



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PROCURACIÓN GENERAL DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

A-75800-2

“Asociación Bancaria c/ Tribunal Fiscal de
Apelación s/ Impugnación de Resolución”.
Recurso Extraordinario de Inconstitucionalidad”
A. 75.800

Excma. Suprema Corte:

I.-

Vienen las presentes actuaciones con el objeto de que, en los términos de lo establecido en el artículo 302 del Código Procesal Civil y Comercial, se emita dictamen respecto al recurso extraordinario de inconstitucionalidad interpuesto por la parte actora contra la sentencia del día 11 de octubre de 2018 de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, que confirmara la decisión de Primera Instancia.

La parte recurrente, aclara que su recurso se limita a “la confirmación de las pautas de devolución de las sumas ingresadas en los términos del artículo 19 del CPCA que fueron indicadas por la juez de grado y consecuente rechazo del planteo de inconstitucionalidad de la normativa impugnada por mi parte”.

Explica que tanto la sentencia de primera instancia como así la emanada de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo hicieron lugar a la pretensión actora, ordenándose la devolución del capital oportunamente depositado con sus respectivos intereses. Manifiesta que la forma en que son calculados esos intereses le produce a la asociación sindical actora un agravio a su derecho de propiedad, al principio de igualdad y al derecho de tutela judicial efectiva, protegidos por los arts. 10, 11, 15 y concordantes de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, y por los arts. 14, 16, 17, 18, 75. inciso 22 de la Constitución Nacional.

Por lo tanto, solicita a V.E. que al momento de resolver el presente, declare la inconstitucionalidad de las normas sobre las que se basó la sentencia de la Cámara de Apelación -que confirma la de primera instancia- al momento de calcular los intereses a ser devueltos junto con el capital a la aquí recurrente. Peticiona, pues que deje sin efecto la sentencia “sólo en la parte recurrida”, con costas (el subrayado en el original).

I.1. Sobre la cuestión de la admisibilidad, dice cumplir con los requisitos previstos en la ley adjetiva, destacando que la sentencia fue dictada por la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo del Departamento Judicial de La Plata, resultando ser una sentencia definitiva; expresa que en el proceso se cuestionó la validez de la normativa que fija las tasas de interés diferencial, que considera “perjudicial para el contribuyente”, y contraria a la Constitución de la Provincia de Buenos Aires y a la Constitución Nacional, y que la sentencia de la Cámara abordó expresamente ese tema.

I.2. En lo que se refiere a los hechos que motivaran esta acción y las posteriores sentencias en ambas instancias, explica que la Asociación Bancaria aquí recurrente es una entidad sin fines de lucro, de carácter gremial de primer grado, que representa a trabajadores que prestan servicios en la actividad bancaria de todo el país. Agrega que la actividad sindical se encuentra protegida por los artículos 14 bis, 75 inc. 12, 19 y 22, y 31 de la Constitución Nacional y que por tal razón le fueron consagradas exenciones impositivas tanto en el orden federal como así también provincial, a la actividad que desarrollan.

Por ello manifiesta la parte recurrente que la Asociación Bancaria planteó la inconstitucionalidad de ciertas normas del Código Fiscal referidas al impuesto a los ingresos brutos, a través de las cuales se estableció el hecho imponible de dicho impuesto, y exigiendo “onerosidad en lugar de finalidad de lucro, apartándose del art. 9 de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos y el art. 75 inc. 2° de la Constitución Nacional”. Este planteo fue aceptado en Primera Instancia y posteriormente confirmado por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo interviniente, decisión de fondo que satisfizo a la parte aquí recurrente, y por lo tanto consentida por la misma.

Respecto a los hechos que motivaran la presente controversia, relata la apoderada de la Asociación Bancaria que en el año 2003 la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires –la actual ARBA- inició la fiscalización de oficio, y posteriormente inició el procedimiento determinativo y sumarial, que concluyó con la resolución determinativa



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PROCURACIÓN GENERAL DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

A-75800-2

y sancionatoria N° 1699/06. A través de dicho acto administrativo se estableció de oficio la existencia de obligaciones fiscales incumplidas por parte de la asociación sindical, específicamente el no pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y sus respectivos intereses de los períodos comprendidos entre los años 2000 y 2003, aplicando, a su vez, sanciones de multas. Esta decisión fue recurrida por la Asociación Bancaria ante el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, y que tramitara bajo el expediente administrativo 2306-733.409.

