

“Las ejecuciones fiscales y el exceso de ritual manifiesto – A propósito de un fallo del Tribunal Superior de Justicia de la CABA con un valiente voto minoritario”

Por Juan Manuel Álvarez Echagüe¹

I. BREVE RESEÑA DE LOS ANTECEDENTES.

El Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires (TSJ) resolvió el 22 de junio de 2011, por mayoría, revocar la sentencia dictada por la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario (CACAT), Sala I, en autos “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘GCBA c/ Savaglio Tbwa y Asociados S.A. s/ ejecución fiscal’” (Expte. n° 7177/10).

Como se desprende del fallo que genera este comentario, el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (GCBA) inicio un proceso de ejecución fiscal a los fines de hacer efectivo el cobro de una multa por defraudación que habría quedado firme pues el contribuyente no interpuso, en tiempo oportuno, recurso alguno contra la aplicación de esa sanción pecuniaria.

La multa por defraudación fue impuesta por el ingreso extemporáneo (tardío) en diversos períodos de sumas dinerarias en concepto del Impuesto a los Ingresos Brutos, con sus retenciones y percepciones.

En primera instancia, se mando llevar adelante la ejecución, rechazando las excepciones planteadas por el demandado, así como la nulidad articulada por supuestos vicios en la notificación de la resolución que imponía multa.

Revisado por la Sala I de la CACAT, se hizo lugar al recurso de apelación, revocándose el decisorio del a quo, y distribuyendo las costas por su orden, aunque rechazando el planteo de nulidad (o ausencia) de notificación del

¹ Cualquier comentario sobre el presente trabajo puede ser dirigido a la siguiente dirección de correo electrónico: jmae@aeyasoc.com.ar

acto administrativo que impuso la multa, considerando que la misma se encontraba firme.

Para decidir la revocación de la sentencia de primera instancia, la Alzada se sirvió de los siguientes argumentos:

a. El depósito del dinero, si bien es cierto fue tardío, implicó un retraso menor, de muy pocos días, lo que denota la inexistencia de dolo del sujeto pasivo;

b. La multa prevista para la retención indebida intenta reprimir la omisión dolosa de ingresar, pero no el simple retraso en el pago;

c. El país atravesaba en ese momento, enero de 2002, una crisis económica, financiera, social, institucional y política de las más graves que haya vivido nuestro país, en la cual los particulares y las empresas apenas podían disponer de sus dineros, atento la existencia del lamentablemente famoso corralito bancario;

d. Los legisladores se habían pronunciado a favor de condonar las sanciones aplicables a quienes hubiese cancelado sus obligaciones impositivas y;

e. Se dictó posteriormente la ley 2406, por medio de la cual se eximía de sanciones a quienes se acogieran a un plan de pagos para cancelar sus deudas fiscales.

Como corolario de todo ello, la Alzada sostuvo que, avanzar en la ejecución fiscal, *“...resultaría una solución contraria a la garantía de razonabilidad de las decisiones estatales y, en particular, alejada del imperativo de justicia que han de observar las sentencias...”*.

Contra este decisorio, el GCBA interpuso recurso de inconstitucionalidad, que fue rechazado por la CACAT, por lo que fue en queja ante el TSJ.

La queja fue admitida por todos los vocales del Tribunal Superior de Justicia, entendiendo que, aún tratándose una ejecución fiscal, lo decidido constituía sentencia definitiva, ya que el rechazo de la pretensión del cobro de la multa impedía de toda forma la que el Fisco pudiese intentar su ingreso en un juicio futuro, al disponer la resolución, de un modo irrevisable, la improcedencia de la sanción impuesta en sede administrativa.

La mayoría del Tribunal (Dres. Ruiz, Conde y Centanaro) resuelve revocar el decisorio de la Cámara, ordenando llevar adelante la ejecución fiscal, con los siguientes argumentos:

➤ Habiendo los camaristas reconocido la existencia de cosa juzgada administrativa, se debieron desestimar los planteos de la ejecutada por extemporáneos.

➤ Considerar y evaluar el carácter espontáneo o no de los pagos, la cantidad de días de atraso de los depósitos, la situación económico-financiera del país y la intención o no de defraudar al Fisco, entiende la mayoría implicó por parte de la Cámara analizar la causa de la obligación, excediendo el marco del juicio ejecutivo.

II. COMENTARIOS CRÍTICOS

Para comenzar con el análisis, quiero traer a colación una frase del Dr. Centanaro al inicio de su voto, que me ha servido para titular este comentario: *“...si bien resultan atinados los razonamientos y conclusiones a los que arriba el Dr. Casás y que tuvo en cuenta consideraciones que los distinguidos jueces de la Sala I valoraron, entiendo prudente -en este particular caso- adherir al voto de la Dra. Conde por resultar la solución procesalmente más justa”*.

