALP, sent. del 20-5-08, N° 9296, “Fisco c/Morchón”, CCALP, sent. del 4-8-09 y N° 9640, “Fisco c/ Pertenece SRL”, CCALP, sent. del 24-11-09.

Finaliza señalando que en ese mismo lugar de improcedencia ingresaba el planteo de constitucionalidad del artículo 39 bis del Código Fiscal, pues ese foco de ataque remite igualmente al ámbito de discusión causal que hubo considerado.

El precedente surge de la causa N° 9848 CCALP “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Torres Mario Daniel s/Apremio provincial”, sent. de 15 de diciembre de 2009, existiendo en similar sentido muchas otras.

La postura de esta Cámara se encuentra, como se aprecia, marcadamente direccionada a indicar como vía para este tipo de discusiones los procesos ordinarios, el sumario por el que transita la pretensión declarativa de certeza y/o las medidas cautelares previstas en la Ley 12.008 y modificatorias, presentando una postura diametralmente opuesta a la doctrina sentada en aquellos carriles, la sostenida en el juicio ejecutivo.

5. La posición de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires

Reseñados pues algunos de los precedentes emitidos por los Tribunales Regionales en lo Contencioso Administrativo, la cuestión arribó en alguna oportunidad a los estrados de la Suprema Corte Provincial.

Llega la cuestión a dicho cuerpo colegiado en el marco del recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley planteado por el apoderado fiscal en la causa Ac. 70.910, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Vinca Azul S.R.L. s/Apremio”, siendo la resolución de fecha 08 de julio de 2014.

En dicho pronunciamiento se recuerda que como principio el Superior Tribunal había sostenido, reiteradamente, que los pronunciamientos recaídos en un juicio de apremio no revisiten, en principio, carácter definitivo en el concepto del art. 278 del Código Procesal Civil y Comercial ³⁷.

³⁷ Conf. doct. SCBA Ac. 79.985, 29-XI-2000; Ac. 92.005, 6-X-2004; Ac. 93.169, 10-XI-2004; Ac. 97.898, 18-VII-2007.

En el caso, se remarcó que no obstante que la Cámara hiciera lugar al recurso de apelación interpuesto por la demandada, revocando el fallo de primera instancia que había mandado llevar adelante la ejecución y dispusiera el rechazo de la demanda, no se observaban motivos que permitieran apartarse de dicha regla.

En fundamento de su postura sostuvo que si bien para así decidir el *a quo* había ponderado la legitimidad del procedimiento administrativo que derivara en el título ejecutivo, concluyendo en la irregularidad del mismo y la violación del debido procedimiento adjetivo, por la primigenia notificación respecto a que la prueba era suficiente para acreditar que no era deudor reticente o que el importe determinado resultaba inexacto -dejándose sin efecto incluso la intimación cursada- para luego, sobre la base de los mismos elementos, notificarle exactamente lo contrario y pese a ello emitir igualmente el título ejecutivo, al mismo tiempo dejó expresamente de manifiesto que la figura del pago provisorio por falta de presentación de anticipos vencidos no es un fin en sí mismo.

Entonces indicó, el Fisco siempre cuenta con la posibilidad de verificar o fiscalizar una vez presentadas por el contribuyente -como ha sido el caso- las declaraciones juradas y “la prueba en contrario” tal como permite el propio art. 39 bis, para luego -en su caso- reclamar los importes que efectivamente correspondan.

Así las cosas manifestó que quedaba en evidencia que nada se había resuelto en el pronunciamiento respecto de la causa de la obligación -esto es la existencia de la deuda tributaria en concreto-, sino sólo sobre la habilidad del título (emitido a consecuencia de la intimación practicada en los términos del art. 50 del Código Fiscal sobre las presunciones del art. 39 bis, corolario -como vimos- de un procedimiento gravemente viciado) quedando habilitado el recurrente para emitir otro título conforme a derecho e iniciar una nueva ejecución ³⁸.

38 Conf. doct. SCBA Ac. 39.940, 23-II-1988; Ac. 76.884, 2-II-2000; Ac. 85.261, 10-VII-2002; Ac. 91.361, 9-II-2005; Ac. 99.112, sent. del 5-III-2008; A.

Por los fundamentos expuestos, resolvió declarar mal concedido el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley o doctrina legal interpuesto.

Tal y como se aprecia, el debate termina en las Cámaras de Apelación en lo Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, salvo que según el modo de resolverse algún caso en particular se interpretase que se ha efectuado un análisis de la causa de la obligación.

Finalizando, se aprecia de la lectura de este fallo que la Suprema Corte ha dejado de lado aquella doctrina que entiende que el cuestionamiento enderezado al procedimiento administrativo que culmina en la creación del título ejecutivo implica un examen de la causa de la obligación y por ello está vedado expresamente por el legislador.

También es dable referir que se desprende de la connotación del pronunciamiento que hace referencia a la habilidad de título cuestionada sobre un procedimiento que califica de “gravemente irregular”.

Deja cierta tranquilidad a los litigantes que, como se viera, los criterios de los órganos de Apelación que entienden en la materia resultan más o menos similares, pues en caso contrario tal vez hubiera sido lamentada la falta de intervención por el Superior Tribunal Provincial por la función uniformadora que suele estar llamado a cumplir.

VI. El régimen actual del Código Fiscal (reformas de las leyes 14.333 y 14.653)

El legislador ha sabido oír las voces que se alzaron contra el sistema de liquidación que se denominara “*express*”, aplicado por la Agencia de Recaudación a lo largo de algunos años, y modificó el régimen del mecanismo dotándolo de mayores posibilidades de defensa para el contribuyente sindicado como deudor.

69.996, sent. del 31-VIII-2011; C. 90.995 sent. del 11-IV-2012.

La ley de referencia ha dado unos retoques a las normas que dieran origen a este trabajo, las que ahora llevan la numeración de arts. 47 y 58 dentro del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

La situación que generara los pronunciamientos que conformaron el contenido del presente, puede continuar generándose. El procedimiento de determinación está vigente.

Sin embargo, si bien se mantienen las bases antes descriptas, estableciendo el art. 47 las situaciones que justifican la aplicación de la liquidación *express* de oficio y los modos de calcular la base imponible según las presunciones que contienen, las modificaciones efectuadas en el art. 50 -ahora 58 del C.F.- han logrado una plausible mejora del trámite en aras de la optimización del derecho de defensa del interesado en aquella instancia.

Entonces, por una parte el art. 47 -antes denominado 39 bis- se ha mantenido casi inalterado aunque con un pequeño retoque al primer párrafo, donde ahora se permite la conformación de la base presunta mediante la utilización de coeficientes elaborados en base a información de explotaciones similares, por otro lado el art. 58 ha optimizado el iter procedimental realizando la posibilidad defensiva del contribuyente.

Ello pues establece que de la liquidación practicada y *sus fundamentos*, deberá notificarse al contribuyente, quien dentro del improrrogable plazo *de diez* (10) días, podrá optar por regularizar un importe que no podrá ser inferior al *cincuenta por ciento* (50%) del estimado por la Autoridad de Aplicación. Esto sin perjuicio del ejercicio futuro de las acciones de verificación y fiscalización que el Código acuerda a la Autoridad de Aplicación.

Delinea el trámite detallando que en caso de no saldar la deuda así determinada, dentro del *mismo plazo*, podrá *presentar descargo acompañando la prueba* de la que intente valerse a efectos de desvirtuar total o parcialmente la pretensión fiscal. Dentro de los treinta (30) días de presentado y habiéndose producido de corresponder, la prueba que se estimare pertinente, el procedimiento concluirá con el dictado de un acto

administrativo, que solo *resultará pasible de impugnación por el recurso instituido en el artículo 142* ³⁹ del presente Código, en la forma y con los efectos allí establecidos.

Finaliza disponiendo que de no verificarse presentación alguna del contribuyente, se procederá a la emisión del pertinente título ejecutivo, por la totalidad del importe liquidado, instándose el inicio de las acciones judiciales correspondientes.

Tal y como se aprecia, en primer lugar se ha establecido que el resultado de la liquidación *express* debe estar contenido en un acto administrativo fundado, el que deberá notificarse al señalado como deudor.

La anterior redacción sólo preveía expresamente una intimación previa por cinco días, que posteriormente fuera interpretada por la doctrina judicial reseñada como la posibilidad de efectuar un descargo.

39 El art. 142 reza: Cuando en el presente Código no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual o general respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo o de su publicación en el Boletín Oficial, recurso de apelación fundado para ante el Director Ejecutivo, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

Los actos administrativos de alcance individual y general emanados del Director Ejecutivo podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior.

El acto administrativo emanado del Director Ejecutivo, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por las vías previstas en el artículo 12 de la Ley N° 12.008 y sus modificatorias.

El Director Ejecutivo deberá resolver los recursos, previo informe del área con competencia técnica legal del organismo, en un plazo no mayor de noventa (90) días contados a partir de la interposición de los mismos.

En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 110 del Decreto Ley N° 7.647/70, sin perjuicio de la facultad establecida por el artículo 98, inciso 2) del citado plexo legal.

El Director Ejecutivo podrá determinar qué funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente

Este artículo es claro y concreto al destacar que dentro del plazo -ampliado- de diez días puede efectuarse la presentación defensiva ofreciendo la prueba que se estime corresponda.

Debe aplaudirse de pie ⁴⁰ la posibilidad que ahora otorga el sistema de articular el recurso de apelación ante el Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación Provincial, esto en tanto se ha brindado la posibilidad al encartado de obtener una revisión de modo rápido en instancia administrativa, y por cuanto, frente a este recurso especial impregnado de mayor celeridad se evita una indebida prolongación del procedimiento especial que propugna por la veloz y eficaz recaudación del ente mediante la persecución de los evasores.

La cuestión constitucional otrora sabiamente planteada, ha quedado superada.

Sólo puede quedar un atisbo de duda sobre la obligación de abonar al menos el 50% de la deuda establecida por la Autoridad de Aplicación para el caso de pago voluntario ⁴¹.

Pues podría considerarse que por esa mitad fijada para el pago voluntario, la presunción -según el modo de cuantificación de la deuda establecido- *resulta iure et iure* y no *iuris tantum*. De resultar ello así, podría devenir en inconstitucional un sistema que obligase a dicho pago de modo inexorable, cristalizando una figura presuntiva de estilo y dejando al contribuyente en un camino sin salida, imposibilitado de defenderse sino mediante el cumplimiento previo de la obligación.

A poco que se interpreta la norma en su conjunto, dicha posibilidad lesiva queda descartada.

Pues claro, el interesado siempre contará con la posibilidad de optar por el pago voluntario del 50% o bien, de considerar que nada debe o su deuda es menor a dicho porcentaje, ejercer

40 Luego de que, como viéramos, el contribuyente quedara sin posibilidad de revisión en instancia administrativa ante el Tribunal Fiscal de Apelación.

41 Cuestión que estaba prevista en el art. 50 pero cuya cantidad era de 2/3 de la deuda liquidada por la Autoridad de Aplicación y mereciera alguna observación en el voto del Dr. Marcelo José Schreginger en la causa N°756/2009, "Vinca Azul S.R.L." comentada en el presente trabajo.

acabadamente su derecho de defensa según lo habilita la norma en su parte final y a partir del séptimo párrafo.

Sólo ha de bregarse porque la notificación *sea eficaz*, entrando en la esfera de conocimiento del contribuyente, en un plano mayormente aproximado a la realidad que a la ficción.

Pues el anoticiamiento verdadero resulta ni más ni menos que el punto de partida del derecho de defensa sea en instancia administrativa o judicial.

En esta parcela, nuevamente, el marco de valoración ha de pendular entre la garantía del ciudadano y la prerrogativa del Ente recaudador provincial construida a partir de mecanismos de notificación que propugnan por erradicar la maliciosa retardación de los trámites de ejecución, mediante la frustración en el diligenciamiento de las comunicaciones e intimaciones. El carácter constituido a todos sus efectos que se otorga al domicilio fiscal⁴², es la principal.

Entonces, pues no sería reprochable ante este tipo de sistemas de determinación de deuda -totalmente presuntivos-, que frente al fracaso en el diligenciamiento del formulario a aquella dirección especial, se intentase su cumplimiento en el domicilio real de la persona.

VII. Conclusión

Finalizando, corresponde aclarar que el presente trabajo, lejos está de intentar siquiera tomar ribetes académicos, de completitud o certeza. Sólo significa un intento más de gene-

42 Siempre queda la duda en los operadores, de la efectiva conciencia en los contribuyentes del alcance y efectos que cobra el domicilio que denuncian en oportunidad de inscribirse ante la Agencia de Recaudación. Sería de buena práctica que en dicha oportunidad se les brindara la información necesaria, haciéndoles firmar un documento que contenga todas las explicaciones de sus efectos, su compromiso de denunciar cualquier cambio y quedase una copia con dichas explicaciones en poder del interesado. En cualquier expediente administrativo o judicial, del que surgiera un formulario de estilo, firmado por el contribuyente, nada podría cuestionarse (*Venire contra factum proprium non valet*).

rar el análisis, la información útil, algún pequeño aporte y como siempre, el debate.

Como se ha visto a lo largo de la exposición, la cuestionada aplicación del mecanismo de determinación de deuda delineado por la aplicación en conjunto de los otrora artículos 39 bis y 50 del Código Fiscal, supo contar con la tutela judicial en aquellos casos que llegados a dicha instancia, fueron exhaustivamente analizados por los Jueces de la Provincia de Buenos Aires en procura de obtener una justa resolución de cada conflicto.

Si bien no todos los Tribunales declararon la inconstitucionalidad del régimen, merece destacarse la prudencia que como origen a dicho resultado impregnara el obrar de los magistrados, así como el compromiso de realizar el esfuerzo argumentativo que implicó dar al ciudadano el mentado acceso a la Justicia en un plazo razonable en el marco del juicio de apremio.

Nótese que en la mayoría de las Cámaras de Apelación en lo Contencioso Administrativo, la cuestión constitucional se abordó y se resolvió en el mismo juicio ejecutivo así como también se propugnó por la defensa de los derechos del contribuyente en aquellos casos en que se encontraron vicios en el procedimiento administrativo, a sabiendas de que aquella cuestión es de abordaje hartamente restrictivo en el marco de dicho proceso de ejecución especial.

Algunos criterios vedaron su abordaje en el apremio, optando por las vías ordinarias y declararon la inconstitucionalidad del sistema de recaudación en dicho contexto, otros, trataron plenamente la cuestión en el juicio ejecutivo y aunque rechazaron la tacha constitucional, ingresaron en el análisis medular del procedimiento administrativo en celosa defensa del derecho al debido proceso en el procedimiento. Todos dieron un resultado satisfactorio a los intereses del contribuyente cuando el avance sobre las garantías constitucionales no era tolerable.

El sistema ha sido modificado y mediante la corrección de los defectos que acarrearán a la instancia judicial un sinnú-

mero de litigios, resulta improbable que su constitucionalidad sea puesta en tela de juicio en el futuro.

Sin embargo la materia propia del Derecho Tributario siempre presenta figuras que con la finalidad de lograr una mayor cantidad de riqueza para el erario público, o de obtenerla más rápido, suelen avanzar desmesuradamente sobre los derechos del contribuyente ⁴³.

Queda en nosotros el compromiso irrenunciable de dejar a las generaciones futuras, a través de la memoria, la enseñanza de los valores que se yerguen por enaltecer el necesario equilibrio entre la defensa y el resguardo del orden apuntando a la prosperidad del colectivo por sobre el interés particular, y el respeto de los derechos inalienables de todas las personas frente al Estado.

Es nuestro deber como ciudadanos, bregar por el cumplimiento de las obligaciones que conforman a la integración de los recursos propios del Tesoro como condición indispensable para el regular funcionamiento de las provincias y la Nación así como el fortalecimiento de la loable misión de propender al bienestar general.

Es nuestra obligación como operadores jurídicos, efectuar el planteo de la lucha que propugna el abatimiento de aquellas instituciones que en afán de procurar una expedita o desmesurada obtención de aquella renta pública, quebrantan las garantías constitucionales con el consiguiente desamparo de las más elementales libertades humanas.

43 Cabe traer a colación, por ejemplo, la prerrogativa de anotar medidas cautelares obviando la orden judicial prevista en el art. 13 bis. del Código Fiscal (actual art. 14).

EL JUICIO DE APREMIO EN EL FUERO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO BONAERENSE

Agustín LÓPEZ CÓPPOLA

SUMARIO: I. Fuero contencioso administrativo.- II. Ejecuciones fiscales. 1. Competencia. 2. Planteos de inconstitucionalidad. 3. Domicilio fiscal. 4. Nulidad de la ejecución. 5. Costas. 6. Medidas cautelares. 7. Excepciones. a. Inhabilidad del título ejecutivo. b. Pago documentado. c. Prescripción. d. Litispendencia. e. Pendencia de recurso. 8. Cuestiones curiosas.- III. La importancia del apremio para el fuero contencioso administrativo.- IV. Conclusión

I. Fuero contencioso administrativo

Por aplicación del artículo 166 -modificado en el año 1994- de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, se quitaba la competencia originaria a la Suprema Corte de Justicia provincial (SCBA) para intervenir en las causas contencioso administrativas, promoviéndose un esquema de descentralización.

Así, en la norma constitucional la Justicia contencioso administrativa se encuentra regulada dentro de la sección “Administración de Justicia” en los siguientes términos “Los casos originados por la actuación u omisión de la Provincia, los municipios, los entes descentralizados y otras personas, en el ejercicio de funciones administrativas, serán juzgados por tribunales competentes en lo contencioso administrativo, de acuerdo a los procedimientos que determine la ley, la que establecerá los supuestos en que resulte obligatorio agotar la vía administrativa”.

Si bien la propia Constitución -en su artículo 215- dispuso que la Legislatura establecerá el fuero contencioso administrativo antes del 1 de octubre de 1997 y sancionará el Código Procesal respectivo, para su entrada en vigencia conjunta, el fuero se puso en marcha, amparo y reforma legislativa

mediante ¹ -especialmente gracias al compromiso de muchos involucrados, jueces designados, abogados de la matrícula, doctrinarios y Colegio de Abogados de la Provincia de Buenos Aires-, recién el 15 de diciembre de 2003 ² .

Han pasado más de diez años de su implementación, circunstancia que permite realizar y compartir algunas reflexiones en torno al juicio de apremio y su importancia en el fuero.

II. Ejecuciones fiscales

Actualmente el proceso de apremio establecido para el cobro judicial de los créditos fiscales por tributos, sus accesorios y sus multas de la Provincia o municipalidades contra sus deudores y responsables se encuentra regulado por la Ley 13.406 ³ .

El Código Contencioso Administrativo (en adelante CCA) en su versión original no contemplaba como “casos contenidos en la materia contencioso administrativa” los relacionados con la ejecución de tributos provinciales.

Entre las reformas introducidas por la Ley 13.101 se modificó el artículo 2 inc. 8 del CCA, estableciendo la competencia

1 SCBA causa B64.474 “Colegio de Abogados de la Provincia de Buenos Aires c/Provincia de Buenos Aires s/Amparo”, sent. del 19 de marzo del 2003.

2 Comenzaron los Juzgados en lo Contencioso Administrativo N° 1 y 2 de La Plata, N° 1 de San Martín, N° 1 de Lomas de Zamora, N° 1 y 2 de Mar del Plata y N° 1 San Nicolás. Los siguieron entre otros: el 25/03/04 San Isidro, Dolores, Necochea, Mercedes, Zárate Campana y Quilmes, el 8/11/04 Azul, el 16/12/04 Morón, el 10/03/05 La Matanza, el 14/04/05 Junín y Trenque Lauquen, el 16/05/05 Bahía Blanca, el 10/11/05 La Plata y el 28/09/06 Pergamino. Las Cámaras contencioso administrativo con asiento en La Plata y San Martín comenzaron el 3/03/05, en Mar del Plata el 25/03/08 y posteriormente San Nicolás. “Puesta en marcha del nuevo sistema contencioso administrativo en la provincia de Buenos Aires. Apuntes en torno al fuero. Proyección sobre la competencia transitoria de la Suprema Corte e influencia sobre el amparo” Publicado en JA 2004-II-1356 y “Estado actual del fuero contencioso administrativo en la provincia de Buenos Aires” Publicado en JA 2004-IV-1277.

3 Entró en vigencia el 31/12/2005, derogando -sin decirlo- el Decreto Ley 9122/1978.

del fuero contencioso administrativo a "...las relacionadas con la ejecución de tributos provinciales".

El proceso establecido para el juicio de apremio en la Ley 13.406 es sencillo, aunque ello dependerá del manejo que hagan todos los operadores jurídicos, pudiendo convertirse en algo sumamente complejo y engorroso ⁴.

1. *Competencia*

La Suprema Corte ha expresado que la cuestión relativa a la competencia para decidir en los juicios de apremio, luego de la puesta en funcionamiento del fuero contencioso administrativo, puede suscitar dudas en tanto se trata de casos susceptibles de ser encuadrados en los amplios términos en los que se ha establecido la cláusula general que define la ma-

4 A modo de ejemplo veamos algunas variantes:

-Presentación de la demanda, primer despacho, oficio y mandamiento, diligenciamiento, acreditación, sentencia de trance y remate (FÁCIL).

-Demanda, primer despacho, oficio y mandamiento, diligenciamiento, acreditación, presentación del demandado (excepciones no previstas), rechazo y sentencia de trance y remate (FÁCIL).

-Demanda, primer despacho, oficio y mandamiento, diligenciamiento, acreditación, presentación del demandado (excepciones), traslado, contestación de excepciones, cuestión de puro derecho, sentencia que rechaza o hace lugar (FÁCIL)

-Demanda, primer despacho, oficio y mandamiento, diligenciamiento, acreditación, presentación del demandado (excepciones), traslado, contestación de excepciones, apertura a prueba, sentencia que rechaza o hace lugar (FÁCIL).