Continúa explicado que la Sala III del Tribunal Fiscal de Apelaciones declaró la causa de puro derecho y dictó sentencia, por la cual hizo lugar parcialmente al recurso de apelación, y declaró prescriptas las facultades del fisco de aplicar la multa por omisión respecto del período fiscal 2000, y rechazó el resto del planteo. Contra esta sentencia fue interpuesta una demanda contencioso administrativa en los términos de los artículos 120 y concordantes del Código Fiscal, artículos 18, 19 y concordantes del Código Contencioso Administrativo, y artículos 2 y concordantes, de la Ley 12.074 y modificatorias. Para poder interponer esta acción, la Asociación Bancaria, tuvo que pagar en forma previa los montos cuestionados, como requisito de admisibilidad, lo que se denomina “*solve et repete*” (art. 19 del Código Procesal en lo Contencioso Administrativo).

Relata que la jueza de primera instancia al momento de dictar sentencia hizo lugar al planteo de la parte actora, pero sin declarar la inconstitucionalidad del Código Fiscal (la Asociación Bancaria había solicitado su inconstitucionalidad, en el convencimiento de que dicho código no respetaba el régimen de la Ley Coparticipación Federal de Impuestos).

De esta forma, y este es el núcleo de la pretensión de la recurrente, en la parte dispositiva de la sentencia se ordenó la devolución a la asociación sindical de la suma abonada en cumplimiento de la regla *solve et repete*, “con sus intereses calculados a la tasa pasiva más alta, vigente en cada período de aplicación, que pague el Banco de la Provincia de Buenos Aires por sus depósitos a 30 días”.

Continúa manifestando que luego del dictado de la sentencia de primera instancia la Asociación Bancaria interpuso un recurso de apelación, donde reiteró el

pedido de inconstitucionalidad del Código Fiscal, atento a que el mismo exige onerosidad, apartándose –siempre según la postura de la parte aquí recurrente- de la exigencia de finalidad de lucro para la configuración del hecho imponible del Impuestos sobre los Ingresos Brutos que establece el régimen de coparticipación federal de impuestos. También en el mismo escrito recursivo planteó la inconstitucionalidad del artículos 138 y concordantes del Código Fiscal, y de la Resolución N° 61/12, a través de los cuales se estableció “un tratamiento diferencial perjudicial” para el contribuyente, que lesiona “el derecho de propiedad, el principio de igualdad y el principio de tutela judicial efectiva”.

Explica que la Cámara de Apelación finalmente dictó sentencia con fecha 11 de octubre de 2018, a través de la cual, por un lado, hizo lugar a la solicitud de inconstitucionalidad solicitado por la asociación sindical aquí actora, declarando al artículo 156 del Código Fiscal como contrario al artículo 9 inc. b) apartado 1° de la Ley N° 23.548, arts. 31 y 75 de la Constitución Nacional y Ley de la Provincia de Buenos Aires N° 10.650, siendo esto consentido por la actora; por el otro, la Cámara confirmó la decisión de devolver los montos ingresados en los términos del artículo 19 del Código Procesal en lo Contencioso Administrativo, bajo las pautas indicadas en la sentencia de primera instancia. Esto último motivó el presente recurso extraordinario de inconstitucionalidad.

Considera que esta pauta de establecida por la juez de grado, confirmadas por la Cámara, para la devolución de la suma abonada por vigencia de la regla *solve et repete*, resultan inconstitucionales, por entender que lesionan los derechos constitucionales de propiedad, de igualdad, de tutela judicial efectiva, (protegidos por los arts. 10, 11, 15 y concordantes de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires y por los arts. 14, 16, 17, 18, 75. inc. 22 de la Constitución Nacional).