Encontramos aquí, resumidos muy concretamente, los motivos por los cuales se ha revocado la sentencia de la Alzada, donde se ha impuesto el mero formalismo, o solución procesal, por sobre la justa definición del proceso, situación que lamento muy profundamente, pues se ha perdido la oportunidad de dejar de lado esas ideas vinculadas al marco acotado de conocimiento del proceso de ejecución fiscal y a la prevalencia de cuestiones meramente procedimentales (ni siquiera procesales) por sobre la dilucidación de la verdad material.

Quienes sí van al fondo del asunto, apartándose con valentía de puros rigorismos formales, son los Dres. Casás y Lozano (quien adhiere al voto del primero).

Es real que la multa impuesta por el Fisco local había quedado firme, ya que el planteo vinculado a la nulidad de la notificación no prosperó en ninguna instancia, pero ello no debe hacer perder de vista el muy poco efectivo sistema de notificaciones por parte de las administraciones tributarias, ya que quienes tenemos alguna experiencia en la materia, sabemos perfectamente de los muchos problemas que conllevan las notificaciones realizadas por las Fiscos, sea el

nacional o los locales, ya que muchas veces esos intentos de anoticiamiento no cumplen con su finalidad.

Sellada esa cuestión, es decir, la existencia de una multa firme, la misma podía ser objeto de ejecución fiscal, sin mayores posibilidades de defensa para el sujeto pasivo, si es que sea analiza la cuestión desde el formalismo más absoluto, criterio que ha primado en el TSJ y en el juez de grado.

La realidad es que, para el ejecutado, era en el marco de la ejecución fiscal el único y último momento en que podía ejercer su defensa, pues si hubiese pagado el monto ejecutado nunca hubiese podido repetirlo, ya que dicha acción se encuentra vedada para las sumas pagadas en concepto de sanciones pecuniarias. Esto tienen sustancial diferencia con lo que sucede con la ejecución de tributos adeudados, los que si se decide pagar, posteriormente pueden ser repetidos por el contribuyente o responsable, en el marco de un proceso con un marco de discusión sumamente amplio.

Esta punto no ha sido mencionado por la sentencia de la CACAT ni por la minoría en el fallo que ahora analizamos, pero entiendo es el punto de partida para poder entrometerse a indagar en la causa del título base de la ejecución, es decir, en la sustancia de la multa.

Debe valorarse profundamente la posición adoptada por los Camaristas y miembros del Superior Tribunal (minoría) a favor de la posibilidad de ampliar el marco de conocimiento del proceso de ejecución fiscal, en muchos casos, único momento en el cual el contribuyente o responsable puede intentar una defensa real y efectiva, ya que muchas veces ni siquiera se entera del procedimiento administrativo previo (de existir). En este contexto no puede dejar de señalarse que nuestra Corte Suprema de Justicia (CSN) ha avalado la posibilidad de entrar a analizar la causa del título ejecutivo (boleta de deuda) en ciertas circunstancias.

Definitivamente, posiciones que se apartan del estricto formalismo, logran la prevalencia de los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, lo que redundará en permitir hacer efectiva la justicia en sentido material, es decir, indagando sobre la realidad subyacente debajo del proceso judicial.

Las ataduras rigurosas a las normas, en este caso, fueron un obstáculo insalvable para arribar a la verdad objetiva, es decir, impidieron concretar el objetivo esencial de todo proceso, que es el de arribar a una solución

justa de la controversia. Por el contrario, la solución a la que se arriba, es notablemente injusta, ya queda de manifiesto de las constancias del expediente judicial que la multa ejecutada nunca debió impuesta por el Fisco local.

Es que, como ha quedado demostrado, el ingreso de las sumas debidas fue extemporáneo pero con un retraso ínfimo, de escasos días, y habiendo posteriormente cancelado los intereses devengados. Esta situación fáctica descarta de plano la posibilidad de aplicar una multa por defraudación, cuando el elemento subjetivo exigido para configurar esta infracción es el dolo.

El ingreso, aunque tardío, pero con una demora insignificante, impide poder sostener el fundamento esencial de la figura defraudatoria, esto es, la configuración de una acción ardidosa o engañosa que permita acreditar el dolo del contribuyente o responsable.