-Demanda, despacho "PREVIO" (por falta -entre otros- PODER, BONO, IUS, FIRMA, Título Ejecutivo), cumple, primer despacho (error en el monto o discusión del monto -distingue intereses de capital-, pedido de rectificación o apelación), oficio y mandamiento (confronte observado, vuelta a confronte, libramiento -en el mejor de los casos-), denuncia de extravío, nuevos oficios o mandamientos, diligenciamiento, acreditación, presentación del demandado (excepciones) -posibles "PREVIO"-, pedidos levantamiento de medida cautelar, planteos de inconstitucionalidad, traslado, contestación de excepciones y pedidos de levantamiento de medida cautelar, rechazo o concesión de la apelación, ida a la Cámara de Apelaciones y regreso, apertura a prueba -SE PIDE MÁS QUE EN UN PROCESO ORDINARIO-, sentencia que rechaza o hace lugar (COMPLICADÍSIMO).

teria contencioso administrativa (arts. 166, Constitución de la Provincia y 1, ley 12.008; doctr. causas B. 67.796 “Ministerio de Trabajo de la Provincia de Buenos Aires”; B. 67.800, “Caja de Previsión Social para Abogados”; B. 67.836, “Cooperativa Eléctrica y Servicios Anexos”, resoluciones todas del 19-V-2004).

Para disipar esas dudas el legislador, al fijar los límites de la competencia de los jueces del nuevo fuero especializado, ha dispuesto que a éstos les corresponde resolver en materia de ejecuciones tributarias provinciales iniciadas por vía de apremio, pero no en los juicios de ese tipo iniciados por el Fisco Provincial en los que el crédito cuyo cobro se procura no es de naturaleza tributaria y en los juicios de apremio que promuevan las municipalidades, supuestos en los cuales ha previsto expresamente la competencia de los jueces en lo civil y comercial (arts. 2 inc. 8º, ley 12.008 -texto según ley 13.101- y 3, decreto-ley 9122/78 -texto según ley 13.244-) ⁵.

Han sido varias las cuestiones de competencia planteadas a fin de determinar la competencia del fuero en los juicios de apremio, definiendo el alcance de “ejecución de tributos provinciales” como “...sumas que en concepto de impuestos, tasas o contribuciones han de ingresar al patrimonio de la Provincia” ⁶. Veamos algunos supuestos ⁷.

No siempre en caso de concurso preventivo corresponde el fuero de atracción. La Suprema Corte expresó “...aun cuando este Tribunal ha resuelto con anterioridad (causa B-68.287 ‘Fisco de la Provincia de Buenos Aires’, res. del 3-VIII-2005)

5 SCBA B-69085 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Fernández Luis y otros s/Apremio-Conflicto de competencia art. 7º inc. 1º ley 12.008.” Sent. 25/04/2007.

6 SCBA B 68.115 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Cuello, María C. S/Apremio-Conflicto de competencia art. 7º inc. 1º ley 12.008”, Sent. del 09/02/05.

7 Ampliar en PIOMBO, Horacio J. J., “La competencia contencioso administrativa en la provincia de Buenos Aires: a diez años de la entrada en vigencia de la ley 12.008”, publicado en JA 2014-III.

que el fuero de atracción del proceso universal prevalece en el caso de que exista litisconsorcio pasivo pues a ello conduce el carácter improrrogable y de orden público de dicho fuero (cfr. J.A. 46:582; 65:662; 72:324, entre otras), en atención a la expresa exclusión del fuero de atracción del concurso preventivo respecto de los procesos en los que el concursado sea parte de un litis consorcio pasivo necesario (art. 21 inciso 3º de la ley 24.522 -texto según ley 26.086-), corresponde declarar la competencia de los tribunales del fuero en lo contencioso administrativo”⁸.

Aunque se inicie como incidente ante el juez que interviene en el juicio principal, la ejecución de la Tasa Retributiva de Servicios Judiciales es competencia del fuero. La Suprema Corte expresó “...la pretensión articulada -aunque caratulada como ‘incidente’- es autónoma y tiene por objeto percibir judicialmente el monto adeudado por el demandado en concepto de tasa retributiva de servicios judiciales, ello es un tributo provincial”⁹.

La pretensión del Fisco de hacer efectiva una deuda en concepto de cobro indebido de haberes del Instituto de Previsión Social provincial no se trata de un “tributo provincial” siendo competente el fuero civil y comercial¹⁰.

2. Planteos de inconstitucionalidad

El debate constitucional de las normas fiscales es procedente en los procesos de apremio, empero -y en honor a la limitación cognoscitiva propia de estos juicios- la admisibilidad de este tipo de defensas depende de que el tema constitucional

8 SCBA B-69085, causa citada.

9 SCBA B-69125 “Asesoría Pericial Azul s/Incidente de ejecución de tasa de justicia en autos: ‘P. C. A. s/ Robo simple’ -Conflicto de competencia art. 7º inc. 1º Ley 12.008-” Sent. del 08/08/2007.

10 SCBA B 68.115, causa citada.

sea susceptible de resolverse con las constancias del expediente o sin necesidad de mayores despliegues probatorios ¹¹.

Es sabido que la declaración de inconstitucionalidad importa siempre un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerada última *ratio* del orden jurídico, razón por la cual un planteo de esta índole debe contener un sólido desarrollo argumental y contar con no menos sólidos argumentos para que pueda ser atendido ¹².

Cabe recordar que “la regla general es la presunción de constitucionalidad de las leyes y que para la declaración de inconstitucionalidad de una ley es necesario que se compruebe una oposición clara e ineludible con la Constitución, debiendo ésta ser la *ultima ratio* del orden jurídico” ¹³.

3. Domicilio fiscal

El art. 24 de la ley 13.406 establece que las intimaciones de pago que deban practicarse en el proceso de apremio se efectuarán en el domicilio fiscal del deudor, y que, en caso de no encontrarse por cualquier motivo al ejecutado se hará entrega del mandamiento a quien allí se domicilie o se fijará en la puerta de acceso al domicilio ¹⁴.

El domicilio fiscal de los contribuyentes y demás responsables es *único para todas las obligaciones tributarias* que éstos mantengan con el Fisco. Si a todo contribuyente provincial se lo identifica mediante Clave Única de Identificación Tributaria [C.U.I.T.] cualquiera fuere el o los tributos por los que re-

11 CCAMdP causa P-502- BB1 “Fisco c. Microcontrol SRL y otros” Sent. del 10/9/2009 y P-807-BB1 “Fisco c. Ferretería Argentina SRL” Sent. del 26-2-2009.

12 SCBA, I 1302 S 5-12-1989, Juez Negri -SD-.

13 *Fallos*, 14:432; 112:63; 200:180; 209:337; 220:1458; 234:229; 235:548; 242:73; 244:209; 245:552; 306:655; entre otros.

14 CCAMdP causa P-4438-BB1 “Mercados Cather S.R.L. y otros”, sent. del 19-XII-2013).

sulta sujeto pasivo y cualquiera fuera su condición frente al impuesto, entonces cuando se produce una modificación del domicilio fiscal asociado a dicha identificación, *es ése y no otro el lugar donde el Fisco debe comunicarse con el contribuyente con cualquier finalidad impositiva* ¹⁵.

4. Nulidad de la ejecución

Es posible plantear la nulidad de la ejecución por vicios en el mandamiento de intimación de pago aunque adolece de tratamiento procesal específico en la Ley 13.406, como así también -tal se viera- que el juicio de apremio es una especie particular dentro del género de los procesos de ejecución que -por su naturaleza- resulta compatible con el juicio ejecutivo, corresponde recurrir, a los fines de su consideración y en primer lugar, a las normas que para este tipo de procesos regula la legislación ritual civil y comercial (Libro III, Título II, arts. 518 y ss.), por conducto del nominado art. 25 de la ley 13.406 y -además- en atención a su vinculación a través del principio de especialidad ¹⁶.

Cierto es, entonces, que el art. 543 del CPCC deviene aplicable a la especie. Dicho precepto admite la posibilidad de solicitar la nulidad de la ejecución, con fundamento en: (i) no haberse hecho legalmente la intimación de pago -como se alega en autos- y, (ii) incumplimiento de las formalidades establecidas para la preparación de la vía ejecutiva. La norma impone adicionalmente, como requisitos ineludibles para su admisibilidad, por un lado, que sea articulado dentro del plazo fijado por el art. 540 del CPCC -término que debe computarse a partir del conocimiento del acto supuestamente viciado- y, por otro, que en el acto de requerir la declaración de nulidad el ejecutado deposite la suma fijada en el mandamiento u oponga excepciones.

15 CCAMdP causa P-4438-BB1 “Mercado Cather”, sent. del 19-12-2013.

16 CCAMdP causa P-288-DO1 “Von Humefeld”, sent. del 12-02-2009.

5. Costas

En relación con la imposición de costas la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata tiene dicho que "...en los procesos ejecutivos -y el apremio claramente lo es-, conforme con lo dispuesto por el art. 556 del Código Procesal, rige plenamente el principio objetivo de la derrota en lo que se refiere a la imposición de costas (cfr. doct. esta Alzada en las causas P-314-AZ1 'Andrich', sent. de 17-IX-2009 y P-1646-MP2 'Fiorentino', sent. de 12-II-2010).

El citado art. 556 del C.P.C.C., en consonancia con lo dispuesto por el art. 71 del mismo ordenamiento ritual, exceptúa de la condena en costas al vencido respecto de las pretensiones de la contraria que hayan sido desestimadas. Tal salvedad -consecuencia necesaria del mentado principio objetivo de la derrota- cobra virtualidad en aquellos casos en los que ninguna de las partes obtenga la satisfacción integral de su pretensión u oposición, supuesto en el cual los gastos causídicos deberán distribuirse en proporción al éxito obtenido por cada uno de los litigantes (arg. doct. Excma. Cámara Segunda de Apelaciones en lo Civil y Comercial del Depto. Judicial La Plata, Sala I *in re* 'Amiotti', res. de 07-04-2009; esta Cámara causa P-623-MP1 'Petit Four S.A.', antes citada)¹⁷.

6. Medidas cautelares

En la relación a las medidas cautelares la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata expresó: "La actual redacción del artículo 6 de la ley de apremio -que regula el régimen cautelar judicial- en su primer párrafo, faculta al Fisco a solicitar toda medida cautelar y establece que el juez debe disponerlas sin más recaudos ni necesidad de acreditación del peligro en la demora". Párrafos seguidos indica que "con la información proveniente de cada

17 CCAMdP causa P-1757-BB1 "Calabro", sent. del 20-04-2010.

cautelar, el juez *podrá de oficio o a pedido de parte...resolver respecto del levantamiento o reducción de alguna de las medidas cuando resulte evidente la suficiencia de la cautela y pueda ocasionarse un perjuicio al demandado*”.

De esta manera, el sistema ideado por el legislador bonaerense a fin de garantizar la eficacia del futuro y eventual mandato judicial -que en el caso, sería el cobro del crédito fiscal en ejecución- prevé dos etapas y modos en la apreciación judicial del pedimento cautelar.

Así, frente al pedido formulado en el escrito de inicio por el Fisco de más de una medida precautoria, el juez de apremio responde a lo pedido ordenando las cautelares solicitadas, practicando un examen limitado de su procedencia en cuanto a la correcta individualización del sujeto pasivo de la obligación tributaria para evitar el decreto y traba de cautelares respecto de quien no resulta ejecutado en el apremio. Tal restringida actividad jurisdiccional encuentra su quicio en la inaplicabilidad del art. 204 del C.P.C.C. a los juicios de apremio, conforme estatuye el art. 6º, primer párrafo *in fine* de la ley 13.406.

Diligenciados los respectivos instrumentos de decreto y traba de las precautorias y producidos los informes pertinentes por los sujetos o entidades requeridas, el magistrado del apremio está llamado a *reeditar el examen cautelar*, practicando esta vez una evaluación -de oficio o a pedido de parte, si el ejecutado así lo requiriera- más profunda en pos de constatar si el decreto y traba oportunamente ordenado puede ocasionar un perjuicio para el demandado al detectarse un exceso de garantía frente al crédito fiscal ejecutado (art. 6 párrafo quinto ley 13.406). Ciertamente es que previo a la adopción de cualquier decisión de levantamiento o reducción de las cautelares previamente decretadas, el juez del apremio debe conceder traslado al Fisco por el término de cinco (5) días -notificándolo personalmente o por cédula- para que se expida sobre los resultados obtenidos en la traba de las mentadas cautelares y/o sobre el pedido del ejecutado persiguiendo el levantamiento o sustitución de las medidas oportunamente decretadas (cfr. art. 6 cit.).

Éste y no otro es el esquema normativo que rige la materia, sobre cuya conveniencia o inconveniencia no cabe a los jueces pronunciarse, salvo -aclaro- que medie un expreso pedido de inconstitucionalidad y la invalidez de la norma así sea dispuesto a tenor de los parámetros que para resolver la mentada tacha exigen tanto la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cfr. *in re* “N.340.XL Nuevo Cómputo S.A. c. Administración Federal de Ingresos Públicos s. Daños y Perjuicios”, sent. del 18-VI-2008 y sus citas) como el Alto Tribunal provincial (cfr. causa I.2223 “Medipharma S.A.”, sent. del 4-VI-2008, por mayoría) ¹⁸.

En cuanto a las facultades previstas en el artículo 14 del Código Fiscal, analizando la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Administración Federal de Ingresos Públicos c. Intercorp S.R.L. s. Ejecución fiscal” (sent. de 15-06-2010 -por mayoría-) la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata declaró la inconstitucionalidad de la facultad del Fisco de disponer embargos, inhibiciones o cualquier otra medida cautelar sobre bienes y cuentas del deudor, por sí y sin necesidad de esperar siquiera la conformidad del Juez ¹⁹.

7. Excepciones

Conforme lo dispone el artículo 9 de la Ley 13.406 las únicas excepciones oponibles son: a) Incompetencia de jurisdicción; b) Falta de personería en el ejecutante o sus representantes; c) Inhabilidad del título ejecutivo; d) Pago total documentado; e) Prescripción; f) Plazo concedido expresamente por acto administrativo y documentado; g) Pendencia de recursos concedidos con efecto suspensivo y h) Litispendencia.

Si bien el desarrollo de todas las excepciones oponibles (¿y

18 CCAMdP causa P-190-MP1 “Aguerrido Oscar Rolando” Sent. del 11-09-2008.

19 CCAMdP causa P-2761-BB1 “Polimed de Tres Arroyos S.A.” Sent. del 04-10-2014.

únicas defensas?) excede ampliamente el presente trabajo, considero oportuno analizar algunas cuestiones que se plantean respecto de alguna de ellas. Para esto utilizaremos especialmente fallos de la Cámara en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata.

a. Inhabilidad del título ejecutivo

Si bien es sabido que conforme lo establece el artículo 9 inc. c esta excepción "...deberá fundarse únicamente sobre las formas extrínsecas. En ningún caso los jueces admitirán en este proceso controversias sobre el origen del crédito ejecutado o legitimidad de la causa", este carril defensivo es utilizado -con distinta suerte- para introducir los planteos que no encuentran andamiaje en las diversas excepciones previstas. Veamos algunos supuestos:

-Es el conducto idóneo para planteos de inexistencia de deuda -total o parcial-, en aquellos supuestos en los que esta circunstancia surja palmaria de la prueba rendida, sin desnaturalizar el acotado marco del apremio (cfr. Cámara de la Apelaciones de Mar del Plata p-10-MP2 "Francano", sent. del 26-VII-2008; P-401-DO1 "Arbelaiz", sent. del 30-IX-2008). Tal posibilidad responde a la necesidad de evitar caer en un exceso ritual manifiesto incompatible con un adecuado Servicio de Justicia (cfr. doct. CSJN *Fallos*, 317:1759; 325:134; 326:1395; 329:4672 -del dictamen del Procurador General-; doct. S.C.B.A. causas Ac. 82.685, sent. de 23-XII-2003; Ac.95.170, sent. de 10-X-2007; Ac. 82.981, sent. de 09-X-2003; Ac.90.306, sent. de 04-V-2005; Ac. 92.798, sent. de 14-II-2007; cfr. argto. CAMP P-400-DO1 "Fernández", sent. del 2-IX-2008). También para cuando se desconoce la existencia de la deuda o se niega la calidad de deudor -es decir, cuando se hubiera podido deducir una falta de legitimación pasiva-²⁰.

20 SCBA, AC 79847 S 17-12-2003, Juez de Lázzari (OP) Carátula: "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Iratorza, Norman Horacio y otros s/Apre-

-Respecto a la discusión del procedimiento de formación del título ejecutivo la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata ha expresado que no habiéndose desconocido la existencia de la deuda no resulta posible declarar la inhabilidad del título ejecutivo atendiendo a los defectos de que pudiera adolecer el trámite administrativo llevado a cabo para su emisión (art. 9 de la ley 13.406) ²¹.

-En supuestos donde el Fisco provincial reclama deuda tributaria originada en una supuesta caducidad de un plan de pagos oportunamente convenido con el contribuyente, es necesario que el ejecutante identifique en el título, no sólo la norma impositiva que regula la mentada moratoria sino que brinde -al menos- una precisión suficiente sobre el plan suscripto por el apremiado, indicando en el cuadro "Observaciones" -entre otros aspectos- la fecha de acogimiento y la de caducidad, como

mio", SCBA, C 92395 S 1-10-2008, Juez Hitters (SD) Carátula: "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Farmacia Capello S.C.S. y otra s/Apremio", SCBA, C 104685 S 9-6-2010, Juez Kogan (SD) Carátula: "Municipalidad de Berazategui c/Banco de la Provincia de Buenos Aires s/Apremio", SCBA, C 109181 S 24-4-2013, Juez Hitters (SD) Carátula: "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Ríos, Andrés Néstor s/Apremio" SCBA, C 115808 S 30-10-2013, Juez Genoud (SD) Carátula: "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Cooperativa Farmacéutica Junín Limitada y otros s/Apremio".

21 CCAMdP causa P-297-BB1 "Lorenzo", Sent. del 18-11-2008. Expresó: "En punto de la valoración de las actuaciones administrativas de determinación de los créditos fiscales, cabe señalar que si bien existen precedentes en los que este Tribunal ha estimado su contenido, ello se ha dado en el marco de planteos de inexistencia total o parcial de deuda, los cuales -reitero- pueden ser introducidos por la vía de la excepción de inhabilidad de título (cfr. doct. esta Cámara *in re* P-406-MP2 'Calomeni', sent. del 9-X-2008). Ello así, toda vez que tal proceder no importa indagar en la causa del crédito fiscal, pues lo que se busca es evitar consagrar un fallo que obligue a pagar aquello que no es debido y no la revisión de los recaudos de validez del procedimiento administrativo desplegado por la Dirección Provincial de Rentas (...) En tal sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que la excepción de inhabilidad de título que se funda en el incumplimiento de trámites administrativos previos a la expedición de los certificados de deuda no puede ser atendida (cfr. doct. C.S.J.N. *in re* O.725.XL 'Obra Social para la Actividad Docente', sent. de 22-IV-2008)".

también las cuotas canceladas y las que, impagas, motivaron la baja del acuerdo de refinanciación de deuda ²².

-En relación con la falta de legitimación pasiva de los socios, fundado en la inconstitucionalidad de los artículos del Código Fiscal, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata expresó en la causa “Ferretería Argentina S.R.L.” que excedían el marco de la excepción en análisis ²³.

22 CCAMdP causas P-1295-BB1 “Fisco c. Martín” y P-261-BB1 “Fisco c. Martini Distribuciones y otro”, ambas sent. del 08-09-2009. En la causa P-908-BB1 “Palazzolo” Sent. del 22-12-2009 expresó: “Los mentados recaudos no conllevan introducirse en el origen o causa de la obligación tributaria; su exigibilidad en el apremio responde únicamente a la necesidad de verificar la ‘existencia de la suma total del crédito o de sumas parciales’ [art. 9 inc. c) último párrafo de la ley 13.406], circunstancia a corroborar por los jueces como una de las formalidades extrínsecas de la cartular. La correcta individualización del plan de pagos caduco, con su capital e intereses, es lo que permite a los contribuyentes -en suma- articular adecuadamente las restantes defensas admitidas por la ley 13.406 (cfr. doct. esta Alzada causa P-1121-MP2 ‘Fisco c. Herrera’, sent. de 12-II-2009, entre otras).

De tal modo, habiendo mediado negativa de deuda al momento de contestar la intimación de pago, la indefensión pregonada por el apremiado en cuanto a la imposibilidad de conocer los conceptos tributarios por los cuales se lo pretende ejecutar resulta fehacientemente acreditada, y por tal razón, estimo que -en esta parcela- la excepción de inhabilidad del título ejecutivo (...) opuesta por el demandado debe prosperar”.

23 CCAMdP causa P-807-BB1 “Ferretería Argentina S.R.L.”, del 26/02/2009, expresó: “En la especie, el coejecutado (...) al blandir la defensa de inhabilidad de título a fs. 65/66, lo hace argumentando su falta de legitimación pasiva para ser demandado en forma personal por el cobro compulsivo de impuestos supuestamente adeudados por Ferretería Argentina S.R.L. ‘ante la evidente inconstitucionalidad de las normas que invoca el Fisco como fundamento de la responsabilidad personal que [le] asigna’.