Relata que en los casos en los que el contribuyente resulta acreedor del fisco, se aplica el artículo 138 del Código Fiscal, a través del cual en el supuesto de que el contribuyente o responsable solicitare “la devolución, acreditación o compensación de importes abonados indebidamente o en exceso de conformidad a lo dispuesto por el artículo 133, si el reclamo fuera procedente, se reconocerá, desde la fecha de interposición de la demanda en legal forma y hasta el día de notificarse la resolución que disponga la devolución o



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PROCURACIÓN GENERAL DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

A-75800-2

autorice la acreditación o compensación, un interés anual que será establecido por el Poder Ejecutivo por intermedio de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, que no podrá exceder, al momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en acuerdos para el sobregiro en cuenta corriente bancaria. La Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires podrá determinar la forma en que dicho interés será prorrateado, quedando facultada, asimismo, para adoptar las medidas que correspondan tendientes a compatibilizar la aplicación del nuevo régimen con el existente hasta el presente y establecer su vigencia” (el artículo 138 del Código Fiscal aparece transcrito en el recurso bajo estudio).

Agrega que ARBA dictó la Resolución N° 61/12, a través de la cual determinó la tasa de interés del 1% mensual para intereses en demandas de repetición y accesorios.

La apoderada de la entidad sindical expone que, en sentido inverso, cuando el fisco resulta acreedor, es de aplicación lo dispuesto en los artículos 96 y 104 del Código Fiscal, a través de los cuales se establece (96) que la falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no fueran abonados en término, “devengarán sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en acuerdos para el sobregiro en cuenta corriente bancaria, incrementada en hasta un ciento por ciento (100%)”. Dicha norma dispone que el interés debe ser establecido por el Poder Ejecutivo a través de ARBA (artículo 96 del Código Fiscal).

A su vez, continúa, por medio del artículo 104 del Código Fiscal –que se refiere a las obligaciones fiscales sujetas a proceso de apremio- se determina que devengarán “desde el momento de la interposición de la demanda y hasta el del efectivo pago, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en acuerdos para el sobregiro en cuenta

corriente bancaria, incrementada en hasta un ciento cincuenta por ciento (150%)”, el cual también será fijado por el Poder Ejecutivo a través de ARBA.

Añade que ARBA a través de la Resolución 61/12 fijó la tasa de interés del 4 % mensual para intereses resarcitorios y del 5 % -también mensual- para intereses punitivos. De allí que, estima la apoderada de la parte recurrente, de acuerdo al Código Fiscal “cuando el contribuyente resulta acreedor del fisco, la tasa de interés que se aplica es del 12% anual, mientras que cuando el contribuyente es deudor del fisco, la tasa para los moratorios alcanzan del 48% y en los punitivos el 60%, anual”.

De esta forma, advierte que a través de la sentencia “parcialmente recurrida” quedó firme la decisión de primera instancia por la que se dispuso liquidar los intereses aplicando la tasa pasiva del Banco Provincia, “que ronda el 12% anual”, lo que considera violatorio de los derechos de propiedad e igualdad protegidos tanto en la Constitución Nacional como así en la Constitución de la Provincia de Buenos Aires.

Más adelante reitera que la única porción de la sentencia que recurre es la referida a la confirmación de las pautas de liquidación de los intereses fijados en la sentencia de primera instancia, y el consecuente rechazo de la solicitud de inconstitucionalidad de las normas a través de las cuales se determina la tasa de interés diferencial que considera perjudicial para los intereses de la asociación sindical actora.

De tal forma, prosigue, se agravia de la decisión de la Cámara de Apelación que confirmó la sentencia de grado por la que se ordenara la devolución de la suma pagada en los términos del principio “*solve et repete*”, específicamente en lo referido al cálculo de los intereses, que fueron fijados en la tasa pasiva más alta, vigente en cada período de aplicación, que pague el Banco de la Provincia de Buenos Aires por sus depósitos a 30 días, y ello a partir de la fecha en que se realizó el pago y hasta su efectiva devolución o compensación. Esta manera de determinar los intereses es considerada inconstitucionalidad por la parte recurrente, en el entendimiento de que a través de la misma se violentaría en forma palmaria el derecho constitucional de propiedad y los principios constitucionales de igualdad y tutela de la Asociación Bancaria.