Es más, la falta de pago en tiempo y forma, podría haber dado origen a una multa por omisión de impuesto, conducta que para ser sancionada requiere la acreditación de culpa, inclusive a título de mera negligencia. Pero en el caso, ni siquiera debiera haber procedido la aplicación de esta sanción vinculada a la conducta omisiva, atento que el ingreso casi inmediato y el pago de los intereses, impiden tener por afectado el bien jurídico tutelado, ya que la hacienda pública (en su faz recaudatoria) no se ha visto atacada de manera sustancial, por lo cual, debiera haber sido descartado el inicio del sumario con fundamento en la muy conocida teoría de la insignificancia o bagatela asumida por nuestra CSN para la materia tributaria.

Es importante, para fundar lo sostenido arriba, muy brevemente hacer referencia a dos fallos citados por la CACAT al momento de emitir su decisión:

(i) “Parafina del Plata S.A.”², en donde la CSN ha señalado que “...la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención que omitió ingresar en término los importes retenidos a los réditos, no basta para configurar la infracción prevista por el artículo 45, segunda parte, de la Ley 11.683. Los artículos 45, 46 y 51 de la Ley 11.683, consagran el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que **sólo puede ser reprimido quien sea culpable**, es decir, aquél a quien la

² Fallos 271:297 del 2/11/68.

acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente” (la negrita ha sido agregada al original).³

(ii) “Uzandizaga Perrone y Juliarena”: “...no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo” en relación con “... el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente”; para luego agregar: “Que de ello es así toda vez que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario (Fallos: 287:74)”. (el subrayado me pertenece)⁴

La CSN es muy clara en estos dos fallos: en el primero determina la aplicación *sine die* de un principio elemental del derecho penal al ámbito infraccional: el de culpabilidad; en tanto en el segundo no solo vuelve a afirmar ello, sino que va bastante más allá, expresando sin duda alguna que el derecho infraccional tributario es derecho penal especial, lo que implica, la aplicación de los principios generales del Derecho Penal.

Y dicha posición ha sido recientemente ratificada por la Corte Nacional en la causa “Fizman”⁵, al sostenerse que: “Ello, toda vez que la prosecución de un pleito inusualmente prolongado —**máxime si tiene naturaleza penal**— conculcaría el derecho de defensa del recurrente en tanto "debe reputarse incluido en la garantía de defensa en juicio consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional el derecho de todo imputado a obtener —después de un juicio tramitado en legal forma— un pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre de innegable restricción que comporta el enjuiciamiento penal" (in re "Mattei", Fallos: 272:188). No debe olvidarse,

³ En este mismo sentido se ha expresado el Tribunal Constitucional Español en su sentencia 76/1990, “El propio art. 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables “incluso a título de simple negligencia”, lo que con todo y sin atender a la conducta diligente del contribuyente”.

⁴ Fallos 303:1548 del 15/10/81. Es más, en el considerando 8° se agregan algunas cuestiones de suma relevancia interpretativa: “Que, por último, cabe recordar que es concepto indudablemente recibido por el art. 18 de la Constitución Nacional que el derecho penal —en cualquiera de sus ramas— es un sistema riguroso y cerrado, formado por ilicitudes discontinuas, que no tolera ningún tipo de integración por analogía, tendientes a completar los elementos esenciales de las figuras creadas por la ley (Fallos: 301:395)”.

⁵ CSN, “Fizman y Compañía S.C.A. c. Dirección General Impositiva”, 23/06/2009, IMP 2009-17 (setiembre), 1370, Fallos: 332:1492.

asimismo, que idéntica doctrina se aplicó en un proceso respecto a la decisión de la autoridad aduanera que había impuesto la pena de multa, un supuesto semejante al que se plantea en el sub lite ("Sudamericana de Intercambio SACI y F c. Administración General de Puertos", Fallos: 312:2075, caso en el que también lo que se recurría era una decisión de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal)" (destacado agregado al original).

Por todo lo expuesto, evidente es que, de ningún modo, se configuró en el caso bajo examen una infracción, atento que habiéndose verificado una conducta que puede catalogarse de típica y antijurídica, la misma nunca reúne el último requisito, ya que no hay posibilidad de atribuir culpabilidad, por ende, al no verificarse el elemento subjetivo, la sanción pecuniaria nunca debió ser aplicada, mucho menos en la figura más grave, es decir, la de defraudación, donde debe concurrir dolo.

Aunque no se agotan allí los motivos por los cuales la multa, en cualquiera de sus versiones, nunca debió aplicarse.