Así, en el *sub examine*, la admisión o rechazo de la defensa articulada no depende de la palmaria constatación por los jueces de *circunstancias fácticas* que permitan formar convicción en cuanto a que no pesa sobre el apremiado obligación de responder por el tributo exigido (v.g. transferencia del dominio anterior al devengamiento del tributo; formal y previa baja como contribuyente del impuesto, cese definitivo de la actividad gravada con anterioridad a los períodos fiscales exigidos; entre otros posibles supuestos), sino que la desvinculación procesal pretendida -articulada mediante el planteo de inhabilidad de título- exige de una actividad jurisdiccional que largamente excede aquella

b. Pago documentado

El pago ante las entidades crediticias seleccionadas por la Administración es el mecanismo usual tanto para cancelar impuestos como para acreditar tal circunstancia y, por ende, resulta contrario al deber de lealtad exigir al contribuyente mayores recaudos para justificar su cumplimiento (conf. argto. S.C.B.A. causa Ac. 85.553 “Rossiter”, sent. de 21-III-2004). (Sent. del 11-11-2008 causa P-348-BB1).

Asimismo, si bien el pago parcial no está previsto como excepción puede ser opuesto, debiendo descontarse los períodos pagos.

c. Prescripción

Respecto de los artículos del Código Fiscal que legislan acerca del instituto de la prescripción, la Excma. Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata expresó: “...es necesario tener presente, como punto de partida, la doctrina sentada tanto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la denominada causa ‘Filocrosa S.A.’ (Fallos, 326:3899) como por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires (causa C. 81.253 ‘Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta’, sent. del 30-V-2007, entre otras) -invocada por los recurrentes en sus libelos

faena -como bien lo puso de resalto el Fisco en su responde de fs. 104/108- al importar adentrarse en un proceso intelectual diverso, como lo es la comprobación de una repulsa constitucional de las normas fiscales locales que fijan la responsabilidad tributaria del excepcionante, respecto de una deuda fiscal imputada a otro sujeto apremiado -Sociedad de Responsabilidad Limitada- el que ni siquiera opuso excepciones a la pretensión del ejecutante (cfr. Apartado Tercero de los ‘Autos y Vistos’ de la sentencia apelada). En suma, la hipótesis excepcional de admisibilidad de este tipo de defensas depende de que el tema constitucional sea susceptible de resolverse con las constancias del expediente o sin necesidad de mayores despliegues probatorios (arg. doct. Excma. Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial del Depto. Judicial San Martín, Sala I *in re* ‘Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Credi Paz S.A. s. Premio’, sent. del 04-12-2003), lo que no acontece en autos”.

recursivos-, en cuanto reconocieron que en virtud de lo normado por el art. 75 inc. 12° de la Constitución Nacional es potestad del legislador nacional -facultado a dictar los Códigos de fondo- regular los aspectos sustanciales del régimen general de las obligaciones y -en consecuencia- sus modos de extinción, estando vedado a las jurisdicciones locales dictar reglas incompatibles con las consagradas en aquellos códigos, correspondiendo recordar también que la obligatoriedad de acatamiento de la doctrina emergente de tales precedentes por parte de los tribunales inferiores ha sido consagrada por la Corte Suprema de la Nación (*in re* ‘Casa Casmma S.R.L.’, sent. del 26-03-2009), fallo -este último- donde el Superior Tribunal nacional reiteró los fundamentos dados en el fallo ‘Filcrosa’, siendo ésta, por lo tanto, la última opinión jurisdiccional en la materia que merece deferencia [cfr. doct. esta Cámara causas P-1074-BB1 ‘Patagonia Motors S.A.’, sent. del 15-IX-2009; P-1598-MP1 ‘Capiel’, sent. del 9-II-2010; P-1756-BB1 ‘Calabro’, sent. del 04-V-2010].

Queda claro entonces que es el Estado Nacional quien ostenta la potestad de regular lo concerniente al vínculo obligacional entre acreedores y deudores (art. 75 inc. 12° de la Const. Nac.), siendo la fijación del plazo de prescripción de las obligaciones, el modo de computarlo y las causales de suspensión e interrupción -entre otros aspectos- facetas diversas de aquella misma facultad, por lo que, conforme la regla de jerarquía normativa establecida en el art. 31 de la Constitución Nacional, los Estados provinciales deben adecuar su regulación a las pautas establecidas en el Código Civil (causa P-2146-MP2, Sent. del 7/12/2010, ‘Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Tío Juan SRL y otros s/Apremio Provincial”).

Asimismo, ha entendido que la declaración de inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal citadas, se justifica cuando su aplicación importe un indebido alongamiento de los plazos de prescripción consagrados en el Código Civil (Conf. causa P-1890-BB1 CCAMdP “Expreso Interfrío S.A.” y P-2531-BB1 CCAMdP “Fioriti Garaban S.R.L.”).

En relación con la multa ha señalado que el Código Fiscal establece un lapso único y común para determinar los incum-

plimientos e imponer las consecuentes multas, término idéntico para reclamar judicialmente su pago, cuyo *dies a quo* (igual para el ejercicio de la prerrogativa sancionatoria y para el cobro judicial de la sanción pecuniaria) resulta previo a que las multas se tornen judicialmente exigibles, desde que el contribuyente recién se encuentra en mora para el cumplimiento de la sanción económica una vez transcurridos quince (15) días desde que adquirió firmeza la resolución administrativa que las impuso [cfr. arts. 3956 del Código Civil y 59 del Código Fiscal -t.o. 1999-]. (cfr. CCAMdP P-3962-BB1 “Scoppettuolo”, sent. del 12-IX-2013).

Asimismo, aseveró que el punto de inicio para computar el plazo de prescripción en cuestión establecido en el art. 120 del Código Fiscal (t.o. 1999) -actual art. 157, t.o. 2011-, es el 1º de enero siguiente al año en el cual tuvo lugar la conducta reprochada que motivó la aplicación de las multas ejecutadas y que ello “...no restringe los derechos acordados por el Código Civil, desde que no provoca un indebido alongamiento del término para reclamar judicialmente el pago de las mentadas sanciones pecuniarias [arg. doct. C.S.J.N. *Fallos*, 176:115; 180:96; 183:143; 200:444; 220:202; 226:727; 227:100; 268:544; 276:401; 284:319; 285:209; 301:709; 304:163; 316:2182 y 326:3899]” (fallos citados por la CCAMdP en la causa P-3962-BB1 “Scoppettuolo”, sent. del 12-IX-2013).

d. Litispendencia

En este punto es importante destacar que conforme tiene dicho la jurisprudencia no existe litispendencia allí donde uno de los procesos es de ejecución y el otro es de conocimiento pleno. Es decir que la pretensión anulatoria contra el acto administrativo que le brinda sustento a los títulos ejecutivos resulta escindible de su proceso de ejecución -juicio de apremio-²⁴.

24 SCBA B 72197 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Clínica y Maternidad del Sagrado Corazón y otros, Medisis - UTE y otros s/Apremio pro-

e. Pendencia de recurso

El Código Fiscal establece dos tipos de recursos contra las resoluciones dictadas por la Autoridad de Aplicación en uso de las atribuciones conferidas por los arts. 39 bis y 50 del Código Fiscal: a) el de reconsideración y, b) el de apelación ante el Tribunal Fiscal (conf. CCAMdP causa P-1396-AZ1 “Della Maggiora”, sent. de 27-VIII-2009); ambos remedios con distintos requisitos de admisibilidad (v. arts. 107 y 109 del C. Fiscal), aunque con *idénticos efectos en cuanto a la obligación de pago*, esto es, *su suspensión*. Por ello la presentación de alguno de estos recursos sirve para fundar la excepción en análisis ²⁵.

8. *Cuestiones curiosas*

En el proceso de apremio se presentan particularidades que muchas veces requieren interpretaciones flexibles del marco procesal aplicable, ello a fin de no generar situaciones que conlleven una denegación de justicia (ya sea por un formalismo

vincial. Conflicto de competencia art. 7 inc. 1º, ley 12.008” Sent. del 05/03/14.

25 CCAMdP causa P-1795-MP2 “Duch”. Sent del 11-05-2010. Expresó: “De tal modo, una adecuada hermenéutica del *procedimiento recursivo especial* regulado en los arts. 104 y ccdtes. del Código Fiscal permite concluir que la sola interposición del recurso de reconsideración [o en su caso de apelación] acarrea la suspensión de la obligación de pago de la gabela.

Lo anterior, no importa desconocer el principio general que, recogido en el artículo 110 del Decreto Ley 7647/70 y 130 bis del Código Fiscal, asigna eficacia a los actos de la Administración con independencia de que hubieran sido impugnados en sede administrativa [argto. art. 98 inc. 2 del Dec. Ley 7647/70]. Empero, en la especie, *existe un procedimiento recursivo especial que, contenido en los arts. 104 y ssgtes. del Código Fiscal, dispone que la sola articulación del remedio de reconsideración [o de apelación] suspende la obligación de pago del tributo* [argto. art. 106 párrafo primero del Código Fiscal, doct. esta Cámara causa A-628-NE0 ‘Vagnini’, sent. de 19-V-2009].

Así, interpuesto por la accionada un recurso de reconsideración con fecha 29-10-2008, que no ha merecido tratamiento ni resolución alguna y que posee entidad para suspender la obligación de pago de la deuda reclamada, no puedo sino tener por configurada en la especie la defensa de pendencia de recurso recogida en el art. 9 inc. g) de la ley 13.406”.

extremo que paralice el juicio o por soluciones que no se correspondan con la verdad material del caso). Así, sólo a modo de ejemplo y sin pretender agotar los supuestos, destaco:

-Teniendo en cuenta los modos normales y anormales de terminación del proceso (ej. sentencia de trance y remate, desistimiento, allanamiento, transacción, conciliación y caducidad), ¿puede terminar el proceso más de una vez ²⁶?

-Dentro del supuesto anterior es común que la parte actora desista del juicio después de tener una sentencia de trance y remate favorable con costas a la demandada. Surgen las siguiente incógnitas: ¿puede hacerlo?, ¿hay que conferir traslado aunque no esté presentado el demandado?, ¿qué pasa con las costas del desistimiento y con las de la sentencia?, ¿pone alguna traba el artículo 21 de la Ley 6716 respecto al levantamiento de la cautelar trabada? ¿y la tasa de justicia quién la paga?

-Apremio iniciado contra “Sucesores de...”. ¿Se tarta de una sociedad o de una persona física, es posible trabar la demanda de esta forma? ²⁷.

-El domicilio que figura en el anexo del Título Ejecutivo ¿es domicilio fiscal o sólo lo es el que figura en el casillero correspondiente del Título Ejecutivo? ¿Puede el apoderado denunciar un domicilio fiscal distinto del que surge del Título Ejecutivo?

-Desestimación *in limine* de excepciones ¿Cuál es el alcance de “inmediatamente dictará sentencia” la que será inapelable? ¿Es apelable el despacho de desestimación? ²⁸.

26 CCAMdP causa “Cano” P-1693-BB1 Sent. del 04-05-2010.

27 CCASN causa 1778/2014 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Sucesores de Ipharraguerre Rodolfo s/Apremio” Sent. 21-04-2014.

28 El artículo 10 de la Ley 13.406 dispone: Las excepciones deberán ser opuestas y fundadas por el demandado en el mismo escrito en que se articulen y acompañarse la totalidad de la prueba documental que obre en su poder y ofrecer la restante de la que intente valerse.

El juez desestimaré sin sustanciación alguna las excepciones que no fueren autorizadas por esta ley o que no se hubieren opuesto en forma clara y concreta,

-Constitución de domicilio del demandado en los estrados del juzgado: ¿Existe la cédula a los estrados del juzgado o la notificación es ministerio ley? ²⁹.

-En el caso de subastas: ¿es razonable realizar la venta forzosa solamente con un informe de dominio? Asimismo, si el actor puede designar al martillero, ¿no debería ser un especialista que facilite el trámite de la subasta?

-En relación con la caducidad de instancia: ¿Cuál es el alcance y apercibimiento de lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 13.406 con relación a que no se proveerán escritos que contesten la intimación si no se acompaña la pertinente instrucción emanada del Fiscal de Estado? ³⁰.

-¿Cuál es el momento procesal para la regulación de honorarios? ¿Se privilegia el cobro del tributo antes que los hono-

cualquiera fuere el nombre que el ejecutado les hubiese dado e inmediatamente dictará sentencia de trance y remate.

Esta sentencia será inapelable.

Si las defensas opuestas fueren de puro derecho o se fundaren exclusivamente en constancias del expediente judicial o no se hubiere ofrecido prueba, previo traslado al actor, se resolverán las mismas, sin abrir la causa a prueba.

29 El artículo 13 de la Ley 13.406 dispone: Cuando se hubieren opuesto excepciones legítimas o se hubiere rechazado total o parcialmente la acción, podrán interponerse contra la sentencia en forma fundada y dentro de los cinco (5) días de notificados personalmente o por cédula, recurso de apelación. La actora podrá apelar siempre que no se acogiera en forma íntegra su pretensión. El demandado que no se hubiera presentado quedará notificado ministerio ley en los estrados del juzgado de la sentencia de trance y remate así como de todas las resoluciones que a posteriori se dicten en la causa.

30 El artículo 19 de la Ley 13.406 dispone: Los jueces intervinientes no proveerán escritos en los que se desista de la acción y/o del derecho, o en los que los apoderados fiscales respondan a la intimación del artículo 18 bis, sin que se acompañe a las actuaciones la pertinente instrucción en tal sentido, emanada del Fiscal de Estado o del funcionario a quien éste hubiere delegado esas atribuciones. Sería peor el remedio que la enfermedad, si no se puede proveer, y no se subsana el defecto en el plazo, se podría tener por no presentado el escrito de impulso y así decretar la caducidad del apremio.

rarios del apoderado fiscal? ¿Cuál sería la interpretación integral de las normas involucradas? ³¹.

-¿Hay un plazo para realizar la diligencia de intimación de pago? De ser así ¿qué pasa cuando no se cumple?, ¿cuál sería la segunda diligencia válida? ³².

31 El artículo 15 de la Ley 13.406 dispone: Encontrándose firme la sentencia de remate todo traslado se notificará por cédula a librar por Secretaría y será de dos (2) días hábiles.

La actora procederá a practicar liquidación de capital, intereses y costas. Aprobada la liquidación por el Juez se transferirán a la cuenta que denuncie la actora las sumas líquidas embargadas y posteriormente se regularán honorarios profesionales.

Si no existieren sumas líquidas o fueren insuficientes se procederá a la venta de los bienes embargados del deudor o a embargar nuevos bienes que denuncie la actora conforme se prevé en los artículos 16 y siguientes.

A los fines de la venta en subasta se designará martillero al que proponga el actor, por auto, que se notificará en la forma prevista en el artículo 133 del Código Procesal Civil y Comercial. El ejecutado sólo podrá recusar con causa al martillero dentro del tercer día de notificada su designación.

Se exceptúa de lo previsto en el presente artículo y concordantes, la ejecución de sentencias de remate que hubieren sido dictadas en apremios por créditos fiscales provenientes de tributos cuya autoridad de aplicación sea la Dirección Provincial de Rentas, en cuyo caso, la ejecución de la sentencia podrá ser llevada a cabo, a opción del actor, conforme lo previsto en el Código Fiscal -Ley 10.397 y modificatorias-.

32 El artículo 24 de la Ley 13.406 dispone: Las intimaciones de pago que deban practicarse se efectuarán en el domicilio fiscal del deudor conforme lo preceptúa la Ley 10.397.

En caso de no encontrarse por cualquier motivo al ejecutado se hará entrega del mandamiento a quien allí se domicilie o se fijará en la puerta de acceso al domicilio o en la general del edificio si no se permitiere su ingreso.

El plazo para llevar adelante validamente la primera diligencia de intimación de pago será de cuarenta (40) días hábiles a contar desde la traba de la primera medida cautelar. Si intimado de pago fuera de ese plazo el contribuyente compareciere judicialmente se convalidará la diligencia.

De verificarse el supuesto descripto en el segundo párrafo la actora podrá optar por efectuar una nueva intimación de pago. En tal caso cualquiera sea su resultado se reputará al ejecutado intimado de pago el día en que se diligencie este segundo mandamiento optativo.

Todas las notificaciones posteriores se harán en el domicilio constituido procesalmente conforme a los artículos 40 o 41 del Código Procesal Civil y Comercial.

-¿Es realmente una buena opción depositar en una cuenta judicial el monto que se reclama con más lo presupuestado y así solicitar el levantamiento de las cautelares?

Reiterando que la enumeración efectuada no agota los supuestos posibles, destaco un caso que suele darse frecuentemente en la práctica y que genera innumerables inconvenientes a las partes, especialmente a la demandada. Me refiero al último supuesto, es decir el depósito judicial de las sumas reclamadas con más lo presupuestado para intereses y costas a fin de dar por satisfecho el crédito fiscal y lograr el levantamiento de las cautelares trabadas. Definitivamente no es una buena opción, aunque debería serlo. Ello toda vez que el pago para ser válido debe ser completo, y difícilmente con ese depósito se llegue a cubrir todos los rubros, especialmente si ha transcurrido un plazo prolongado desde el inicio de las actuaciones. Por ello, y de no discutir la demandada la deuda reclamada, lo conveniente es realizar un acuerdo de pago con el apoderado fiscal a fin de cancelar todos los rubros reclamados -incluyendo honorarios y tasa de justicia y contribución sobre tasa de justicia- para lograr rápidamente el levantamiento de las medidas cautelares trabadas.

Destaco que generalmente este último camino es el menos costoso para el contribuyente demandado, toda vez que -más allá del ahorro de tiempo procesal- aun en el supuesto de abonar el monto máximo de honorarios, le permite obtener los beneficios de la moratoria vigente al momento del acuerdo.

A los efectos de cualquier notificación, de practicar embargos, de intimar de pago o secuestros, el actor podrá proponer oficiales de justicia ad hoc, quienes actuarán con las atribuciones y responsabilidades de los titulares y podrán aceptar el cargo en el mismo escrito en que son propuestos, posteriormente o al momento de retirar la cédula o el mandamiento.

Los jueces podrán autorizar notificaciones por telegrama colacionado, carta documento o cualquier otro medio fehaciente, a solicitud del actor y en este caso, servirá como suficiente prueba de la notificación al ejecutado el recibo especial que expida la empresa a cargo del servicio público de correos y telecomunicaciones, contándose los términos a partir de la fecha consignada en el mismo.

Ello no obsta a que sería saludable para llegar al mismo fin -es decir ejecución de la sentencia, pago de las costas y levantamiento de las medidas cautelares- un acceso sencillo a la liquidación de la deuda, tanto para el deudor, cuanto para el acreedor, así como para el propio Juzgado.

III. La importancia del apremio para el fuero contencioso administrativo

A diez años de la puesta en marcha del fuero contencioso administrativo no es difícil afirmar que el apremio, lejos de significar una traba a la implementación, gestión y consolidación del fuero, devino indispensable para su funcionamiento.

En primer término y como dato objetivo destaco que el número de causas de apremio en los juzgados contencioso administrativo bonaerense ³³ representa aproximadamente el ochenta por ciento (80%) ³⁴ de los juicios totales iniciados.

Así, solamente tomando los datos parciales que brinda el sistema INFOREC, de las trescientas treinta y tres mil setecientas veinte nueve (333.729) causas iniciadas, doscientas ochenta y tres mil seiscientos cuatro (283.604) causas son apremios.

Esto le permitió al fuero tener más empleados y funcionarios, hacerse conocido entre letrados y ciudadanos, requerir infraestructura acorde al número de causas, entre otras cuestiones.

Sin lugar a dudas ese volumen de causas significa un esfuerzo para poder cumplir con los plazos procesales de la totalidad de los juicios. Tal vez el uso correcto de lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley 13.406 en cuanto a que las resoluciones de mero trámite o providencias que no causen estado pueden

33 Según estadísticas publicadas en la pagina www.scba.gov.ar.

34 Este porcentaje varía según el año y el Departamento Judicial, oscilando entre -aproximadamente- el 64% y el 93%, y el 75 % y el 95%, respectivamente.

ser suscriptas por el Secretario o Auxiliar Letrado, o la prevista Secretaría de apremio, sirva de ayuda para agilizar los trámites del proceso.

La utilización de modelos uniformes de demanda, despachos, oficios y mandamientos, permite estandarizar el proceso y lograr así mejores resultados en calidad de trabajo y tiempos de respuesta. Los protocolos de actuación también son una buena herramienta de gestión que facilita la tarea en procesos masivos como el apremio.

En tal sentido, se orienta la implementación del expediente electrónico para el juicio de apremio provincial. El tiempo dirá cuánto beneficiará esta herramienta al proceso y a la Justicia en su conjunto.

En segundo lugar, destaco que conforme lo dispone el artículo 2 inc. 5 del CCA, las controversias relacionadas con la aplicación de tributos provinciales o municipales son competencia del fuero contencioso administrativo.

No obstante ello, si bien es cierto que la ejecución de los tributos provinciales es -como ha sido dicho- competencia del fuero contencioso administrativo, no ocurre lo mismo con la ejecución de los tributos municipales. Es decir, la controversia sobre la aplicación de tributos municipales es competencia del fuero pero la ejecución de las deudas originadas en tales tributos no lo es.

Por ello y sin entrar en el análisis del juicio ordinario posterior -anterior o simultáneo- destaco que para el contribuyente demandado es útil que quien por ley resuelve las controversias tributarias, resuelva también su ejecución.

Es más, creo conveniente -aunque hoy no es así ³⁵- que quien entiende en el apremio debe también entender en el juicio donde se debata -con mayor amplitud- lo que se ejecuta por el apremio (solución que sí consagra el art. 6 inc. 6 del CPCC).

Por eso yendo por fuera de la ley y sólo como una idea (obviamente adaptando los recursos necesarios para su adecua-

35 Conf. art. y SCBA B 72197 sent. 5/3/2014.

do cumplimiento, entre otros personal e infraestructura), deberían tramitarse todos los apremios en donde el fuero contencioso administrativo sea competente para entender en el fondo del tema debatido -tributos municipales, multas, cargos deudores, entre otros-, atento la improrrogabilidad de la competencia contencioso administrativa en razón de la materia.