La parte recurrente explica en forma bien detallada qué se entiende



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PROCURACIÓN GENERAL DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

A-75800-2

por derecho de propiedad desde el punto de vista constitucional, transcribiendo y citando jurisprudencia y doctrina que considera que debería tenerse en cuenta al momento de resolver el recurso extraordinario de inconstitucionalidad.

En este sentido sostiene que violenta su derecho de propiedad haber abonado la suma de \$1.140.189,45 con fecha 4 de agosto de 2010 para poder accionar, y luego al momento de ser devuelta dicha cifra se ordena aplicar “en un contexto inflacionario” una tasa de interés que “pulveriza dicha suma”.

En sentido opuesto, entiende que la devolución de dicho monto debería contener el importe abonado, “con más una suma en concepto de intereses que compense la desvalorización monetaria y la privación del capital durante más de 8 años, es decir que respete el parámetro del costo medio del dinero para deudores, atento el contexto de envilecimiento acelerado de nuestro signo monetario como consecuencia del proceso inflacionario vivido en los últimos años”.

Considera que ello debería serle reconocido a la parte actora en las presentes actuaciones, toda vez que los intereses moratorios tienen –siempre según la apoderada de la Asociación Bancaria- una doble función: “cubrir la privación del capital como así también la desvalorización monetaria, a fin de evitar que los importes restituidos resulten confiscados por el transcurso del tiempo, dado que la tasa de interés no se acerca siquiera a la pérdida de poder adquisitivo de la moneda”.

A renglón seguido efectúa un pormenorizado análisis de la evolución del proceso inflacionario a través del índice de variación de precios minoristas realizado por el Congreso de la Nación desde el año 2010, incluido el que se había proyectado para el año 2018.

En ese mismo sentido argumental explica que en el período de tiempo antes detallado la variación de precios superó en todos los años el porcentaje de dos dígitos. Por dicha razón, entiende que si se devolviera el monto depositado, con más el interés de la tasa pasiva ordenada por las sentencia de primera instancia confirmada por la Cámara de Apelación, la Asociación Bancaria sufriría “un grave menoscabo en su derecho de propiedad en términos sustantivos, lo que configuraría un despojo confiscatorio”.

Afirma también que si se adoptara una postura desde la “pura nominalidad de los importes resultantes de aplicar la tasa de interés ordenada”, ello acarrearía, además de haberse privado a la Asociación Bancaria de la utilización del capital por un prolongado período de tiempo, al momento de su devolución se producirían consecuencias “indiscutiblemente confiscatorias, con el alcance y significado que al término ‘confiscación’ ha brindado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su pacífica jurisprudencia” (cita jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación).

Asegura que los intereses moratorios a favor del contribuyente en un momento de estabilidad monetaria podrían, de alguna manera, compensar la privación de la disponibilidad del capital, pero en “un contexto inflacionario” debería asegurarse la devolución del mismo pero “respetando el recorte del valor de la moneda”, con el objeto de asegurar que las sumas a ser devueltas guarden equivalencia con el ingreso realizado oportunamente, “ya que de no ser así se produce un empobrecimiento del obligado tributario y un enriquecimiento sin causa del fisco bonaerense”.

De tal manera, prosigue, que más allá que podría ser aceptada la existencia de diferencias de tasas en favor del fisco ante la mora de contribuyentes, entiende que “en ningún caso”, puede generar un efecto “confiscatorio, afectando el derecho de propiedad de mi mandante”.

Cita jurisprudencia de la Cámara Federal de Salta y de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que considera aplicable al presente caso. Hace lo propio transcribiendo opiniones de doctrina.

Considera también que la sanción de la legislación civil es un resorte exclusivo del Congreso de la Nación en los términos del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional. Agrega que la legislación civil regula las instituciones fundamentales de carácter común, entre las cuales se encuentran los intereses, “por su carácter de instituto jurídico sustancial en la relación entre acreedores y deudores”. Cita el caso “Filcrosa S.A.” - Fallos 326:3899- de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Punto V.1.3. del recurso extraordinario).

Así, afirma que “los intereses como un instituto fundamental de



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PROCURACIÓN GENERAL DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

A-75800-2

carácter común resulta indispensable que las provincias respeten su tratamiento en el código de fondo, que no distingue entre los tipos de acreedores e introduce en su art. 771 el concepto de ‘costo medio del dinero para deudores’ como parámetro en virtud del cual debe establecerse la tasa de interés”.