Es que, contrariamente a lo que sostiene el voto de la mayoría, las circunstancias de crisis económica, financiera, social, institucional y política que atravesaba la república, de las más graves que haya vivido nuestro país en toda su historia, son datos que permiten tener por acreditada la existencia de supuestos de fuerza mayor que llevaron a muchos contribuyentes y responsables a no poder cumplir con sus obligaciones fiscales, siendo notorio, en el caso que Savaglio Tbwa y Asociados S.A. hizo un enorme esfuerzo para poder cancelar sus deudas fiscales.

Como bien hace el voto de la minoría que rescatamos, y como lo hizo la Cámara, estas circunstancias eximentes de responsabilidad no pueden ser soslayadas al momento de emitir una sentencia, pues condicionaron, y vaya como, la vida cotidiana de todo un país por más de un año, especialmente cuando las mismas son de público y más que notorio conocimiento. Dejarlas de lado constituye una arbitrariedad manifiesta, pues las mismas excluyen el elemento subjetivo, impidiendo la aplicación de una sanción.

Otra circunstancia sumamente relevante es la vinculada con la ley 2.406 de 2007 del GCBA, que instituyó un régimen de facilidades de pago de

obligaciones fiscales vencidas, con condonación de intereses y sanciones,⁶ incluyendo la posibilidad de ingresar en el mismo a quienes, habiendo practicado retenciones, no las hubiesen ingresado.⁷

Nótese la inconsistencia del sistema: a quien ingresa tardíamente las sumas retenidas, con más sus intereses y en un solo pago en forma espontánea, se le aplican multas por defraudación, mientras que aquellos que no lo hicieron, se los beneficia con una norma que les permite no solo pagar en cuotas sino que, además, se remiten intereses y condonan las sanciones. Suena irrazonable. ¿O no?

Esta manifiesta situación atentatoria del derecho a la igualdad debió ser más que suficiente para avalar una resolución judicial que dejara sin efecto la ejecución fiscal iniciada por el GCBA.

Para finalizar quiero reiterar que entiendo se ha perdido una gran oportunidad, vinculada a ampliar el marco cognoscitivo del juicio de ejecución fiscal, y ello debido al rigorismo procesal asumido por la postura de la mayoría del TSJ. No puede cuestionarse la decisión en sí, que se ajusta claramente a las normas procesales (y procedimentales) vigentes, sino que lo que se presenta como objetable, desde mi punto de vista, es atarse tan estrictamente a cuestiones rituales que impidan a los jueces adoptar decisiones justas a partir de desentrañar la verdad material subyacente, como claramente ha sucedido en esta causa.

⁶ “Artículo 6° - *Remítense todos los intereses que no hayan sido ingresados y condónense las sanciones aplicadas y no ingresadas o que pudieran corresponder, siempre que las obligaciones fiscales principales estuvieran pagadas o sometidas a prórrogas al vencimiento del plazo para el acogimiento de la presente ley o se acojan a un plan de facilidades de pago válido conforme a sus disposiciones.*

Condónense asimismo las sanciones que pudieran corresponder y las aplicadas que no hayan sido ingresadas por infracciones formales cometidas con anterioridad al 1° de enero de 2007. La condonación se producirá de oficio sin necesidad de manifestación alguna por parte de los beneficiarios.

Quedan excluidos del beneficio de la condonación las sanciones firmes que tuvieran tal carácter a la fecha de entrada en vigencia del presente régimen”.

El resaltado ha sido agregado al original.

⁷ La legislación acotaba los beneficios en estos casos a la condonación de sanciones, tal como establece el art. 1°: “*Los contribuyentes o responsables con obligaciones fiscales en mora, devengadas con anterioridad al 1° de enero de 2007, podrán regularizarlas bajo la forma y condiciones que se establecen por la presente y con los requisitos que se dispongan reglamentariamente.*

Las obligaciones vencidas con posterioridad a la fecha indicada y hasta la fecha de vencimiento que se fije para el acogimiento, deberán encontrarse cumplidas a ese tiempo bajo apercibimiento de nulidad del plan de facilidades.

Los responsables por deudas provenientes de retenciones o percepciones practicadas que no hubieran sido ingresadas, así como sus intereses y multas que se ingresen al contado hasta la fecha del vencimiento general para acogerse a la presente, se beneficiarán únicamente con la condonación de sanciones dispuesta por esta ley”.

Por ello es que debe destacarse la valentía de la postura asumida por el voto en disidencia del Tribunal Superior y por los Sres. Camaristas, quienes decidieron prevalezca la verdad material por sobre meras cuestiones rituales, permitiéndose indagar en la procedencia o no de la multa y las circunstancias extraordinarias que condicionaron el accionar del sujeto pasivo al momento de ingresar tardíamente las sumas retenidas.