IV. Conclusión

Si bien aún resta mejorar en muchos aspectos, estos diez años de implementación del fuero contencioso administrativo han demostrado que es posible la gestión efectiva del proceso de apremio, compatibilizando las garantías de los contribuyentes demandados y la necesidad de quien acude a la Justicia para hacer efectivo el cobro de una deuda.

LA SUPERPOSICIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN ARGENTINA, EL PROBLEMA DE LA DOBLE Y MÚLTIPLE IMPOSICIÓN ENTRE LOS TRES NIVELES DE GOBIERNO: NACIÓN, PROVINCIAS Y MUNICIPIOS

Bruno M. TONDINI

SUMARIO: I. Introducción.- II. La doble imposición y las formas de división de las competencias tributarias. Aspectos teóricos y conceptuales.- III. La competencia interjurisdiccional: su análisis económico para conjugar la doble imposición.- IV. Descentralización tributaria: la experiencia internacional.- V. La distribución de las potestades tributarias en la Constitución Argentina.- VI. La doble imposición en nuestro sistema tributario, su reconocimiento por la CSJN desde antaño y los mecanismos existentes para resolverla. a) Ley de coparticipación federal (LCF). b) El Pacto Fiscal Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. c) Ley de convenio multilateral (CM).- VII. El avance de los municipios en la utilización de diferentes instrumentos tributarios.- VII. Análisis de la jurisprudencia de la CSJN “Pan American Energy Llc. Sucursal Argentina c/Chubut y Estado Nacional s/Acción declarativa”.- IX. Conclusión

I. Introducción

La coexistencia de Estados, sean que éstos estén en un mismo o diferente nivel, con poder tributario genera la posibilidad de múltiple imposición. Por ello, luego de haber analizado durante años la situación a nivel internacional, en el presente trabajo me he planteado hacerlo desde el prisma interlocal. Para iniciar, estimo pertinente hacer una breve reseña de la distribución tributaria como introducción para acto seguido avanzar sobre doble imposición en forma conceptual, ya que existen dos vertientes, la internacional y la local. Sin dudas, la doble imposición genera la necesidad de un análisis teórico

y conceptual de las diferentes técnicas que se pueden adoptar para evitarla, para luego pasar a desarrollar en concreto la distribución de la potestad tributaria en la Constitución Argentina.

Una de las características del Estado federal suele ser la preexistencia de soberanía en los Estados miembros que, a través de la Constitución, delegaron facultades en el gobierno federal. Desde ese punto de vista no son propiamente federales, por ejemplo, los sistemas de Canadá, Sudáfrica o Venezuela, toda vez que enumeran una lista de derechos propios de las provincias o Estados miembros, quedando a favor del Estado central los poderes residuales.

Nuestro régimen federal de organización estatal hace que coexistan en un mismo territorio distintos planos o niveles de gobierno: la Nación con facultades definidas y expresas otorgadas por las provincias, y estas últimas con aquellas no delegadas a la Nación. Por último, los municipios, con las potestades que cada una de sus respectivas provincias les asignen. Por ello y fruto de la mencionada "coexistencia", se encuentra la necesidad de delimitar el alcance y contenido de las competencias y potestades de cada uno de ellos. Esta delimitación y distribución de las potestades tributarias de cada nivel de gobierno constituye uno de los problemas de más difícil solución en todo régimen federal.

Esta problemática nos lleva además a desarrollar un capítulo en el cual se desande la distribución del poder entre Nación y provincias, un acápite que es la razón última de nuestro trabajo, que es la posibilidad de doble imposición tributaria entre las provincias y los municipios. Por ello, nos adentraremos en la potestad tributaria municipal, adelantando que hoy en día no está en discusión si en la Republica Argentina los municipios están jurídicamente habilitados para establecer impuestos, sino que su óbice gira en torno a que los mismos no incurran en superposiciones con las potestades del gobierno federal o provincial.

Tampoco podemos excluir la importancia del presente y su relación con el aspecto financiero que en nuestro país fue

puesto de manifiesto por los Constituyentes de 1853 en la organización del Estado Argentino.

Esta misma motivación se observa en la actualidad, ya que son escasas las jurisdicciones provinciales que superan su sostenimiento financiero con recursos propios en general y tributarios, lo cual implica, sin dudas, un efecto dominó en la afectación y consecuentes dificultades que tienen las unidades inferiores que son los municipios.

Señala MACÓN que la crítica a la debilidad de los sistemas provinciales y municipales actuales es sin duda correcta (MACÓN, 2003:2). Por ejemplo, recurriendo a las comparaciones cuantificadas, las provincias argentinas autofinancian menos del 40% de sus gastos, como promedio ponderado, con gran dispersión. Algunas provincias con menos del 10%, es decir, su sistema tributario es prácticamente inexistente. Ciertamente hay sistemas fiscales federales en los cuales la autofinanciación -en términos absolutos- es menor que en la Argentina. Así ocurre en México y en Venezuela, por ejemplo. Pero ambos países son menos descentralizados en el gasto. En los países federales con similar nivel de descentralización del gasto que Argentina, por ejemplo Brasil y Estados Unidos, los niveles inferiores de gobierno tienen mayor grado de autofinanciación.

A medida que los servicios brindados por las comunas fueron aumentando (coincidimos con GAMMACURTA, 2012:2), en paralelo se crearon tasas municipales con la intención de financiar esos gastos. En la actualidad, en los municipios del país hay más de 130 tasas diferentes, con un promedio de unas 20 por distrito, según se desprende de un informe realizado por el Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF). Esta situación repercute en un incremento de la presión fiscal sobre los contribuyentes, y pone de manifiesto la necesidad de retomar la dilatada discusión por la coparticipación, algo que para muchos jefes comunales ya resulta impostergable.

II. La doble imposición y las formas de división de las competencias tributarias. Aspectos teóricos y conceptuales

La condena a toda tributación múltiple ha sido generalmente aceptada, señala SORONDO, aunque no siempre han sido expuestas con suficiente claridad las razones en que se basa tal condena (SORONDO, 2000:1). Existe un extenso número de trabajos sobre las maneras de evitar la doble imposición y refinados procesos y procedimientos técnicos han sido recomendados o puestos en juego para lograr tal resultado. Tales trabajos han tenido por obvia la respuesta al problema. La doble tributación es mala por ser simplemente doble tributación. Sin embargo el criterio de condenación absoluto e indiscriminado, ha sufrido ciertas modificaciones ante elaboraciones más cuidadosas del problema. Según BLOCH y HEILEMANN, “es dudoso que la superposición de impuestos de varias autoridades gubernamentales se considere perjudicial por sí misma y es aun más dudoso todavía que sea siempre restrictiva del comercio internacional” (BLOCH y HEILEMANN, 1946:1158).

La doble imposición se presenta cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos o más veces por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo y por parte de dos o más sujetos con poder tributario (VILLEGAS, 1996:44).

Dentro de las diferentes divisiones de este concepto se encuentran, por un lado, la doble imposición internacional, y por el otro, la doble imposición interna. Las principales diferencias entre ambas resultan de los sujetos activos intervinientes y las ramas del Derecho que abordan sus relaciones en forma consecuente.

La doble imposición internacional sugiere inmediatamente la idea de a) dos Estados con personalidad jurídica en el orden internacional que imponen; b) un mismo impuesto cobrado por cada uno de ellos; c) sobre un mismo hecho imponible. Todo ello regulado por el Derecho Internacional. Los dos últimos elementos son comunes a la doble imposición interna.

Por ello, son de profunda utilidad los estudios realizados en el ámbito internacional a la hora de desarrollar las diferentes técnicas para evitarla, dado que surgen de una misma necesidad, la necesidad de lograr una coordinación fiscal, política y financiera entre los diferentes niveles de Estado, de manera que puedan lograr un ejercicio razonable de las potestades tributarias que sustentan.

Señalan CHIRICO, BASILE y CHICOLINO, que la doctrina ha desarrollado varios sistemas para solucionar este problema y lograr una coordinación financiera eficiente, entre las que se pueden nombrar (CHIRICO, BASILE y CHICOLINO, 2012:2):

1. La separación de fuentes, sistema por el cual se reserva a cada nivel de gobierno fuentes determinadas de recursos para ser explotadas.

2. La concurrencia de fuentes, en el que todos los niveles de gobierno pueden gravar las mismas fuentes tributarias, aun aplicando sistemas legales independientes. Este sistema tiende a plantear problemas de superposición impositiva, doble o múltiple imposición, y hace necesaria la adopción de medidas que eviten o minimicen tales efectos.

3. El sistema de cuotas adicionales o suplementarias, que permite que un nivel dicte libremente la norma que establece el tributo, dejando que otro nivel gubernamental -inferior o superior- aplique alícuotas suplementarias a ese tributo recaudado por el otro nivel, para lo que normalmente se establecen topes.

4. Las asignaciones, subvenciones o transferencias, mecanismos en los cuales, por ejemplo, la recaudación la realiza el nivel nacional superior, y asigna parte de ella a niveles inferiores, o -a la inversa- recauda el nivel inferior y asigna parte de ella a niveles superiores, pudiendo estas asignaciones ser condicionadas a la prestación de ciertos servicios o funciones, o no estar sujetas a condicionamientos.

5. Los sistemas de créditos fiscales, que se verifican cuando un nivel computa como pago a cuenta de un tributo propio el pago que el sujeto haya hecho de un tributo de otro nivel.

6. Los sistemas de deducción fiscal, que consisten en que un nivel permita deducir de la base imponible de sus tributos importes que el sujeto haya abonado por tributos de otro nivel.

Ninguno de estos métodos se aplica en forma pura y exclusiva, siendo lo más habitual la existencia de sistemas de coordinación fiscales que toman elementos de varios de ellos. Los métodos de mayor relevancia, al menos por su aplicación práctica en nuestro país, son los de separación de fuentes, concurrencia de fuentes y el de coparticipación.

III. La competencia interjurisdiccional: su análisis económico para conjugar la doble imposición

Desde un punto de vista económico, la competencia interjurisdiccional -u “horizontal” en la terminología de LOWESTEIN- entre distintos niveles de gobierno conduce a una asignación eficiente de los recursos (PORTO, 2003: 349).

Tanto en la formulación de TIEBOUT como en la escuela de la Public Choice, donde destacan STIEGLER, BUCHANAN, TULLOCK y BECKER, entre otros, la competencia interjurisdiccional es visualizada como un mecanismo que promueve la asignación eficiente de los recursos, al tiempo que constituye un freno o control significativo a la concentración discrecional del poder estatal (BUCHANAN y TULLOCK, 1995:122).

El objetivo de la escuela de la Public Choice es ofrecer una teoría económica de la política, extendiendo la idea formulada por Gary BECKER de la unidad del comportamiento humano, de donde las personas que participan en los procesos de decisión colectiva (votantes, políticos, etc.) son las mismas personas que intervienen en el mercado.

Los electores premiarán o castigarán a una autoridad reeligiéndola según evalúen su actitud y eficiencia administrativa y serán al mismo tiempo más responsables de sus propias decisiones. Desde otro punto de vista, la eficiencia se ve favorecida en tanto cada comunidad elegirá el esquema ingreso-gasto más conveniente (MERCADO PACHECO, 1994:133).

También el denominado “teorema de la descentralización” de OATES pretende demostrar que con iguales costos para los distintos niveles de gobierno, el suministro de un bien público por los gobiernos subnacionales promueve una mayor eficiencia del gasto público, puesto que permite un mayor ajuste entre las preferencias de los consumidores y las cantidades ofrecidas de dicho bien. En este sentido y en ausencia de economías de escala por la existencia de costos distintos, dicho teorema permitiría decidir sobre las competencias y los recursos que le correspondería a cada nivel de gobierno conforme al criterio de optimización de PARETO (AGHON, 1996:49).

La competencia interjurisdiccional puede generar un sistema de asignación eficiente pero inequitativo. Es en este ámbito donde cobra su dimensión el principio de subsidiariedad fiscal, que puede explicitarse como un correctivo de externalidades mediante la aplicación de determinados principios y, principalmente, a través de las transferencias desde los niveles superiores de gobierno. El principio de subsidiariedad del Estado, entendido como aquel en que el Estado sólo debe asumir aquéllas actividades que la actividad privada no pueda prestar, se traslada a la subsidiariedad fiscal entendiendo que el Estado central (en nuestro caso el gobierno federal) sólo debe atender las prestaciones que no puedan atenderse a nivel de las unidades políticas menores. Recomienda que la provisión de un bien público local sea hecha por el nivel de gobierno más cercano posible a las respectivas comunidades y, en esencia, postula que corresponde al nivel central de gobierno brindar lo que el nivel subnacional no puede otorgar.

IV. Descentralización tributaria: la experiencia internacional

La experiencia internacional muestra alternativas que son afectadas por los componentes políticos, históricos y culturales de cada sociedad. Normalmente los gobiernos nacionales retienen las funciones que afectan a la comunidad en

su conjunto, como la seguridad, relaciones internacionales, preservación del orden interno, políticas macroeconómicas, etc.

El análisis de ejemplos extranjeros no podrá darnos la solución ideal, sino elementos para guiarnos en nuestra elección, la que estará condicionada por otros factores.

Canadá

En este país la Constitución marca los lineamientos de la estructura tributaria. El gobierno federal tiene la facultad de recaudar por cualquier modo o sistema de imposición, mientras las provincias sólo pueden hacer uso de la imposición directa dentro de sus jurisdicciones.

Canadá tiene instrumentado un sistema de transferencias intergubernamentales de recursos, que articula las necesidades de las provincias en su conjunto, y las de aquellas con menor capacidad fiscal en particular. Estas transferencias con realizadas mediante convenios o arreglos fiscales entre el gobierno federal y los provinciales.

Australia

Tiene un sistema de federación centralizada, donde el gobierno federal concentra alrededor del 80% de los recursos, mientras que los Estados realizan el 50% de los gastos. Tiene una completa separación impositiva, con control del gobierno central de toda fuente tributaria lucrativa. En esta forma, los impuestos a las rentas, de personas físicas o sociedades, las sisas, el impuesto a las ventas y los aranceles aduaneros son del gobierno central. Los Estados retienen el impuesto sobre los salarios, inmobiliario, de sellos y las patentes automotores. Sin embargo, desde 1976 los Estados han tenido el derecho (como en Canadá) de imponer sus propios impuestos a la renta en forma de cuotas suplementarias del impuesto federal, actuando el gobierno central como agente recaudador. El desbalance vertical que produce este sistema es solucionado por transferencias, que pueden ser generales o específicas, corrientes o de capital.

Estados Unidos

Tiene una federación de 50 Estados, el distrito de Columbia y Puerto Rico, y alrededor de 10.000 unidades gubernamentales municipales.

La distribución del poder fiscal fue muy discutida al comienzo de la federación entre los que proponían un gobierno central fuerte y los partidarios de una gran descentralización. En la Constitución no se limitaron las funciones del gobierno central, pero se establecieron facultades para crear impuestos. En los cuadros siguientes se muestra la composición de las funciones de Gastos y Fuentes de Ingresos al año 1995

Gastos

Gobierno Federal		Estados y Municipios	
Defensa Nacional	28%	Educación	42%
Programas de acción social (ancianidad, desocupación, salud, etc.)	37%	Vialidad	7%
Intereses	14%	Bienestar Social	14%
Otros: (educación cultura, recursos naturales, investigación, etc.)	21%	Seguridad y otros	37%

Recursos

Gobierno Federal		Estados y Municipios	
Impuesto a las ganancias (p. físicas)	45%	Otros ingresos	29%
Imp. a las ganancias (sociedades)	13%	Impuesto a las ventas	21%
Contribuciones sociales	36%	Impuesto a la propiedad	18%

Otros impuestos	6%	Subsidios federales	18%
		Ganancias (pers. físicas)	12%
		Ganancias (sociedades)	2%

Como se puede observar, se aplica el uso de la misma base impositiva por parte de múltiples jurisdicciones (GACIO, 2003:5).

El impuesto a las ganancias de personas físicas se recauda en la mayoría de los Estados (sólo 7 no lo cobran) definiendo sus propias bases impositivas, aunque tienden a ser similares a las del gobierno federal. El impuesto federal permite deducir los estatales de su propia base, para reducir las diferencias entre los Estados. Muchos gobiernos municipales gravan con un impuesto a las ganancias en forma de carga social a los ingresos de los no residentes. El impuesto a las ventas minoristas se recauda en 46 Estados, a tasas de hasta el 8%.

V. La distribución de las potestades tributarias en la Constitución Argentina

Nuestra Carta Magna establece respecto de las competencias tributarias y la armonización de los distintos métodos de coordinación, una combinación entre los métodos de concurrencia, separación y coparticipación tributaria.

La Constitución Nacional (CN) en su artículo 1 determina la forma representativa, republicana y federal de gobierno para la Nación Argentina. El federalismo, así constitucionalmente establecido, faculta a los Estados provinciales a -entre otras cosas- establecer sus propios impuestos y a disponer los medios necesarios para asegurar su autonomía económica, ello atento lo establecido por los arts. 121 y 125 de la misma. Esta coexistencia de múltiples potestades tributarias a distin-

tos niveles de gobierno deja un amplio campo a la concurrencia y superposición de las mismas.

La distribución de competencias tributarias entre las distintas esferas de poder en nuestro régimen federal de gobierno se encuentra reglada por el artículo 75, incisos 1) y 2), de nuestra Constitución Nacional.

El inciso primero del mencionado artículo atribuye con carácter exclusivo y excluyente a la Nación, y en forma permanente, los tributos relacionados con el comercio exterior, es decir, el establecimiento de los derechos de importación y exportación y la legislación en materia aduanera. Esta disposición se complementa con lo establecido en los artículos 9 a 12 y 75, inciso 13), de nuestra Suprema Norma Federal. El segundo deslinda competencias respecto de tributos internos, tanto directos como indirectos.

Resulta inexorable, en primer lugar, aclarar a qué se refiere nuestra Ley Suprema cuando habla de contribuciones directas e indirectas, de manera de comprender acabadamente cuáles son los tributos a que hace referencia y evitar así errores en la exégesis normativa.

Podría decirse válidamente que en el contexto en que nuestra Constitución fue sancionada, esta clasificación difería según el punto de vista abordado para su análisis. Desde un punto de vista administrativo, el análisis se circunscribía a la inclusión o no del contribuyente en los padrones del Fisco. Desde un punto de vista económico, a la posibilidad de traslación del tributo, resultando así tributos directos aquellos que recaían directamente sobre el sujeto de derecho, aquel a quien el legislador tuvo en mira a la hora de determinar el hecho imponible, y que no resultaban capaces de ser trasladados. Los tributos indirectos, por su parte, eran entendidos como aquellos que finalmente incidían sobre el contribuyente *de facto*, pues una vez que el tributo percutía sobre el contribuyente *de jure*, éste lo trasladaba, siendo el contribuyente de hecho quien en definitiva terminaba soportando el peso económico del gravamen. No obstante ello, con el transcurrir del tiempo estos criterios han ido mutando, siendo hoy am-

pliamente aceptada la doctrina que distingue a los tributos en directos o indirectos en función de la manifestación de capacidad contributiva sobre la cual recae. Según esta teoría, serán tributos directos aquellos que recaen sobre manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva, es decir, los tributos a la renta o el patrimonio. Por el contrario, serán tributos indirectos aquellos que recaen sobre manifestaciones mediatas de capacidad contributiva, como ser, el consumo, la producción, la venta de bienes.

Hoy, por reconocimiento expreso a partir de la reforma constitucional de 1994, cristalizando la inteligencia que a sus preceptos le había otorgado nuestro Tribunal Supremo en el precedente “Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada c/ Provincia de Buenos Aires”¹, el inciso 2) del mencionado artículo atribuye, entonces, en forma concurrente entre Nación y provincias, y con carácter permanente, el establecimiento de contribuciones indirectas. Asimismo, dispone que en ciertas circunstancias excepcionales en las que la defensa, seguridad común y bienestar general del Estado lo exijan, el Congreso Nacional podrá imponer contribuciones directas por tiempo determinado y en forma proporcional en todo el territorio de la Nación.

Tenemos, entonces, el siguiente esquema de deslinde de competencias tributarias:

I - Nación:

* En forma exclusiva, excluyente y con carácter permanente, el establecimiento de tributos aduaneros.

* En forma concurrente con las provincias y con carácter permanente, el establecimiento de tributos internos indirectos.

* Con carácter transitorio y en situaciones excepcionales, el establecimiento de tributos internos directos.

II - Provincias:

1 *Fallos*, 149:260 (1 “Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada c/ Provincia de Buenos Aires”-CSJN-1927).

* En forma exclusiva y con carácter permanente, el establecimiento de tributos internos directos.

* En forma concurrente con la Nación y con carácter permanente, el establecimiento de tributos internos indirectos.

La CN nada dice respecto de las potestades tributarias municipales en lo que a regulación específica se refiere, pero sí les reconoce -aunque al menos indirectamente- dicha potestad, cuando en el inciso 30) del artículo 75 dispone que estos “conservarán” dicha facultad en tanto no interfieran con la finalidad específica federal. No obstante esta ausencia de regulación específica en la materia, en un todo de acuerdo con lo prescripto por los artículos 5 y 123 deja librado a lo que cada Constitución provincial establezca respecto de su régimen municipal. Junto a estas disposiciones constitucionales de atribución de competencias, nuestra Máxima Norma contiene también algunas otras que, si bien no se refieren estrictamente a la materia tributaria, delimitan el ejercicio de las competencias provinciales y municipales; éstas son las contenidas en los incisos 12), 13), 18) y 30) del mencionado artículo 75.

Atento a la asignación de competencias que hace la CN en lo que respecta a sistemas de coordinación financiera federal, ésta adopta un método combinado, utilizando, así, la separación de fuentes en los tributos al comercio exterior -otorgados de manera exclusiva al gobierno federal- y el método de concurrencia de fuentes para los tributos internos, tanto indirectos como directos, siendo esta concurrencia de carácter excepcional y temporal tratándose de estos últimos, pues la facultad de la Nación en la legislación y establecimiento de tributos directos emergerá cuando se den todos y cada uno de los requisitos contenidos en nuestra Carta Fundamental.