Respecto a esto último, entiende que el concepto “costo medio del dinero” fue incorporado al Código Civil y Comercial a los efectos de unificar el alcance y contenido de la tasa de interés, toda vez que, según la recurrente, la tasa de interés debe representar el costo medio del dinero para deudores, “lo cual se obtiene mediante la aplicación de tasa activa a fin de preservar el derecho de propiedad”.

Por dicha razón considera que V.E. debería declarar la inconstitucionalidad del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, por apartarse del Código Civil y Comercial en lo que se refiere a la regulación de los intereses y en “la fijación del parámetro ‘costo medio del dinero para deudores’ que implica la aplicación de la tasa activa en lugar de tasa pasiva, como ha sido ordenado en autos”.

También entiende que la sentencia, a tenor de las normas aplicadas para resolver la presente cuestión, vulnera el principio de igualdad consagrado en los artículos 11 y 16 de la Constitución provincial y Nacional, respectivamente (Punto V.2. 1. del presente recurso).

Sobre este agravio explica que la tasa de interés que la Cámara de Apelación aplicó violenta “gravemente el ‘principio constitucional de igualdad de las partes en la relación jurídico tributaria’ dada la asimetría que en materia de intereses contempla la legislación local para el caso de mora del contribuyente”.

Cita fragmentos del “Modelo de Código Tributario para América Latina”, de la Organización de Estados Americanos, que considera que debería tenerse en cuenta al momento de ser resuelto el presente. También cita doctrina que entiende aplicable.

Continúa manifestando que la Cámara de Apelación, pese a los argumentos vertidos, rechazó declarar la inconstitucionalidad del régimen, no obstante haber sido oportunamente solicitada por la parte ahora recurrente. Explica que para rechazar su solicitud, la Cámara *a quo* citó la doctrina del fallo de la Corte Suprema “Neumáticos

Goodyear s.a. c/Administración Nacional de Aduanas” (“Fallos”: 323:3412, sent. del 9/11/2000), y de esta forma justificar el criterio que legitima ese tratamiento diferenciado en lo que se refiere a la tasa para las repeticiones.

En sentido opuesto, considera que la citada doctrina no debería ser aplicada al caso *sub examine*, ya que “la supuesta justificación de la elevación de la tasa de los intereses por mora que se cobra a los particulares, no puede tener como contrapartida una tasa en la cual ni siquiera se contemple la desvalorización monetaria y la privación del capital, ni se respete el parámetro del costo medio del dinero para deudores, lesionando claramente derechos del contribuyente”.

Recuerda la apoderada de la parte recurrente que la suma cuya devolución se ordena fue abonada a tenor de lo previsto en el artículo 19 del Código Contencioso Administrativo, a través del cual se exige el pago previo para este tipo de demandas contra el fisco. Esta exigencia de pago previo (*solve et repete*), es considerada por la representante de la asociación sindical como lesiva del principio constitucional de tutela judicial efectiva y del principio de igualdad. Por tal razón, continúa, al momento de demandar solicitó la declaración de inconstitucionalidad del artículo 120 del Código Fiscal y del artículo 19 del Código Contencioso Administrativo, “en cuanto limitan el principio constitucional de tutela judicial efectiva al pago previo de los gravámenes, lesionando lo dispuesto por el art. 15 de la Constitución provincial y el art 75 inc. 22 de la Constitución Nacional (art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica)”.

Para culminar, mantiene el caso federal, oportunamente reservado (punto VI, del recurso extraordinario).

II.-

La Cámara de apelaciones interviniente resolvió conceder el presente recurso extraordinario de inconstitucionalidad (fs. 687/688). A fojas 692 se dispuso el pase a esta Procuración General.

Adelanto mi criterio en el sentido de que V.E. debería rechazar el



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PROCURACIÓN GENERAL DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

A-75800-2

presente recurso extraordinario de inconstitucionalidad.