Si bien esto es lo que dicta la CN, muchas veces la realidad no se condice con el deber ser. En la práctica, los tributos indirectos más importantes, llámese impuesto al valor agregado (IVA) e impuestos internos, son legislados y recaudados exclusivamente por la Nación, y la “excepcionalidad” en la legislación y recaudación de tributos directos por parte de la Nación, cuya titularidad en principio es de las provincias, se ha con-

vertido en “regularidad” en virtud de las sucesivas prórrogas, como es el caso del impuesto a las ganancias ² o el impuesto sobre los bienes personales, avanzando así sobre el terreno de las contribuciones directas bajo el pretexto de la emergencia y la transitoriedad.

Las provincias, por su parte, lejos de detener esta extralimitación de la Nación en el ejercicio de su potestad tributaria, participan en el producido de estas contribuciones directas junto a las indirectas por medio de la coparticipación federal, tercer sistema de coordinación financiera que integra este mecanismo combinado de distribución de potestades tributarias, que obtuvo reconocimiento constitucional con la reforma de 1994.

VI. La doble imposición en nuestro sistema tributario, su reconocimiento por la CSJN desde antaño y los mecanismos existentes para resolverla

La coexistencia de múltiples potestades tributarias a distintos niveles de gobierno deja un amplio campo a la concurrencia y superposición de las mismas.

Señala CHIAPPERO que nuestra Corte Suprema de Justicia viene advirtiendo desde ya hace largo tiempo sobre los peligros y asimetrías que puede acarrear esta superposición tributaria proveniente del ejercicio de facultades concurrentes, derivada de la arquitectura constitucional y la consecuente necesidad de coordinación (CHIAPPERO, 2013:1).

En el precedente ya mencionado “Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada” señaló que “no obstante el armónico equilibrio que doctrinariamente supone el funcionamiento regular de las dos soberanías, nacional y provincial, en sus actuaciones respectivas dentro del sistema rentístico de la Constitución, no puede desconocerse que su régimen efectivo determina una

² Recordamos que se encuentra vigente en forma ininterrumpida bajo distintas denominaciones desde el año 1932.

doble imposición de gravámenes con la que se afectan en determinadas circunstancias importantes intereses económicos y se originan conflictos de jurisdicciones fiscales que no siempre es dado dirimir con la eficacia debida. De allí la constante requisición colectiva traducida en múltiples estudios y proyectos tendientes a la modificación o mejor aplicación del sistema rentístico, iniciativas que abarcan desde la reforma de la Constitución hasta la nacionalización de los impuestos en cuanto a su percepción, a base de coparticipaciones proporcionales y equitativas entre la Nación y los Estados Federales”.

Concurrencia que la CSJN se ha encargado constantemente de reconocer ³. En tal sentido, cabe destacar que nuestro Máximo Tribunal ha reconocido que la múltiple imposición en sí misma no es inconstitucional en la medida en que cada uno de los distintos tributos haya sido creado por entes políticos con facultades establecidas al efecto.

Con la reforma constitucional nacional del año 94, como ya mencionamos existe una superposición de potestades tributarias, pero ello no implica inconstitucionalidad por sí misma. Numerosos fallos de la Corte avalan este criterio; dijo nuestro Máximo Tribunal: “La duplicidad que resulta del ejercicio de facultades impositivas diferentes no limitadas por disposición constitucional alguna no causa la invalidez del impuesto” ⁴; “Las provincias gozan de la facultad de crear impuestos y de elegir la materia imponible, sin más límites que los establecidos en la Constitución Nacional, entre los cuales no se halla la existencia de un impuesto nacional análogo, si éste constitucionalmente no tiene el carácter de exclusivo” ⁵; “La superposición de impuestos nacionales y provinciales no comporta, por sí sola, violación constitucional, la que existiría si uno de los gravámenes estuviera fuera de los límites de la potestad fiscal de la

3 Fallo “Financiera y Comercial Nidera SA c/Prov. de Ente Ríos” -CSJN-C 11/5/1972.

4 “Bodegas y Viñedos San Carlos SA c/Prov. de San Juan” -CSJN- 1939.

5 “Boffi, Leopoldo L. c/Provincia de Buenos Aires” -CSJN- 1948.

autoridad que lo estableció. Pero entonces la habría no por el hecho de la coexistencia, sino por la transgresión de las normas constitucionales que determinan el ámbito de las respectivas facultades impositivas de la Nación y las provincias”⁶.

Ante la concurrencia de fuentes de financiamiento de orden constitucional, con el objetivo de mitigar sus consecuencias, la CSJN admitió la autolimitación de las provincias a partir de leyes unilaterales -como, por ejemplo, lo fuera la ley 12.143 de impuesto a las ventas, mediante la cual se participaba a las provincias el producido de este impuesto- o por medio de leyes-convenio.

Ello fue así, incluso aun antes de la constitucionalización de la coparticipación federal mediante la reforma de 1994, en la causa “Madariaga Anchorena, Carlos Juan”, en la cual consideró: “El ordenamiento vigente en el país admite que las provincias puedan restringir convencionalmente el ejercicio de sus poderes impositivos mediante acuerdos entre sí y con la Nación”⁷.

En el ejercicio de esta facultad de autolimitación por parte de las provincias con la aquiescencia del Estado Nacional, bajo la forma de leyes convenio, se dictaron los siguientes:

- la ley de coparticipación federal de impuestos.
- el Pacto Fiscal Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, en busca de evitar la superposición vertical de tributos en el orden nacional, provincial y municipal;
- el Convenio Multilateral de 1977, de idéntica estructuración pero con ausencia de la Nación, se trata de atemperar la superposición horizontal.

a) *Ley de coparticipación federal (LCF)*

Sus orígenes se remontan al año 1935, con la sanción por parte del Congreso de la Nación de la ley de unificación de im-

6 “Varsavsky, León c/Prov. de Buenos Aires” -CSJN- 1951.

7 “Madariaga Anchorena, Carlos Juan” -CSJN- 1958.

puestos internos, en esos momentos aplicados por las provincias en una única etapa, la manufacturera, lo que generaba discusiones en torno a su constitucionalidad, pues actuaban como verdaderas aduanas interiores. Luego de su reemplazo, sanciones de nuevas disposiciones se fueron acumulando a la misma y que participaban otros tributos y sucesivas derogaciones y dictado de nuevas normas, se llegó a dictar el actual régimen, regulado por las disposiciones de la ley 23.548.

La misma constituye lo que la doctrina denominó elemento de coordinación vertical, dado que regula la relación fiscal que existe entre los distintos niveles de gobierno (Estado Nacional, Estados provinciales, Estados municipales), que rigen en nuestro país. Dicha norma legal coordina la imposición indirecta entre la Nación y las provincias y establece mecanismos que regulan los tributos provinciales para evitar la superposición de la materia imponible reservada para la Nación, y el modo en que los tributos coparticipables serán distribuidos entre el Estado Nacional y las provincias concordantes.

Se reserva para los Estados provinciales la potestad de implementar, administrar, fiscalizar y recaudar los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria; sobre los ingresos brutos; sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automóviles; de sellos y transmisión gratuita de bienes, con las salvedades que menciona en su artículo 9 la LCF. Cabe destacar que el carácter de “transitorio” que se la asigna a la ley 23.548 (rasgo que surge de su propia letra), aún no ha sido subsanado con un nuevo régimen de coparticipación que se entendería como definitivo, a pesar de haber transcurrido sobradamente el plazo estipulado en el artículo 75, inciso 2) de la CN (sancionada en 1994) para que tal hecho suceda.

Las provincias adherentes a este régimen deben hacerlo a través de una ley específica de aceptación, la cual debe disponer que cada provincia “...se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales

análogos a los nacionales distribuidos por la LCF...”⁸. Éste es el punto central del régimen de coordinación tributaria entre Nación, provincias y municipios, que establece a la “analogía” como elemento fundamental a la hora de determinar la capacidad de legislar en materia tributaria. Será, entonces, la determinación del alcance del término “analogía” la que nos permitirá delimitar la potestad tributaria que poseen provincias y municipios, pues la ley 23.548 en ningún momento otorga precisión de lo que este término comprende.

Fue con el dictado de la ley 14.788 que se incluyó al concepto “analogía” en forma expresa, inclusión que se mantiene en la redacción del régimen vigente. Dino JARACH, en oportunidad de redactar el anteproyecto de ley de unificación y distribución de impuestos consideró, respecto de la analogía, que “sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia substancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición” (JARACH, 1966:183).

La Comisión Federal de Impuestos, se expidió a este respecto en la resolución del comité ejecutivo 142/1997, posteriormente confirmada por resolución plenaria 60/1998, aclarando que la analogía debe buscarse en torno a aquellos elementos sustanciales, sin que sea indispensable que esa analogía configure una “identidad estricta”. Dejó en claro, en el caso *sub*

8 Art. 9, inc. B), ley 23.548.

examine, que pueden presentarse diferencias en la base imponible que no obstan a su existencia, si los elementos en torno de los cuales se da por configurada ésta resultan esenciales, como en el caso lo es que un mismo sujeto tribute dos veces sobre el mismo hecho. Es decir que un tributo no necesariamente debe ser estrictamente idéntico a uno nacional coparticipable para caer dentro de la calificación de analogía, sino, por el contrario, resultará suficiente con que recaiga sobre todo o parte de la materia imponible que grave un tributo nacional para que ésta se dé por configurada. Esta posición había sido sostenida con anterioridad por nuestro Máximo Tribunal en la causa “Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/Provincia de Buenos Aires”⁹, en la cual, por no estar contemplada la incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos en el precio oficial del billete aéreo y siendo absorbido íntegramente por la actora, éste no resultaba susceptible de traslación, hecho que, sumado a que la contribuyente se encontraba sujeta al impuesto a las ganancias a nivel nacional, convertía al primero en un tributo análogo a uno nacional coparticipable.

En busca de esa analogía, deberán compararse los hechos generadores de tributos locales, los que aun en ausencia de correspondencia estricta deberán resultar diversos a los ya captados a nivel nacional, excluyéndose del análisis a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados. Respecto de estas últimas, corresponderá indagar sobre su verdadera naturaleza jurídica; recordemos que la naturaleza de un tributo dependerá de sus elementos estructurantes, especialmente de su hecho generador, independientemente del *nomen iuris* utilizado por el legislador.

Señala MACÓN que la diferencia entre doble imposición y analogía es que aparentemente el concepto de ésta es más restrictivo que el de aquélla. Pero a veces no es así. Puede ilus-

9 Fallo “Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c. Provincia de Buenos Aires”, CSJN, 3/11/1986. Publicado en *Fallos*, 308:2153 y en revista Impuestos XLV-A-201, Editorial La Ley.

trarse esta última afirmación examinando el caso peruano. La legislación tributaria peruana solía contener un impuesto nacional a la diferencia entre activos y pasivos de las empresas. Una disposición expresa eximía los bienes inmuebles de ser computados en el activo porque éstos estaban gravados por niveles municipales inferiores por el impuesto inmobiliario, entendiéndose que con ello se evitaba la doble imposición. En la República Argentina, en cambio, pudo existir un impuesto de ese tipo, sin excluir los inmuebles y manteniendo el impuesto inmobiliario porque la noción vigente es la prohibición de analogía. Un impuesto al capital de empresas incluía las propiedades, pero no es análogo al impuesto inmobiliario. La noción de analogía ha generado discusión, por ejemplo agrega, ya que puede sostenerse que el impuesto a los ingresos brutos de las provincias es análogo al impuesto al valor agregado nacional. Obviamente, es fácil concluir que no son iguales, pero quizá sean análogos porque en ambos casos el monto de las ventas o ingresos está gravado, aunque en el impuesto al valor agregado la imposición está atenuada por el crédito fiscal.

b) *El Pacto Fiscal Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento*

El 12/8/1993, mediante el decreto 1807 de necesidad y urgencia, se suscribió este Pacto entre el Gobierno Nacional y las provincias, el que pretendía, mediante una reestructuración del sistema fiscal, la derogación o adecuación de algunos tributos, la desregulación de determinadas actividades y la reforma del Estado a nivel provincial, lograr una inserción en condiciones competitivas en los mercados internacionales.

Este tipo de acuerdos se caracteriza por el otorgamiento de concesiones recíprocas entre las partes, en el caso, Nación y provincias. Los gobernadores de las provincias adheridas se comprometieron, entre otras medidas y con el fin de lograr el crecimiento de la economía nacional y la reactivación de las economías regionales, a derogar los impuestos provinciales específicos, como así también promover la derogación de

tasas municipales que recaigan sobre los mismos hechos im-
ponibles, que graven la transferencia de combustibles, gas,
energía eléctrica y servicios sanitarios, excepto los destinados
a uso doméstico. Respecto de tasas municipales en general, se
comprometían a la derogación de todas aquellas que no cons-
tituyan retribución a servicios efectivamente prestados, como
también de aquellas que excedan el costo que derive de su
prestación.

Esto incorpora nuevas premisas a lo ya prescripto por la
ley de coparticipación federal. Por un lado, y aun cuando no
resultara análogo a algún impuesto sujeto a las disposiciones
de la ley 23.548, las provincias autolimitaron su facultad de
aplicar impuestos sobre la transferencia de estos productos,
motivación que se explica en el impacto que sobre la actividad
económica genera la aplicación de este tipo de tributos, cuan-
do la finalidad del Pacto consistía en la reducción del costo
argentino que permitiera forjar una economía más competi-
tiva. Respecto de tasas retributivas de servicios, expresamente
excluidas del análisis de analogía por disposiciones de la ley
de coparticipación federal, las provincias se comprometieron
a restringir la aplicación por sus municipios cuando recaigan,
en lo que a este trabajo interesa, sobre la transferencia de
combustibles y gas. Además, se fijaron los requisitos de efec-
tiva prestación y adecuación al costo de los servicios, lo que
deja entrever el abuso que por parte de los gobiernos locales
se venía haciendo con la utilización de esta especie tributaria.

c) Ley de convenio multilateral (CM)

La ley de convenio multilateral de 1977 constituye la ter-
cera y última herramienta de coordinación tributaria en la
Argentina.

La doctrina la ha definido como un elemento de coordina-
ción horizontal, dado que dicha ley está orientada a evitar las
dobles o múltiples imposiciones entre las mismas provincias,
y a acotar las potestades tributarias de cada una de las ju-
risdicciones a la base imponible que se genera en su ámbito.

La ley de CM fija el mecanismo de distribución de la materia imponible entre las diferentes provincias que lo suscribieron, cuando la misma es generada en más de una jurisdicción provincial.

VII. El avance de los municipios en la utilización de diferentes instrumentos tributarios

Si decimos que el municipio puede establecer tasas y contribuciones especiales, no hay duda, y todas las opiniones están de acuerdo. La pregunta que sigue es si puede crear impuestos.

La respuesta a esta pregunta se encuentra en las facultades que por medio de la Constitución provincial, la provincia asigna a los municipios. Dentro del marco normativo provincial, encontramos como norma fundamental la Constitución provincial, que es en donde se define el alcance y contenido de la autonomía municipal. Al tratar el régimen municipal establece entre otras cosas con qué facultades cuenta el municipio. Luego vamos a tener dos tipos de municipios. Los que cuentan con Carta Orgánica y los que no cuentan con Carta Orgánica. Estos últimos, o sea los que no cuentan con Carta Orgánica, se rigen por lo establecido en la Ley Orgánica de Municipios dictada por la Legislatura provincial.

Los municipios que cuentan con autonomía plena, es decir que tienen autonomía institucional, son los que tienen su propia Carta Orgánica, que viene a ser la Constitución Municipal. Siempre estas Cartas Orgánicas están de acuerdo a las facultades o potestades otorgadas en la Constitución provincial, que viene a ser la norma fundamental para nuestro análisis.

Señala SOSA que en el artículo 188 de la Constitución de la Provincia de Córdoba se indica cuáles son las fuentes de recursos con que cuenta el municipio. Primeramente debemos mencionar lo indicado en el inciso 2) que establece como fuente de recurso, lo que viene siendo de un conocimiento general, es decir la facultad del cobro de tasas, que es el concepto más difundido como competencia municipal. También incluye el

concepto de precios, derechos, patentes y contribuciones por mejoras. El inciso 3) menciona la clásica coparticipación provincial y federal, con una característica particular, que es el poner un piso por el cual ésta no puede ser inferior al 20%, y a ser distribuidos en base al principio de proporcionalidad y redistribución solidaria. Se debe resaltar, por su importancia y trascendencia, lo establecido en el inciso 1) que claramente indica “los impuestos municipales”, que respeten los principios constitucionales de la tributación y la armonización con el régimen impositivo provincial y federal. Se puede concluir, que para los municipios de la Provincia de Córdoba, los mismos gozan de facultad tributaria amplia, estándole permitido establecer los impuestos que consideren necesarios para la prestación de los servicios que le corresponde, con la condición de mantener la armonía con el régimen impositivo provincial y federal (SOSA, 2007:1).

La Provincia de Santa Fe cuenta con una Constitución provincial que data del año 1962; en la misma no se encuentra reconocida la autonomía municipal, la cual resulta una exigencia, a partir de la Constitución Nacional del año 1994. No obstante y al igual que en el resto del país, no se encuentran limitaciones para el cobro de tasas y contribuciones especiales. En cuanto a los tributos que puede cobrar el municipio, el artículo 107 de la Constitución de la Provincia de Santa Fe dispone que sus municipios pueden recaudar libremente las tasas y contribuciones que establezcan en su jurisdicción. También tienen participación en los gravámenes directos e indirectos que recaude la Provincia. O sea la clásica coparticipación de impuestos. Lo que no se menciona, y por lo tanto no se otorga, es la potestad para crear impuestos municipales. En la ley 2756 Orgánica de Municipios de la Provincia de Santa Fe, se reconoce facultades más amplias en materia tributaria, permitiendo incluso el cobro de impuestos, reconociendo también independencia en el ejercicio de sus funciones. Esto significa que para la prestación de los servicios propios del municipio, la elección de los recursos a establecer es facultad del mismo, siempre sujeto a las limitaciones, primeramente de la Carta

Orgánica Municipal, y de otras normas del Derecho positivo, como ejemplo la Ley de Coparticipación Federal que contiene limitaciones en cuanto a los tributos a regir en las provincias y municipios. La ley de la Provincia de Santa Fe 2756, Orgánica de Municipalidades, en su artículo 48 establece un detalle de la materia tributaria, efectuando una amplia descripción de los impuestos, tasas, derechos, contribuciones y rentas municipales, indicando al final del artículo que la clasificación contenida es de carácter enunciativo y no limita facultades a las municipalidades para crear recursos y nuevas rentas.

La nueva Constitución de la Provincia de Tucumán sancionada el 06/06/2006, reconoce la autonomía y fija las potestades tributarias municipales. Si bien requiere de una ley que contemple los cambios efectuados, e indique cómo se llevará a cabo el proceso para el dictado por parte de los municipios de sus Cartas Orgánicas, las facultades tributarias están otorgadas. En el artículo 135 de la Constitución de la Provincia de Tucumán, se establece cuáles son los recursos con que pueden contar los municipios. Realmente es amplia la facultad en materia tributaria, que al igual que en la Provincia de Córdoba, se determina como condición la de armonizar con los sistemas tributarios provinciales y nacionales. Hasta tanto se vayan desarrollando estas etapas, se encuentra vigente la ley provincial 5529 conocida como Ley Orgánica de Municipios vigente desde el 05/09/1983. En la misma se indica de una manera meramente enunciativa una serie de impuestos, tasas, derechos, y otras denominaciones que establezcan las ordenanzas acorde a las necesidades municipales. Esto no limita que el municipio pueda establecer otras rentas que sean de carácter municipal. Se indica como límite de esta facultad la Constitución provincial.

En el caso de la Provincia de Buenos Aires, más allá de la libertad para establecer tasas, en ocasiones los municipios disponen nuevas imposiciones para compensar la merma de los recursos provenientes de la coparticipación nacional y provincial. Los jefes comunales bonaerenses aspiran a ser los agentes de cobro de impuestos locales, los que ahora les vuel-

ven vía coparticipación de impuestos provinciales. Por caso, en el año 2003 la Provincia transfirió a las comunas el cobro de la patentes para automóviles de más de 10 años, pero según admiten en algunos municipios esto “no es una fuente de financiación importante para los recursos municipales”. Otro impuesto cuyo cobro también fue municipalizado es el Inmobiliario Rural, pero por obvias razones solamente tiene impacto en los distritos del interior bonaerense.

Además de la doble imposición que se advierte entre algunos impuestos provinciales y tasas locales, el informe de IARAF advierte sobre un aspecto preocupante, que es la superposición de tasas “ya que hay actividades que se encuentran gravadas por varias tasas al mismo tiempo”. Según el relevamiento de IARAF en los 100 municipios más grandes del país en cuanto a población, en un 70% de estas comunas una de las tasas más significativas como lo es la de Seguridad e Higiene se cobra sobre la facturación, o sea que la base imponible es la misma que la utilizada para el cobro de Ingresos Brutos, con lo cual se genera una doble imposición.

Otro ejemplo de esta situación son los servicios públicos que, además de la Tasa de Seguridad e Higiene, deben pagar, en algunos casos, la de inspección del suministro de energía eléctrica o del gas natural (que también se suele cobrar como un porcentaje de los ingresos). Además de los inconvenientes que esto acarrea para las empresas, resulta indudable que el costo lo termina abonando el consumidor final, por el traslado hacia las tarifas.

Citamos a título ilustrativo, el fallo dictado el 24 de noviembre de 2009 por la Cámara en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Nicolás en “KEH Gas S.A. c/ Municipalidad de Pergamino s/Pretensión anulatoria” en la cual desecha los agravios de la empresa vinculados en primer término a que la Tasa de Seguridad e Higiene grava las ventas brutas netas de IVA y no el cómputo de las compras para disminuir la base imponible para la aplicación de la Tasa y la acusación de doble imposición, cuando se toma para la determinación de las tasas municipales la misma base imponible que para los

Impuestos de Ingresos Brutos, cayendo en una base de inconstitucionalidad.

Para ello apela a lo "...señalado por Mirta L. García y Germán Krivokapich (en 'Poder Tributario Municipal', en 'Derecho Tributario Provincial y Municipal', Enrique G. Bulit Goñi (coordinador), Ad Hoc, Bs. As., 2002, páginas 180 y ss.): 'Luego, los municipios de provincia, establecen la base imponible para determinar el quantum del tributo. Al respecto, poco a poco los municipios van adoptando en forma mayoritaria la aplicación del principio de capacidad contributiva, y por tal motivo la base imponible estará constituida por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada (p. ej., art. 23 de la Ordenanza Fiscal de la Municipalidad de Quilmes, provincia de Buenos Aires).- Éste viene ocurriendo con la modernización de las legislaciones municipales, que en reiteradas oportunidades se observa que adolecen de dinamismo, y responden a los viejos principios de la tributación. (...).- Lo mismo ocurre con la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene. Antes se la cobraba mayoritariamente utilizando como base imponible al personal ocupado o los metros cuadrados o los metros cúbicos del establecimiento. En tiempos de desocupación creciente y galopante, se me hace cuanto menos antipático cobrar el tributo sobre la base del personal ocupado, cuando una lógica y dinámica técnica legislativa -también la municipal- debe promover e incentivar la creación de empleo. (...).- En cambio, la base imponible constituida por los ingresos brutos del contribuyente resulta una manifestación razonable de su capacidad contributiva. (...) han definido a la capacidad contributiva como aquel 'principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito: de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria' (citando a Alberto Tarsitano, en 'Estudios de derecho constitucional tributario. Homenaje a Juan Carlos Luqui', coordinado por Horacio A. García Belsunce, Depalma, Bs. As., 1994, página 303)...".

**VIII. Análisis de la jurisprudencia de la CSJN
“Pan American Energy Llc. Sucursal Argentina
c/Chubut y Estado Nacional
s/Acción declarativa”**

En fallo de fecha 19/6/2012, el Máximo Tribunal hizo lugar a la demanda presentada por la empresa contra la Provincia del Chubut, a los fines de cuestionar una ley local reguladora de un “fondo especial para la atención de usuarios carenciados de servicios de energía eléctrica” por el término de cinco meses, la cual establece que se gravará con noventa centavos de peso cada Mw/h a consumidores de energía eléctrica en el ámbito provincial, cuyos consumos sean iguales o superiores a 2.500 Mw/h¹⁰.

La empresa basa su reclamo a la ley provincial por dos razones:

1. Analogía: considera que es inconstitucional el gravamen local ya que guarda sustancial analogía con el impuesto al valor agregado y, por lo tanto, no cumple con las restricciones asumidas por la Provincia al adherir a la LCF, que impide la creación de gravámenes locales análogos a los nacionales, es decir, que les está vedado a las provincias gravar con un tributo (excepto tasas con contraprestación de un servicio) las materias impondibles sujetas a impuestos nacionales. En el presente caso, es la venta de energía eléctrica la que constituye la materia impondible en el caso del IVA, que a su vez resulta alcanzada a través del consumo por el gravamen local en cuestión.

2. Estabilidad fiscal: alega que la mencionada ley local afecta la garantía de estabilidad fiscal establecida en el artículo 56, inciso a), de la ley 17.319 de hidrocarburos:

10 Ver el comentario que sobre el mismo realizan en “Concepto de ‘doble imposición’ vedado por el sistema de coparticipación federal. Interpretación armónica de la Corte Suprema”, PAULETTI, Edelmiro Tomás y PAULETTI, Gustavo, publicado en: DJ 19/09/2012, 27.

“Los permisos de explotación y concesiones de exploración de hidrocarburos tendrán a su cargo el pago de todos los tributos provinciales y municipales existentes al momento de la adjudicación, pero que no podrán ser gravados con nuevos tributos ni con aumentos sobre los existentes, salvo el caso de las tasas que retribuyan servicios, las contribuciones de mejoras, o los aumentos generales de impuestos”. Dicha garantía se ve afectada -en este caso-, plantea, porque durante la concesión se procedió a gravar materia imponible a través de la creación de un gravamen que no existía al comienzo de la explotación.

El Fisco sostuvo que la norma provincial es legítima y que fue sancionada con el objetivo de crear un fondo transitorio para evitar los cortes de energía eléctrica de los usuarios más empobrecidos. Niega la existencia de analogía entre el impuesto al valor agregado y el fondo especial, ya que el primero es trasladable, afecta el consumo en general, admite crédito fiscal y es proporcional; en cambio el gravamen local grava un consumo específico, no tiene ni genera crédito fiscal y además se aplica sólo en la etapa final. Adicionalmente agrega que el importe que debe pagar la compañía no representa un daño para ella, con relación a los ingresos que obtiene por los productos que comercializa.

Por último, concluye que no se afecta la garantía de estabilidad fiscal señalada porque ésta es de emergencia y transitoria, y se trata de un tributo general sobre los grandes consumidores de electricidad, con independencia de la actividad que realicen.

La CSJN concluye que debe ser privado de validez el artículo 3 de la ley (Chubut) 4845, por el principio de supremacía federal establecido en el artículo 31 de la Constitución Nacional, dando lugar a la demanda presentada por la empresa contra la Provincia del Chubut, haciendo suyo parte del dictamen de la Procuradora General de la Nación (PGN), en tres puntos:

a) Entiende que la analogía no pretende una completa identidad de hechos imponibles o bases, sino una coincidencia “sustancial” y cita la opinión del maestro Dino JARACH sobre la

analogía entre impuestos que ya mencionáramos y acto seguido expresa que “...Tal criterio explica que el propio legislador dejase fuera del ámbito de la prohibición de analogía, aunque circunscriptos a materias concretas y a reglas más o menos estrictas, los impuestos sobre la propiedad inmueble, sobre la propiedad automotor, sobre los ingresos brutos, de sellos y a la transmisión gratuita de bienes (tercer párrafo, *in fine*, inciso b, del artículo 9 de la ley de coparticipación)”. Por aplicación del este criterio, cabe concluir en que en el régimen fiscal *sub examine* el tributo local impugnado guarda “sustancial analogía” con el IVA.

b) en el análisis concreto de esta “sustancial analogía”, comparó los hechos impositivos de ambos gravámenes, sosteniendo que son tributos que gravan el consumo, aunque el IVA tiene un aspecto material y subjetivo más amplio que el tributo local aquí cuestionado: el hecho imponible del impuesto al valor agregado es la venta de energía eléctrica efectuada por un sujeto pasivo y por su parte, en el caso del tributo local, el hecho imponible se configura a través del consumo de energía eléctrica, en cuanto supera los 2.500 Mw/h dentro del territorio de la Provincia, por lo que ambos tributos gravan el consumo. Es decir, la adquisición de la energía eléctrica por la actora aparece gravada así doblemente.

c) señala expresamente la improcedencia de legislar por la Provincia del modo en que lo hace sobre aspectos expresamente vedados por la ley de coparticipación federal, y que el Estado local ha consentido (arg. *Fallos*, 331:2178), por medio de la norma de adhesión a la ley-convenio, como también en el compromiso adquirido, al suscribir el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12 de agosto de 1993. Los Estados parte de ese Pacto acordaron derogar los impuestos provinciales específicos que gravan la transferencia -entre otros objetos- de energía eléctrica, excepto que se trate de transferencias destinadas a uso doméstico. Tal supresión así convenida resulta operativa de pleno derecho (*Fallos*, 322:1781, considerando 5) y, en tanto dicho Pacto no sea denunciado por alguna de las partes, implica el mantenimiento

de la situación acordada e impide el establecimiento de un tributo como el que aquí se cuestiona.

IX. Conclusión

El desarrollo del presente trabajo, nos permite concluir que nuestro llamado federalismo o sistema federal está en las normas, pero no en la realidad. Resulta que a la hora del gasto somos federales con las provincias, pero al momento de recaudar el mayor esfuerzo lo realiza la Nación. Somos un país cosmopolita y universal, somos tierra de ideas y oportunidades para todos, para la mezcla más variada de teorías políticas y económicas.

Desde principios de los años '80 se inició un traspaso hacia las provincias de funciones vinculadas al área social. En 1991 el 48 % del gasto total correspondió al gobierno federal, 39, 5% a los gobiernos provinciales y 12,5 % a los gobiernos municipales. En cambio los ingresos fueron de 81,9 %, 14 % y 4,1 %, respectivamente.

En materia de coordinación tributaria e impositiva, lo que se ha dado es el "pactismo" (modo formal de la concertación) de la ley convenio 23.548 y los "pactos fiscales" de 1992 y 1993, establecidos para evitar la superposición y garantizar la armonización tributaria, de manera explícita, y para compensar los desajustes financieros de todos los niveles (por exceso de gasto o defecto de administración tributaria), de manera implícita.

Es decir que en nuestro país el proceso de "desfederalización" no pudo ser revertido a través de una estricta coordinación fiscal sino, en todo caso, moderado en sus graves consecuencias institucionales a través de la concertación en el ejercicio de las facultades tributarias constitucionales. Pero es que, además, en nuestro país nunca se asumió, por todos los niveles de gobierno, el sentido propio de un régimen federal: la libertad con responsabilidad.

Habría que profundizar la materia y el debate del Derecho Tributario interestatal, tal como ha dicho Dino JARACH:

“Una materia propia de cualquier Estado, pero de más envergadura en los Estados federales y en los unitarios cuando fuese mayor la descentralización de las funciones, es el conjunto de normas que gobiernan la distribución del poder fiscal -o sea, de las facultades impositivas- entre los entes públicos ubicados en los diferentes niveles de gobierno, a los efectos de asegurar la asignación óptima de los recursos totales y de los gastos de inversión o corriente; de lograr una solución más apta en el reparto de dichas facultades, en función redistribuidora de los ingresos sin menoscabo de la equidad con respecto a aquellos que sufran las consecuencias negativas de la redistribución; de promover el desarrollo económico y social del país; ...evitando las dobles imposiciones y promoviendo la pacífica convivencia del Estado Nacional, las provincias y los municipios...” (JARACH, Dino, *Finanzas Públicas, esbozo de una Teoría General*, Ed. Cangallo, 1978).

Por otra parte se podrán analizar proyectos de reforma de las Administraciones Tributarias provinciales con asistencia técnica por parte de la Nación, Organismos Internacionales, Afip o del Organismo Fiscal Federal, e intercambio de información sobre base de datos y evasión detectada entre la Nación, las provincias y los municipios.

Es necesario un sinceramiento a nivel político, económico y académico avalado por estadísticas que demuestren a ciencia cierta la eficiencia recaudatoria de las provincias y de la Nación misma, como asimismo tener muy en cuenta los mecanismos de solidaridad de la Nación con las provincias, y mecanismos justos de redistribución de recursos a través de índices de población, educación, riquezas, pobreza, supervivencia, etc.

Adherimos a lo señalado por CHIAPPERO en cuanto que provincias y municipios no se encuentran absolutamente despojados de la posibilidad de establecer impuestos, sino que deberán aplicarlos sobre aquellas materias imponibles que no se encuentren ya sujetas a algún tributo nacional coparticipado (CHIAPPERO, 2013:3). Todas estas manifestaciones captadas ya por algún otro impuesto nacional coparticipable (vgr., impuesto a las ganancias, a la ganancia mínima presunta, a

la transferencia de bienes inmuebles, al valor agregado, a los consumos específicos, entre otros), hacen que tanto provincias como municipios vean esquilmadas sus alternativas de cobrar impuestos. Su poder tributario queda prácticamente circunscrito a la imposición de tasas retributivas de servicios -expresamente excluidas por la norma- y contribuciones especiales, las que, por su naturaleza, no poseen un hecho imponible análogo a uno nacional coparticipable. Sin embargo, en la práctica se vienen utilizando ciertas figuras que, ocultas bajo el ropaje de tasas o contribuciones especiales, esconden verdaderos impuestos, pretendiendo de esta manera sustraerse de las limitaciones que les fueron impuestas desde el orden superior.

Ahora bien, uno puede preguntarse cómo pueden financiarse los municipios con tasas y precios, si prestan algunos servicios gratuitos o subsidiados. No es que las tasas y los precios deban cubrir sólo y exactamente el costo. A veces hay diferencias negativas y positivas. Pero si tienen servicios gratuitos importantes, como los hospitales, por ejemplo, es simplemente imposible que las cubran con esos excedentes, si existen. Ante ello y con razonamiento financiero apropiado, tenemos dos opciones: o se aplican impuestos o se suprime la prestación de servicios gratuitos. Parece extremadamente drástico, pero implica buscar la consistencia aritmética.

En realidad, existe una tercera alternativa que respeta la aritmética: consiste en no aplicar impuestos, mantener los servicios gratuitos y sustituir aquéllos por mayor coparticipación de las provincias. Eso es posible pero implica una movida contraria a la correspondencia fiscal.

Este concepto, señala MACÓN, surgió a partir de escritos de Knut WICKSELL y consistía en utilizar, para el sector público, algún sistema de asignación de bienes y servicios de similar eficacia al sistema de precios en el sistema privado (WICKSELL, 1895:72). El sustituto del sistema de precios sería el voto político, a través del cual los votantes “deciden” qué servicios se van a ofrecer, como lo hacen los clientes, mientras pagan el costo por un sustituto compulsivo del sistema de precios: el principio del beneficio.

Utilizar el principio del beneficio se volvió objeto dominante de la literatura teórica tributaria de las primeras décadas del siglo XX, pero la literatura posterior demostró que un comportamiento político similar al del mercado es imposible (ARROW, 1963:14); esa demostración recibió el famoso nombre de “teorema de la imposibilidad”. La consecuencia constructiva, obtenida como resultado de ello unos años más tarde, fue que la especulación que realizan los consumidores de bienes privados -sobre la base de comparar el producto que compran y su calidad con el precio-, en el sector público sólo puede ser efectuado por los dirigentes, es decir, por los políticos (DOWNS, 1957:1).

Los políticos especulan para maximizar sus votos, de la misma manera que los consumidores lo hacen con la utilidad de los bienes que adquieren. Cuando establecen un servicio o un subsidio, ganan votos, pero cuando sancionan los impuestos destinados a pagarlos, pierden votos. Por eso es importante que las provincias y las municipalidades se autofinancien en mayor medida. Los políticos locales decidirán con cuidado los servicios que van a ofrecer y cómo los van a ofrecer porque van a tener que pagar el costo político de financiarlos. Ello contribuye a la eficiencia, es decir, a reducir la relación costo/servicio, poniendo el costo -en términos políticos- en cabeza de quienes toman decisiones. Lamentablemente en las últimas dos décadas, el caso argentino ha destruido esta posibilidad, dado que se ha producido un fenómeno de inversas proporciones ya que por un lado se ha crecido en la descentralización en los servicios y por el otro se ha generado una fuerte centralización en la financiación tributaria.

Los autores especializados que trabajan con seriedad aceptan que no hay nada esencial en los municipios que les impida cobrar impuestos. Existen autores para quienes, luego de la reforma de la Constitución Nacional en 1994, los municipios pueden establecer impuestos, aunque la legislación provincial no lo permita; así por ejemplo lo señala BAISTROCCHI. Este autor se refiere al hecho de que la Constitución de 1853 exigía a las provincias asegurar su régimen municipal (art. 5°), mien-

tras que la de 1994 exige asegurar la autonomía municipal (art. 123) (BAISTROCCHI, 1996:1197). Por un estereotipo no queremos hacer posible la aplicación de impuestos, única alternativa racional en presencia de servicios gratuitos o subsidiados. Muchas personas seguramente se asustan si se habla de impuestos municipales pero ¿es mejor la situación actual en que se aplican impuestos, se miente y se pleitea?

En resumen, hay sólo tres alternativas: 1) permitir la aplicación de impuestos; 2) suprimir servicios gratuitos y subsidiados (hospitales, por ejemplo); 3) aumentar la coparticipación provincial.

La falta de correspondencia fiscal de las provincias y municipalidades no es un problema atribuible a las instituciones descentralizadas ni a sus dirigentes, sino básicamente a las restricciones establecidas por la legislación nacional, merced a la influencia de artículos y libros que se resistieron al sistema de concurrencia que establece la Constitución. No es difícil imaginar por qué. Por la notoria y conceptualmente errónea noción de doble imposición vigente en gran parte de la literatura especializada nacional.

BULIT GOÑI se expresa sobre el avance que ha tenido la Nación diciendo “fue avanzando en el espectro de sus tributos, y pocos terrenos baldíos quedaron para las Provincias, en los que plantar nuevos tributos, de alguna rentabilidad fiscal, y que no colisionaran con aquella trama constitucional e intrafederal” (BULIT GOÑI, 2007:258).

Por ello, desde lo netamente tributario, la falta de correspondencia fiscal entre lo gastado y lo recaudado, y la ilusión fiscal que esto provoca, no es aconsejable. Ciertos tributos deben ser recaudados por los municipios, de manera de poder mejorar su recaudación, y procurar el empleo eficiente de los mismos.

En muchos casos las tasas surgen como una compensación de la caída de recursos; detrás se esconde, como ya adelantamos al inicio del trabajo, un problema más grande que es todo el régimen de coparticipación, que torna la situación similar a la que reclaman las provincias respecto del Gobierno nacional y que se reproduce en la relación de aquéllas con los municipios.

El informe de IARAF ya mencionado, estableció que un 35% del financiamiento obtenido por los municipios relevados “corresponde a recursos propios (fundamentalmente, no tributarios), mientras que el 65% restante está compuesto por la coparticipación y las otras transferencias corrientes y de capital que reciben de los niveles superiores de Gobierno”. Para el caso de los municipios bonaerenses más grandes, los recursos propios pueden estar en el orden del 50%, siendo más importante la incidencia de la coparticipación en los distritos más chicos.

Entonces, con la gran cantidad y heterogeneidad de tasas que hay en la actualidad en los municipios, el sinceramiento tributario y la discusión de la coparticipación deben conjugarse para articular entre los tres niveles de Gobierno una salida que permita un equilibrio entre los servicios brindados y los recursos con los que se cuenta y evitar inequidades e ineficacias en el sistema tributario argentino.

Bibliografía

AGHON, Gabriel (1996). *Descentralización fiscal en América Latina. Un análisis comparativo*. CEPAL/GTZ.

ARROW, Kenneth (1963). *Social choice and individual values*, segunda edición, Wiley Sons, New York.

BAISTROCCHI, Eduardo (1996). “La autonomía de los municipios de provincias: sus posibles consecuencias tributarias”, (segunda parte), en La Ley 1996-D, p. 1197.

BLOCH, Henry S. y HEILEMANN, Cyril E. (1946). “International Tax Relations” 55 Yale L. J. 1158, citado en *Efectos de la tributación sobre el comercio exterior y las inversiones en el extranjero*, publicación de las Naciones Unidas, 1950, XVI, p. 44.

BUCHANAN, James M. y TULLOCK, Gordon (1995). *Derechos de propiedad y Democracia*, Colegio de Economistas de Madrid, Celeste Ediciones.

BULIT GOÑI, Enrique (2007). *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, Ad-Hoc, Buenos Aires.

CHIAPPERO, Alejandro (2013). “Tributos sobre los combustibles, una nueva extralimitación de los gobiernos locales”, en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*, Setiembre, 2013 XXXIV, Errepar online.

CHIRICO, Virginia A., BASILE, Franco y CHICOLINO, Ricardo M. (2012). “Coparticipación y doble imposición: un nuevo antecedente para observar con optimismo”, en *Revista Práctica Integral Buenos Aires (PIBA)*, IV, Octubre 2012, 2.

DOWNES, Anthony (1957). *An economic theory of democracy*, Harper Row, New York, cap. 1.

GACIO, Alida Mirta (2003). “Coordinación Fiscal Coparticipación de Impuestos Bases Conceptuales para la Coparticipación Federal de Impuestos y el Organismo Fiscal de Contralor previsto en el art. 75 de la Constitución Nacional”, de publicación digital en: <http://www.iefer.org.ar/trabajos/mirtacopa.htm>

GAMMACURTA, Guillermo (2012). “Las tasas municipales, un recurso que también se agota”, en *Suplemento ámbito municipal & desarrollo federal*, 11 Abr 2012, 2, de publicación digital en: www.ambito.com/noticia.asp?id=632457.

JARACH, Dino (1966). “Anteproyecto de Ley de Unificación y Distribución de Impuestos; Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales”, en *Revista Consejo Federal de Inversiones*, Buenos Aires, 183.

JARACH, Dino (1978). *Finanzas Públicas, esbozo de una Teoría General*, Ed. Cangallo.

MACÓN, Jorge (2003). “Obstáculos a la correspondencia fiscal de las provincias”, en *PET*, junio-2, 2.

MERCADO PACHECO, Pedro (1994). *El Análisis Económico del Derecho. Una reconstrucción teórica*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.

PAULETTI, Edelmiro Tomás y PAULETTI, Gustavo (2012). “Concepto de ‘doble imposición’ vedado por el sistema de coparticipación federal. Interpretación armónica de la Corte Suprema”, en DJ 19/09/2012, 27.

PORTO, Alberto (2003). “Federalismo fiscal en la Argentina. Evolución y perspectivas; el federalismo fiscal a partir de la reforma constitucional”, en Criterios Tributarios 2003, 349 y ss., de publicación digital en: <http://www.aaep.org.ar/anales/works/works2003/PortoAlberto.pdf>

SORONDO, Juan Carlos (2000). “Algunas reflexiones sobre el problema de la doble imposición internacional”, de publicación digital en: www.derechointernacional.net/privado/doctrina-parte-especial/444-derecho-administrativo/105-reflexiones-sobre-el-problema-de-la-doble-imposicion-internacional-por-juan-carlos-sorondo.html

SOSA, José F. (2007). “Federalismo y tributos municipales”, Ponencia del Cuarto Congreso de Administración Pública (Parte IV), de publicación digital en www.asociacionag.org.ar/pdfcap/4/Sosa,%20José%20F..doc

VILLEGAS, Héctor (1997). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, tomo único, 6ª edición ampliada, Depalma, Buenos Aires, p. 484.

WICKSELL, Knut (1896). *Eine neue prinzip der gerechten besteuering-Finanztheoretische unstersuchungen*, Jena, 1896. (Existe traducción inglesa de una parte, en MUSGRAVE, Richard A. y PEACOCK, Alan T., *Classics in the theory of public finance*, McMillan, New York, 1967, págs. 72/118.

Jurisprudencia de la CSJN

“Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c. Provincia de Buenos Aires” -CSJN- 3/11/1986 Publicado en *Fallos*, 308:2153 y en revista *Impuestos XLV-A-201*, editorial La Ley.

“Bodegas y Viñedos San Carlos SA c/Prov. de San Juan” -CSJN- 1939.

“Boffi, Leopoldo L. c/Provincia de Buenos Aires” -CSJN- 1948.

“Financiera y Comercial Nidera SA c/Prov. de Ente Ríos” -CSJN- C 11/5/1972.

“Madariaga Anchorena, Carlos Juan” -CSJN- 1958.

“Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada c/Provincia de Buenos Aires” -CSJN- 1927, *Fallos*, 149:260.

“Varsavsky, León c/Prov. de Buenos Aires” -CSJN- 1951.

LA MATERIA TRIBUTARIA Y LA DISCUSIÓN DE CUESTIONES CONSTITUCIONALES. CON ESPECIAL REFERENCIA AL PROCESO ADMINISTRATIVO BONAERENSE

Miguel H. E. OROZ

SUMARIO: I. Introducción.- II. Superación de una antigua restricción.- III. Las normas del CPA (arts. 3 y 50 inc. 4).- IV. La administración frente a las normas y actos aplicativos.- V. El caso de las Ordenanzas Municipales y leyes provinciales tributarias.- VI. Algunos inconvenientes con la acción originaria de inconstitucionalidad.- VII. La pretensión declarativa.- VIII. La solución brindada en la causa "Giorno" (CCAMdP). Algunas consideraciones críticas.- IX. El juicio de apremio.- X. Conclusiones

I. Introducción

La entrada en vigencia del nuevo código procesal administrativo en la Provincia de Buenos Aires, abrió sustancialmente la posibilidad de canalizar la discusión de cuestiones relativas a la materia tributaria y de la mano de ello el planteo o la articulación de agravios constitucionales, que antiguamente estaban relegados a un andarivel procesal restringido, o diferidos a un fuero ajeno al entendimiento de las problemáticas particulares que presenta el Derecho Público en general.

Sin embargo, tal como lo veremos seguidamente, la distorsión y la deformación jurisprudencial en la interpretación y aplicación de la normativa ritual en la materia, en estos primeros diez años de vigencia, generaron numerosas dificultades a la hora del acceso a la jurisdicción administrativa, tanto al momento de establecer los alcances y en su consecuencia la idoneidad de cada una de las pretensiones nominadas e innominadas que admite el CPA, como al deslindar el campo de actuación y conocimiento frente a la competencia originaria de la Suprema Corte provincial.

La recortada proyección de la cláusula constitucional (art. 166 de la CPBA) por vía de la interpretación legal o jurisprudencial que predomina en el ámbito tribunalicio, provocó la sustracción indebida de los jueces especializados, el conocimiento de casos propios de la expresión formal y material de la función administrativa -entre los que corresponde incluir a las controversias relacionadas con la aplicación y el cobro de tributos provinciales y municipales-, pues para la configuración de la contienda -según lo entendemos, a diferencia del resto- no sólo debe prescindirse de la naturaleza del derecho aplicable ¹ sino además de la condición del sujeto portador de una situación jurídica subjetiva de carácter activo y/o pasivo.

En tal sentido, y más allá del análisis descriptivo que pretende tener el presente trabajo, intentaremos aportar algunas posibles soluciones fruto de la experiencia práctica derivada de la litigación.

II. Superación de una antigua restricción

Una de las grandes dificultades existentes en esta materia, fue el criterio que por muchos años mantuvo la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, quien en el ejercicio exclusivo y excluyente de la competencia en lo contencioso administrativo -donde quedaban incluidas las controversias portadoras de la materia tributaria-, sostuvo que no se podían articular cuestiones constitucionales ². En tal sen-

1 La exigencia de los arts. 2 *in fine* y 12 inciso 4 del CPA, en cuanto requieren una relación o situación jurídica regida por el Derecho Administrativo, desbordan lo previsto en el art. 166 de la CPBA.

2 La doctrina mayoritaria del Tribunal, determinó la improcedencia de la acumulación de dicho requerimiento en la vía del proceso contencioso administrativo y solamente autoriza el tratamiento de la acción de inconstitucionalidad cuando configura un argumento coadyuvante del cuestionamiento sustancial propio de la materia, esto es, la pretensión de "ilegitimidad", consistente en la conformidad de un acto con normas preexistentes. SCBA, causa B-43.990, del 27/11/1962, "Sociedad Sassaroli Hnos. c/Poder Ejecutivo s/Demanda contencioso administrativa", A y S 1962-III-802; causa B-44.090, del 25/04/1967,

tido, se señaló que “la acción contencioso administrativa y la acción originaria de inconstitucionalidad no son susceptibles de acumulación, ello por cuanto su admisibilidad depende del cumplimiento de diferentes requisitos subjetivos, son disímiles los procedimientos establecidos para su sustanciación³, y no se entienden con la misma representación del Estado”⁴. Además se agregó que “desde antiguo se ha fijado el criterio de que, como regla, en esta clase de juicios no es posible ventilar cuestiones de carácter constitucional, por estricta aplicación de lo dispuesto en el art. 1 del Código de Procedimiento de lo Contencioso Administrativo -ley 2.961-, pues cuando el interesado impugna por inconstitucionalidad una norma, no está invocando en su favor ningún derecho administrativo establecido *por una ley, un decreto, un reglamento u otra disposición administrativa preexistente*”⁵.

Sin embargo, se admitieron algunas excepciones, tal por ejemplo cuando el litigante que las planteó no pudo hallar en otra vía procesal un medio adecuado para su oportuno tratamiento⁶; si mediante los argumentos constitucionales se puso en tela de juicio la interpretación que de la ley han hecho los

“Molinos Río de la Plata c/Municipalidad de Avellaneda s/Demanda contencioso administrativa”, en A y S 1967-I-849; causa B-45.554, del 29/12/1970, “Los Gatos SCA c/Poder Ejecutivo s/Demanda contencioso administrativa”, en A y S 1970-II-799, entre otros.

3 SCBA, causa B-49.158, del 22/03/1988, “General Motors Interamericana Corporation c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda Contencioso Administrativa”, A y S 1988-I-430; causa B-50.075, del 09/05/1989, “Agropecuaria Vallerga S.A.C. c/Provincia de Buenos Aires (Trib. Fiscal) s/Demanda contencioso administrativa”, A y S 1989-II-63.

4 SCBA, causa B-50.198, del 09/05/1989, “Fiscal de Estado c/Poder Ejecutivo Coadyuvante: Esso S.A. Petrolera Argentina s/Demanda contencioso administrativa”, en A y S 1989-II-72.

5 Conf. SCBA causa B-49.158, del 22/03/1988, “General Motors Interamericana Corporation”, cit.

6 SCBA, causa B-47.507, del 06/05/1980, “de la S. de M. E., M. L. c/Ejecutivo. Coadyuvante B. H. P. A. de M. E. s/Demanda contencioso administrativa”, en DJBA 119-425.

órganos administrativos sin cuestionarse propiamente la validez de dicha ley ⁷; si los referidos argumentos operan como coadyuvantes de otros principios de Derecho Administrativo que se sustenten ⁸; si las normas impugnadas ya han sido declaradas inconstitucionales en otros juicios, evitando de ese modo la prolongación innecesaria de controversias cuyo resultado final es previsible ⁹.

Ahora, si la discusión era planteada en el marco de la acción originaria de inconstitucionalidad -de neto carácter preventivo-, también existía el impedimento de acumular otras pretensiones asociadas a la impugnación de los actos aplicativos de la norma general, todo lo cual configuraba una verdadera situación no sólo de indefensión -pues siempre se marchaba detrás de los acontecimientos, con el hecho y el perjuicio consumado- sino también de dispendio de actividad jurisdiccional.

Progresivamente, las posiciones fueron cambiando. Los efectos de la nueva doctrina se expandieron al resto de las materias. En dos causas resueltas en igual fecha, una vinculada a un *incumplimiento contractual* ¹⁰ y la otra a una *repetición de sumas de dinero pagadas en concepto de tasa por visado de*

7 SCBA, causa B-47.527, del 03/04/1980, “Droguería Colón de Julio Rebole y Cía. c/Municipalidad de Quilmes s/Demanda contencioso administrativa”, en DJBA 118-333.

8 SCBA, causa B-48.015, del 02/10/1979, “Terraza, Juan Carlos c/Poder Ejecutivo s/Demanda contencioso administrativa”, en A y S 1979-III-336; causa B-46.950, del 11/03/1980, “Delco Demetrio Eliádes y Cía. SAC c/Municipalidad de General Pueyrredón s/Demanda contencioso administrativa”, en A y S 1980-I-246.

9 SCBA, causa B-47.784, del 18/03/1980, “Ingra SRL c/Poder Ejecutivo s/Demanda contencioso administrativa”, en DJBA 118-257.

10 SCBA, causa B-51.686, del 03/03/1998, “Cebitronic S.A. c/Provincia de Buenos Aires (Ministerio de Salud) s/Demanda contencioso administrativa”.

*certificados sanitarios de animales faenados y sus derivados*¹¹, se produjo el cambio esperado¹².

Así, se destacó que la posibilidad de atender en el proceso administrativo el planteo constitucional encuentra sustento en los arts. 15 y 57 de la CPBA, en orden a la aplicación concreta del control de constitucionalidad en todos los procesos y por todos los órganos jurisdiccionales. La circunstancia de que la materia tal vez principal del pleito sea de índole constitucional, porque se impugne como inconstitucional una ley en la cual se fundó bien o mal el acto o hecho, no quita al pleito carácter de contencioso administrativo. El sistema de control de constitucionalidad difuso permite efectivizar el análisis de compatibilidad constitucional en las causas que le corresponda resolver al Tribunal en razón de la materia que le ha sido asignada. Y, en este orden, no puede dudarse de que las cuestiones constitucionales pueden encontrarse acompañando a planteamientos vinculados con normativa administrativa, en un juicio contencioso administrativo.

11 SCBA, causa B-53.450, del 03/03/1998, “Molinos Río de la Plata S.A. (ex Tres Cruces S.A.I.C. y F.) c/Municipalidad de Morón s/Demanda contencioso administrativa”. Criterio que ratificó, entre muchas otras, en SCBA, causa B-59.263, del 03/12/2003, “Tonietto, Ángel Domingo c/Provincia de Buenos Aires (Ministerio de Salud) s/Demanda contencioso administrativa”.

12 Con una llamativa omisión en la cita del art. 3 del CPA, que a la fecha de los fallos ya se encontraba publicado en el BO del 03/11/97, que si bien era inaplicable a las causas en trámite ante la SCBA en función del criterio sentado por dicho tribunal, pudo invocarse para demostrar la tendencia legislativa en la materia y justificar en otros términos su decisión.

En cambio, sí se invocó expresamente la existencia de la norma, en causas residuales falladas con posterioridad. Ver SCBA, causa B-55.312, del 28/03/2012, “R., R. P. contra Provincia de Buenos Aires (I.O.M.A.) s/Demanda Contencioso administrativa” y su acumulada causa B-55.803, “R., R. P. c/Provincia de Buenos Aires (I.O.M.A.) s/Demanda Contencioso administrativa”, o se la consideró directamente aplicable en SCBA, causa B-61.815, del 30/03/2005, “Rocco, Lucrecia c/Provincia de Buenos Aires (Ministerio de Economía) s/Demanda contencioso administrativa” y causa B-58.244, del 27/02/2008, “Nazar Anchorena, Ricardo Agustín c/Municipalidad de General Pueyrredón s/Demanda contencioso administrativa”.

Asimismo, y por el lado de la acción originaria de inconstitucionalidad, se profundizó la apertura del estrecho marco cognoscitivo. Cuando la lesión se consumó, por mayoría se comenzó a admitir la acumulación de otra pretensión. “El reclamo de condena no es sino una consecuencia necesaria e inescindible, en el caso, de la declaración de inconstitucionalidad y representa el interés jurídico y patrimonial del peticionante que persigue el reconocimiento del perjuicio ocasionado. Resulta así que se acumulan una acción principal y otra secundaria, siendo la primera el presupuesto necesario para la segunda. Negar la posibilidad de acumulación de ambas acciones implicaría acoger un procedimiento simbólico y formalista que satisfaga un esquema formal que el legislador no desea y el jurista repele”¹³.

III. Las normas del CPA (arts. 3 y 50 inc. 4)

Según se desprende de la nota de elevación de la Comisión redactora del Anteproyecto de Código Procesal Administrativo para la Provincia de Buenos Aires, creada por el Decreto N° 1150/96, fechada el 15/05/1997, se refiere que se contempla una gran variedad de pretensiones susceptibles de articularse en el proceso administrativo, “a las cuales se añade la posibilidad de plantear la inconstitucionalidad de actos o normas (en correspondencia con el art. 57 de la Constitución Provincial) cuestión que había merecido una interpretación limitativa que, en ocasiones, conspiraba contra la eficacia del proceso administrativo como instrumento de tutela judicial” (punto 3.4 *in fine*).

La inserción de una norma de tal naturaleza en la nueva codificación, sólo tuvo como finalidad dejar abierta una posibilidad que si bien encontraba sustento en contenidos de la

13 Conf. SCBA, causa I-1989, del 24/06/2009, “K., H. y otro. Inconstitucionalidad art. 48, ley 5920. Tercero: Caja de Previsión Social para Profesionales de la Ingeniería de la Provincia de Buenos Aires” (del voto del Dr. Negri al cual adhirieron Kogan, Genoud, Hitters; en contra Pettigiani).

legalidad superior, venía siendo negada por la jurisprudencia tradicional de la Suprema Corte provincial.

El texto incluido en el Anteproyecto bajo el numeral 3, fue literalmente reproducido en la ley 12.008 y mantenido sin alteraciones por las posteriores reformas (leyes 12.310, 13.101, 13.325, 13.329 y 14.437), y dispone: “Planteo y resolución de cuestiones constitucionales. La competencia contencioso administrativa no quedará desplazada aun cuando para la resolución del caso fuere necesario declarar la inconstitucionalidad de leyes, de ordenanzas municipales o de actos administrativos de alcance general o particular”¹⁴.

En concordancia con lo expuesto, al ocuparse del contenido de la sentencia, se proyectó la norma que en el texto vigente se encuentra incorporada en el art. 50 inciso 4 de CPA¹⁵, donde se refiere -con una mejor técnica legislativa- que la sentencia que hace lugar a la pretensión, podrá decidir la declaración de inconstitucionalidad de las normas o actos impugnados en el proceso.

No obstante los cambios referenciados, que por cierto resultaron auspiciosos en la medida que se reflejaron normativamente, las dificultades de acceso a la Jurisdicción en muchas áreas aún persisten, principalmente por la particular interpretación que al respecto se viene realizando en el plano jurisprudencial sobre la configuración de la contienda administrativa y el andarivel procesal adecuado para su enjuiciamiento. Con un código procesal administrativo de avanzada en muchos de sus institutos y una Justicia administrativa descentralizada, los problemas relativos a los recaudos de admisibilidad y a la exclusión de vías en función de la naturaleza de las pretensiones insinuadas, restringen sistemáticamente el conocimiento

14 Una razonable interpretación, que tenga en cuenta el contexto y la intención del legislador al receptor sin cambios la propuesta del Anteproyecto de código (arts. 3 y 45 inciso e), permite superar la omisión en la enumeración de otras fuentes que conforman la juridicidad.

15 Art. 45 inciso 4 del Anteproyecto de código, incluido como art. 50 inciso 5 en el texto originario de la ley 12.008.

de la materia tributaria en la medida que ésta aparece exteriorizada en alguna de las expresiones formales o materiales de la función administrativa.

IV. La Administración frente a las normas y actos aplicativos inconstitucionales ¹⁶.

La interdicción de índole legal y jurisprudencial para que la Administración declare la inconstitucionalidad de las normas aplicables a un caso concreto, genera un escenario -no muchas veces propicio- ¹⁷ para que la resolución de tales aspectos de la contienda se tenga que dirimir necesariamente en el ámbito jurisdiccional. La sola circunstancia de que el destinatario de la decisión adoptada por la autoridad de recaudación tributaria asiente su impugnación sobre un agravio constitucional -derivado de la aplicación a una situación fáctica determinada o prescindiendo de ella ¹⁸-, basta para que su planteo sea rechazado con el mero argumento de que “los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias” (art. 12 del CF), o que llegado su caso en razón del monto y la materia (conf. art. 115 del CF) al Tribunal Fiscal de Apelaciones, éste se ampare en una similar previsión (art. 14 del dec. ley 7603/70).

Quizá la cuestión pueda resultar opinable en relación a las normas de rango legal formal, pues una estricta interpretación de la separación de los poderes, justifica que un pronunciamiento sobre su validez constitucional sólo corresponda diferir al órgano jurisdiccional. En cambio, para el resto de los

16 Un exhaustivo análisis de esta problemática, MÉNDEZ, Sebastián A., “La Administración frente a las normas tributarias inconstitucionales”, p. 51 y ss. en *Procedimiento tributario bonaerense*, AAVV, BOTASSI, Carlos A. y OROZ, Miguel H. E., Directores, MAMMONI, Gustavo A., Coordinador, Segunda edición, corregida, actualizada y ampliada, Librería Editora Platense, La Plata, 2014.

17 En la generalidad de los casos, la cuestión se resuelve demasiado tarde, cuando el crédito tributario determinado ya fue judicialmente ejecutado.

18 Típica cuestión de *puro derecho*.

supuestos que involucran la aplicación de normas de rango inferior a la ley emitidas por la propia Administración en el ejercicio de sus competencias, tal solución se presenta como disfuncional y disvaliosa, generando de este modo una situación de privilegio posicional irrazonable, toda vez que somete al contribuyente, responsable o tercero obligado a soportar la ejecución de sus contenidos, inclusive por la vía de apremio, aun en supuestos de manifiesta invalidez de reglamentos o actos aplicativos individuales derivados, portadores de antijuridicidad, donde una pretendida suspensión cautelar en atención a lo previsto en el art. 19 del CPA, se encuentra con el valladar del implacable *solve et repete*.

No parece sensato que si la Administración tiene la obligación de preservar la vigencia irrestricta de la juridicidad, purgando sus contenidos de las ilegalidades o irregularidades existentes, se autolimita cuando el vicio o el defecto son de naturaleza constitucional. Aun sin declarar la inconstitucionalidad del acto o reglamento, bien puede llegarse a idénticos resultados a través de un correcto ejercicio de la potestad revocatoria y derogatoria.

V. El caso de las Ordenanzas Municipales y leyes provinciales tributarias

Uno de los inconvenientes más frecuentes en esta materia, se presenta con lo relativo a la impugnación de las Ordenanzas Municipales que regulan aspectos tributarios, especialmente los denominados Códigos Tributarios locales y las Ordenanzas Fiscales anuales, que en base a una práctica desviada continuada suelen incluir en estas últimas, modificaciones de carácter sustancial a contenidos permanentes del ordenamiento jurídico comunal, cuya vigencia trasciende el período fiscal anual, y que son motivo de conflictos permanentes.

Muchas de estas cuestiones se intentan canalizar ante el fuero contencioso administrativo, cuando en rigor, son asuntos de la competencia originaria de la Suprema Corte provincial. Las dudas se derivan como consecuencia de la anterior

redacción otorgada al CPA, donde estaba prevista esta posibilidad que fue eliminada posteriormente por las modificaciones introducidas por la ley 13.101.

En nuestra opinión, antes y después de los cambios normativos referenciados, la *impugnación directa* de las ordenanzas tributarias, en ningún caso puede residenciarse ante la Justicia administrativa en la medida en que no exteriorizan una expresión formal o material de la función administrativa, aun cuando sus contenidos correspondan al Derecho Público en general y el Derecho Administrativo en particular y/o los mismos sean auto aplicativos.

Si bien es cierto que la jurisprudencia en relación a la impugnación de las ordenanzas en general, no mantiene un criterio uniforme ¹⁹, la Suprema Corte de Justicia la Provincia de Buenos Aires en las cuestiones tributarias se ha encargado de delimitarla, al señalar que “si el objeto es un pronunciamiento de invalidez constitucional de las ordenanzas fiscales -en el supuesto, la Tasa de Seguridad Vial- esto es materia de su competencia exclusiva con arreglo a lo dispuesto por los arts. 161 inc. 1º de la Constitución provincial y 683 y ss. del CPCC” ²⁰. Idéntica solución se otorgó, cuando en iguales condiciones se cuestionó el “canon por uso de la trama urbana municipal” ²¹, o la Ordenanza Fiscal anual por violación en el trámite de sanción ²², donde además se confirió a los actores

19 COLOMBO, Juan Martín, “Impugnación de ordenanzas municipales ante la justicia administrativa (variaciones y contrapuntos en los pronunciamientos judiciales de la provincia de Buenos Aires)”, p. 957 y ss., Revista Derecho Administrativo, volumen 2011, Abeledo-Perrot, Buenos Aires.

20 SCBA, causa B-73.068, del 30/04/2014, “Federación de Empresarios de Combustibles de la República Argentina c/Municipalidad de Olavarría s/ Pretensión declarativa de certeza -cuestión de competencia-”.

21 SCBA, causa B-72.986, del 05/02/2014, “Chocrón, Ángel José y otros c/Municipalidad de Junín s/Acción declarativa -medida cautelar-. Cuestión de competencia”.

22 SCBA, causa B-72.507, del 02/05/2013, “Sociedad de Fomento de Cariló c/Municipalidad de Pinamar s/Pretensión anulatoria. Cuestión de competen-

un plazo para que adecuen su presentación al proceso reglado en el Título IX, Capítulo I del Libro IV del C.P.C.C. -arts. 683 al 688-. La competencia del Alto Tribunal provincial en este tipo de cuestiones, según se tiene resuelto, es de orden público e improrrogable ²³.

De igual modo, se ha sostenido que si la acción promovida no tiene por objeto exclusivo y primordial la declaración de inconstitucionalidad de la normativa provincial que facultó al ente demandado a decretar el embargo de cuentas bancarias y bienes de los contribuyentes sin autorización judicial previa, sino que se dirige contra una serie de actos concretos de aplicación de esas disposiciones, aun cuando una declaración en tal sentido es requerida por los actores, el caso es ajeno a la competencia originaria de la Suprema Corte provincial ²⁴.

VI. Algunos inconvenientes con la acción originaria de inconstitucionalidad

De acuerdo a lo establecido por la jurisprudencia tradicional en esta materia, “el examen de la admisibilidad de la demanda originaria de inconstitucionalidad es atribución que corresponde a la Suprema Corte, y no habiéndolo realizado *in limine litis* -puesto que la providencia simple que corrió traslado no emanó del Tribunal-, cabe efectuarlo al momento de dictar sentencia” ²⁵.

cia”; causa B-72.719, del 06/11/2013, “Zabaljáuregui, Graciela Olga y otros c/ Municipalidad de Pinamar s/Materia a categorizar. Cuestión de competencia”.

23 Conf. SCBA, causa B-72.726, del 18/12/2013, “Colegio de Obstétricas de la Provincia de Buenos Aires c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Acción declarativa de certeza. Cuestión de competencia (art. 161 inc. 1, Const. Prov.)”.

24 SCBA, causa B-73.041, del 05/03/2014, “Supermercados Mayoristas Yaguar S.A. y otro c/A.R.B.A. s/Amparo. Cuestión de competencia”.

25 SCBA, causa I. 1541, del 29/12/1998, “Bernal de Palacio, María Julia c/Municipalidad de Rauch. Inconstitucionalidad ordenanza impositiva 1991 (promulgada por decreto 454/91)”.

Hemos criticado esta posición ²⁶, pues se genera una peligrosa situación, en la medida en que luego de tramitarse por años un expediente al final y al cabo, puede declararse la inadmisibilidad, volviendo sobre un aspecto de la contienda que debió analizarse en el estadio inicial del proceso. Además de lo irrazonable que se presenta el criterio sustentado por el citado órgano jurisdiccional, esto implica la convalidación de un dispendio de actividad jurisdiccional inútil, que en términos de eficiencia del sistema de administración de justicia, descalifica por completo su rol institucional.

Y lo más sorprendente de todo esto es que no sólo se viola el principio de preclusión, sino que además, dicha facultad puede ejercerse aun sin planteo de parte ²⁷.

Otra cuestión importante para señalar, es que muchas veces se confunde inexplicablemente el análisis de competencia con la admisibilidad, especialmente cuando el mismo se realiza de entrada, al inicio del juicio ni bien se recibe el expediente con la promoción de la demanda o con la respectiva incidencia relativa a la determinación del órgano competente, en aquellas cuestiones patrimoniales que están sujetas a plazo. En rigor de verdad, evaluar los recaudos de admisibilidad presupone que previamente -aunque sea en el mismo acto-, el tribunal aceptó la competencia, que en el caso particular de la acción originaria de inconstitucionalidad está limitada por la configuración de la cuestión constitucional local directa, y en lo que nos interesa remarcar, por un plazo de treinta días, que vencido el mismo no impide acudir a la jurisdicción ordinaria (conf. art. 684 *in fine* del CPCC).

Por tal razón consideramos errónea la solución que confunde un supuesto de incompetencia en razón del tiempo con la

26 Remitimos a todo lo expuesto en OROZ, Miguel H. E., "Competencia y análisis de admisibilidad en la acción originaria de inconstitucionalidad bonaerense. Denegación de justicia por partida doble", LL 2011-A-239.

27 SCBA, causa l. 3.135, del 07/07/10, "Salvatierra, Claudia A. c/Provincia de Buenos Aires s/Inconstitucionalidad arts. 34 inc. c, 45, 48 inc. d y 63 de la ley 8119 y Reglamento del Co.Me.I."

inadmisibilidad de la pretensión²⁸. A mayor razón cuando ello se declara al momento del dictado de la sentencia²⁹.

La distinción tiene importantes consecuencias prácticas, especialmente en materia del cómputo de los plazos de caducidad (art. 7 inciso 3 del CPA) y eventualmente de prescripción (art. 3986 del CC; art. 2545 del nuevo CCyCU), que en un caso y no en el otro, permiten dejar a salvo el derecho de fondo, con la posibilidad cierta de sustanciar el pleito ante el juez que finalmente se considere competente³⁰.

VII. La pretensión declarativa

Pese a reconocerse que la regulación contenida en el art. 12 inciso 4 del CPA tiene contornos propios, que en algunos aspectos la diferencian de la pretensión declarativa de certeza del rito civil y comercial (art. 322 del CPCC), la misma ha sufrido una especie de *capitis diminutio*. No obstante que es muy utilizada en materia tributaria -por la ventaja que prescinde del recaudo de admisibilidad del *solve et repete*-, el tiempo viene demostrando que los resultados que se obtienen son magros. Su *performance* en rendimiento, medido en términos

28 Objeción que extendemos a la sentencia que declaró, en una construcción conceptual hasta el presente desconocida, *la improponibilidad formal de la demanda*, en lo que a nuestro juicio era tan simplemente un típico supuesto de incompetencia material. Ver CCAMdP, causa N° 4799, del 26/06/2014, “Dublín Group S.A. c/Municipalidad de Gral. Pueyrredón s/Pretensión anulatoria”.

29 SCBA, causa l. 3.135, del 07/07/10, “Salvatierra”, cit.

30 En tal sentido, citamos una decisión interesante, donde se ordenó remitir al fuero contencioso administrativo, luego de declararse la incompetencia de la Suprema Corte para entender en forma originaria -por no configurarse un conflicto de poderes-, un expediente donde el objeto de la pretensión estaba dirigido a la anulación del revalúo que en el marco de la ley 14.333 la Provincia de Buenos Aires a través de A.R.B.A. efectuó de los inmuebles comprendidos en el régimen del decreto-ley 8912/1977 y los decretos 9404/86 y 27/98, ubicados dentro del Partido de Tigre. Conf. SCBA, causa B-72.835, del 23/12/2014, “Municipalidad de Tigre c/Provincia de Buenos Aires s/Conflicto art. 196 Const. Prov.”.

de eficacia, al menos en el ámbito del proceso administrativo, es muy baja.

Una de las causas, está relacionada con el carácter residual, toda vez que se exige -por una aplicación a nuestro juicio incorrecta del CPCC- la demostración de que no se cuenta con otro medio legal para canalizar la cuestión. La otra, por una visión un tanto limitada sobre la modalidad de configuración del caso administrativo que involucre agravios constitucionales locales directos. De esta manera, se desaprovecha la posibilidad de utilizar este andarivel para articular peticiones que con una *finalidad meramente declarativa*, buscan establecer el grado de compatibilidad de expresiones formales de la función administrativa con la Constitución provincial, que por no revestir la condición de mandatos generales, abstractos e impersonales, no son susceptibles de impugnación a través del carril de la acción originaria de inconstitucionalidad normada en los artículos 161 inc. 1º de la Constitución de la Provincia y 683 y ss. del C.P.C.C., o para cuando se ha vencido el plazo de treinta días en las cuestiones patrimoniales (art. 684 *in fine* del CPCC) ³¹, independientemente de la existencia de actos

31 “La cuestión acerca del momento en que la norma reputada lesiva afecta los derechos patrimoniales de quien se presenta solicitando la declaración de inconstitucionalidad, es una cuestión de hecho que debe ser evaluada en cada caso Pese al indudable carácter patrimonial de la infracción constitucional denunciada -siendo que se persigue la invalidación de una ordenanza tributaria-, cuando la acción fue promovida por el interesado con finalidad preventiva; es decir, antes de que las normas cuestionadas le fueran aplicadas, esta circunstancia determina que el caso bajo análisis queda encuadrado en las previsiones del art. 685 *in fine* del CPCC, en cuanto establece que en tales supuestos no regirá el plazo de treinta días para interponer la demanda, cualquiera sea la naturaleza de los preceptos impugnados. La afirmación precedente en nada se ve desvirtuada por el hecho de que el accionante hubiera luego abonado la tasa que deriva de la norma en crisis, pues para aquel entonces la acción ya había sido entablada”. Conf. SCBA, causa I. 68.491, del 03/12/2014, “Striebeck, Guillermo Adolfo c/Municipalidad de Coronel Pringles s/Inconstitucionalidad ordenanza 3527”.

Recordamos que en dicho caso, la cuestión a resolver fue determinar si el incremento de la tasa *por conservación, mantenimiento y mejorado de la red vial municipal* previsto en una Ordenanza, para ser afectado al fondo especial para

individuales aplicativos, anteriores, concomitantes o posteriores, que en todo caso serán susceptibles de impugnación por separado o por acumulación objetiva, y que en ningún caso deberían desplazar o neutralizar la pretensión declarativa de inconstitucionalidad.

VIII. La solución brindada en la causa “Giorno” (CCAMdP). Algunas consideraciones críticas

Como respuesta que escapa a los cánones tradicionales en la materia, resulta de cita obligada en trabajos de doctrina y escritos judiciales, la sentencia dictada por la alzada marplatense en la causa “Giorno”³². Por nuestra parte, en esta ocasión vamos a disentir con algunas de las bondades que se adjudican a este pronunciamiento, no en relación a la cuestión de fondo a la cual adherimos³³, sino más bien a los aspectos estrictamente procesales de la cuestión.

Principalmente porque consideramos que se incurre en un desconocimiento injustificado e infundado sobre cuáles son los elementos estructurales o sustanciales configuradores de la contienda administrativa³⁴. Pero para entender las observaciones que formularemos, y de algún modo demostrar el valor relativo del pronunciamiento, resulta imprescindible repasar los hechos del caso, en sus aspectos más relevantes. La actora,

la patrulla policial rural de la Municipalidad de Coronel Pringles, resultaba contrario a las normas y principios constitucionales invocados por el actor. La demanda se acogió favorablemente.

32 CCAMdP, causa N° 4228, del 07/11/2013, “Giorno S.A. c/Provincia de Buenos Aires. Fisco Provincial s/Pretensión declarativa de certeza”.

33 OROZ, Miguel H. E., “Pacto Federal para empleo, producción y crecimiento”, Diario El Día, La Plata, Suplemento Economía Dominical, columna Enfoques Tributarios, del 08/12/2013, p. 4.

34 También es cierto que ello se vio favorecido por la estrategia defensiva estatal, para nada adecuada a la naturaleza del conflicto planteado, que relevó tanto al Juez de grado como a la alzada de expedirse sobre algunos puntos que hubiesen hecho tambalear la línea argumental sostenida.

una empresa dedicada a una actividad de extracción y elaboración de productos del mar, para lo cual contaba con buques y plantas habilitadas a su nombre, en atención a lo previsto en la ley 11.518 -normativa que daba cumplimiento al compromiso asumido por la Provincia de Buenos en el marco del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento- pasó a partir del 01/07/1994 a estar exenta del pago del impuesto a los Ingresos Brutos con el que se encontraba gravada hasta entonces.

Dicho estado de cosas se vio modificado por la ley 13.850 (art. 5), que expresamente derogó la citada exención. No obstante ello, según refirió la propia actora, presentó las liquidaciones y efectuó el respectivo pago, a fin de evitar una posible ejecución por parte de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), sin que ello implique el reconocimiento del derecho de cobro de tal impuesto. Posteriormente, promovió actuaciones judiciales, donde en el marco de la pretensión declarativa articulada, solicitó la declaración de inconstitucionalidad e ilegalidad de la mencionada norma.

Como rápidamente se puede advertir, la actora pretendió la declaración de inconstitucionalidad de una norma legal derogatoria de una exención. En ningún pasaje de su demanda ni del relato en relación a la plataforma fáctica que realizan las sentencias emitidas en ambas instancias, se desprende que la lesión, afectación o desconocimiento de sus derechos o intereses tutelados por el ordenamiento jurídico, provenga de una actuación u omisión en función administrativa. Es más, no se da cuenta de la existencia de actuaciones tendientes a determinar la deuda, intimaciones o comunicaciones de la Agencia de Recaudación, como de cualquier otra expresión formal o material de una autoridad administrativa, que con la finalidad de reclamar el pago de sumas de dinero, haya generado la controversia. Por el contrario, fue la propia actora la que voluntariamente sufragó el tributo y después decidió petitionar la declaración de inconstitucionalidad de la ley que derogó la exención.

No hubo un cuestionamiento de los actos aplicativos de la ley ni de actuaciones llevadas adelante por una autoridad administrativa o un sujeto sustituto delegado, en ejecución de la misma. En cambio, existió una *impugnación directa de una ley*³⁵, es decir, un pedido de enjuiciamiento de una actuación estatal portadora de agravio, que había exteriorizado en sus aspectos formales y sustanciales, el ejercicio de la función legislativa, materia que por regla y mandato constitucional (art. 166 de la CPBA) es ajena al conocimiento del fuero administrativo.

Pero además hay otro detalle significativo. La ley impugnada entró en vigencia en los primeros días del mes agosto del año 2008, y la demanda se inició en los primeros días del mes de noviembre del año 2009, es decir, quince meses después de configurado el agravio, período durante el cual voluntariamente se pagó el tributo. No es que estemos de acuerdo con los plazos de caducidad, que aquí por exclusión legal no se aplican (art. 18 del CPA), sino que pretendemos demostrar la ausencia de caso generado por una actuación u omisión en el ejercicio de la función administrativa.

Distinto sería, si lo cuestionado en el marco de la pretensión declarativa fuese la validez constitucional de un reglamento. En este supuesto, no tenemos dudas de que debe tramitarse ante el fuero administrativo aun cuando la demanda tuviese una finalidad de carácter preventivo -evitar la aplicación concreta-³⁶, por tratarse de una materia propia de su conoci-

35 Modalidad replicada en CCALP, causa N° 11.151, del 03/02/2011, “Ferrosider S.A. c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires y otro/a s/Pretensión declarativa de certeza- otros juicios (375)”, sentencia a la que también corresponde formularle similares críticas.

36 También debe recordarse que “el quebrantamiento por los reglamentos de las disposiciones legales a los que están subordinados es cuestión ajena a la acción de inconstitucionalidad y propia de otras vías en tanto no se traduzca simultáneamente en una violación a alguna otra regla concreta de la Constitución, ya que de no darse este último supuesto no existiría un conflicto constitucional directo sino meramente reflejo, pues la validez del reglamento dependería de la interpretación que se asignase a la ley”. SCBA, causa B-56865,

miento, toda vez que nos encontramos ante una manifestación formal de la función administrativa. No consideramos que de este modo se afecte la competencia originaria de la Suprema Corte provincial, pues en función de lo previsto en los arts. 57 y 166 de la CPBA; 1, 2 y 3 del CPA, por expresa habilitación constitucional y legal, la contienda debe dirimirse ante el fuero propio de la función administrativa.

Sin perjuicio de lo expuesto, y como un dato positivo que corresponde destacar, rescatamos el *obiter dictum* relativo a que la pretensión declarativa se perfila en el régimen del proceso administrativo (art. 12 inciso 4 CPA) como una vía procesal de carácter independiente y principal, que iguala a las demás en rango y posibilidades de utilización. Deja de lado el carácter subsidiario y residual asignado en el proceso civil, donde se exige acreditar la inexistencia de otro medio legal.

IX. El juicio de apremio ³⁷

Para algunos órganos de alzada con competencia regional, “la inconstitucionalidad resulta extraña a la naturaleza rápida y expedita del remedio ejecutivo, y en tal caso deberá resolverse en otro marco del proceso (art. 551, CPCC), pudiendo el demandado promover el juicio ordinario de repetición, planteando en ése el problema constitucional, previo al pago” ³⁸. En otros términos, el limitado marco cognoscitivo del pro-

del 30/08/2000, “Bielik, Alicia Angélica c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa”; causa B-53176, del 07/06/2000, “Serrano, Luis Cipriano y otro c/Provincia de Buenos Aires (I.O.M.A.) s/Demanda contencioso administrativa”.

37 El tratamiento jurisprudencial otorgado por el fuero administrativo, a las normas que regulan este proceso especial, puede verse con detalles en *Ejecución tributaria provincial y municipal. Ley 13.406. Comentada y anotada; Enfoques de la realidad tributaria*, N° 3, Colección Derecho Financiero y Tributario, AAVV, OROZ, Miguel H. E., Director, Librería Editora Platense, La Plata, 2013.

38 CCALP, causa N° 688, del 11/05/2005, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Aldimar S.A.I.C y M. s/Apremio Provincial”; causa N° 1236, del

ceso de apremio, de base ejecutiva, impide el planteamiento, discusión y resolución de cuestiones constitucionales.

Por el contrario se ha señalado que “el debate constitucional de las normas fiscales es procedente en los procesos de apremio”³⁹, aunque “la admisibilidad de este tipo de defensas depende de que el tema constitucional sea susceptible de resolverse con las constancias del expediente o sin necesidad de mayores despliegues probatorios”⁴⁰.

Si bien por regla el planteo de inconstitucionalidad exorbita el restringido campo de conocimiento del juicio de apremio, corresponde hacer excepción a tal principio, cuando el planteo resulta inescindible de la excepción de prescripción articulada por el ejecutado, defensa expresamente autorizada por el art. 9 inc. e) de la ley 13.406, pues al haber sido analizado y desestimado por el *a quo*, dicho agravio no podrá ser revisado en trámite ulterior en función de la cosa juzgada. Y si bien es cierto que en un juicio de apremio quedan vedadas las controversias que remiten al origen del crédito ejecutado -restricción que se funda en la presunción de legitimidad que acompaña a los respectivos títulos ejecutivos y obedece a la imperiosa necesidad de que el Fisco perciba sin mayores dilaciones las sumas que se le adeudan- nada impide la verificación de específicas circunstancias que conducen a determinar la inexistencia de la deuda cuando está basada en un planteo constitucional. Lo contrario importaría privilegiar un excesivo rigor formal con grave menoscabo de garantías constitucionales.

21/03/2006, “Fisco de la Prov. de Buenos Aires c/Vaio Castelli, Enrique Omar s/Apremio”; causa N° 2780, del 09/05/2006, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Benamo, María Azucena s/Apremio Provincial”; causa N° 4235, del 28/12/2006, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Iglesias Mariano Oscar y otros s/apremio provincial”, entre otras.

39 CCALP, causa N° 289, del 27/11/2008, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Perrotta, Alicia Enriqueta s/Apremio”.

40 CCAMdP causa N° 502, del 10/09/2009, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Microcontrol SRL y otros s/Apremio”; causa N° 807, del 26/02/2009, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Ferretería Argentina SRL s/Apremio”.

X. Conclusiones

Los avances realizados en relación al enjuiciamiento de la actuación de la Administración -donde queda comprendida la materia tributaria-, son importantes, significativos. Se ha pasado de la competencia exclusiva y excluyente en instancia originaria de la Suprema Corte provincial, para llevarla a un esquema de descentralización territorial, con la posibilidad de litigar en todos los rincones del vasto territorio bonaerense. Los cambios introducidos en la legislación, aunque con algunas contramarchas, también han sido sustanciales. Se cuenta con normas, que en muchos de sus aspectos, son de avanzada.

Sin embargo, la visión estrecha que a nivel jurisprudencial impera -que van desde las cuestiones relativas a la competencia, la admisibilidad, las pretensiones y el modo de su articulación con la subsiguiente exclusión de vías, el *solve et repete*, el impedimento del planteo de cuestiones constitucionales en atención a la naturaleza del proceso, aun en las de pleno derecho, traba de medidas cautelares sin intervención judicial previa, etc.-⁴¹, quitan rendimiento a muchos de los institutos regulados en la normativa procesal, que utilizados razonablemente, permitirían evitar los abusos derivados del privilegio posicional de la autoridad administrativa, quien no sólo unilateralmente emite el acto determinativo de la deuda -como sucede en muchos casos, en base a previsiones manifiestamente inválidas, por contrariar contenidos normativos de rango superior-, sino que además puede ejecutar el crédito tributario con enormes ventajas. Las defensas y planteos del contribuyente, responsable o tercero obligado al pago, quedan relegados y diferidos al juicio ordinario posterior, de largo plazo y con enormes costos.

41 Remitimos a OROZ, Miguel H. E., “El derecho tributario sustancial y procesal, en su vertiente jurisprudencial. Panorámica general”, en Revista Derecho Administrativo, Año 1 N° 1/2 Enero-Agosto 2007, Asociación Bonaerense de Derecho Administrativo (A.B.D.A.), La Plata. 2007.