1) Respecto a la admisibilidad, recuerdo que el recurso extraordinario de inconstitucionalidad establecido en el artículo 161 inciso 1 de la Constitución Provincial y 299 del Código Procesal Civil y Comercial tiene como objeto el análisis de aquellos planteos que cumplen con determinados recaudos técnicos. Y ellos imponen que los argumentos recursivos contengan un explícito y concreto embate contra una norma provincial; que manifiesten en forma explícita su contraste con algún precepto de la Carta Local; demuestren, además, en forma nítida cómo se estaría violando esta última y finalmente, acrediten el perjuicio que tal postura acarrea al quejoso (Conf. S.C.B.A., Ac. 32.929, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires”, sent. del 30-XI-84; Ac. 38.455, “Registro de contratos públicos número 4 localidad San Pedro. Olivero Hugo”, sent. del 6-IX-88; P. 39.680, “M.,M. s/ Robo calificado”, sent. del 12-II-91; P. 53.961, “V.,o. s/ Infracción art. 96, ley Nro. 8.031”, sent. del 19-IV-94; P. 56.147, “C.,J. s/ Infracción ley Nro. 8.031”, sent. del 25-X-94 entre muchos otros).

De tal forma, respecto a la vía intentada nada tengo que objetar, toda vez que la aquí parte recurrente se agravia de normas provinciales sobre las cuales se basó la sentencia de la Cámara de Apelación –confirmatoria de la decisión de primera instancia-. Así, al momento de hacer lugar a la pretensión de fondo, ordenó la devolución de los fondos oportunamente depositados en cumplimiento de la regla “*solve et repete*” prevista en el artículo 19 del Código Procesal en lo Contencioso Administrativo, pero denuncia en el recurso extraordinario de inconstitucionalidad que la decisión atacada dispone que la devolución de los fondos oportunamente depositados fuera hecha en los términos de lo dispuesto en el artículo 138 del Código Fiscal y la Resolución N° 61/12 y modificatorias, normas por las cuales se determina el interés que deberá reconocerse al particular al que se le hiciera este tipo de devoluciones por parte del Fisco. Solicita que dichas normas sean declaradas inconstitucionales por V.E. por ser violatorias del principio de igualdad y del derecho de propiedad, reconocidos en los artículos 11 y 31, respectivamente de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires –artículos 16 y 17 de la Constitución Nacional-.

De tal forma, la sentencia pronunciada ha resuelto sobre la validez

de normas legislativas consideradas por la parte recurrente como contrarias a la Constitución de la Provincia, recayendo la decisión del *a quo* sobre el tema (Doct. Art. 299, CPCC). De allí que ante la presencia clara de agravios constitucionales y de derechos lesionados, permitirían proceder, a su entendimiento.

Por lo tanto, entiendo que se encuentran cumplidos los requisitos de admisibilidad, para ahora pasar a evaluar el fondo del caso planteado.

2) Respecto al fondo del asunto, advierto tres agravios en el recurso extraordinario en análisis, más allá de no estar tan nítidamente diferenciados en la pieza recursiva, a saber: a) que la fijación de los intereses es materia delegada por las provincias a la Nación en los términos del reparto de competencias establecida en el artículo 121 de la Constitución Nacional, y del artículo 75 inciso 12 de la misma Carta Magna; b) que la regla “*solve et repete*” es una regla de carácter inconstitucional, a través de la cual se veda y/o se obstaculiza el acceso a la justicia, estableciendo una notoria desigualdad entre las partes; c) que las normas a través de las cuales se establece la tasa de interés a calcularse en casos como el presente –esto es, al momento de ser devueltas las sumas depositadas como requisito admisibilidad de reclamos por impuestos mal cobrados por la autoridad fiscal bonaerense- son violatorias de los principios constitucionales de propiedad e igualdad.

a) Respecto al primer agravio –conforme el punto V.1.3 del recurso-, consistente en que la determinación de la tasa de interés es una cuestión delegada por las provincias a la Nación, entiendo que no debería ser atendido.

En efecto, la recurrente para llegar a esa conclusión menciona la doctrina emanada del caso “Filcrosa S.A.” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (“Fallos” 326:3899 (*causa: 'Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf -Síndico- in re Filcrosa SA s/ quiebra- Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda'*, sent. de 30-9-2003). En dicho caso, el Alto Tribunal de Justicia trató la cuestión de la prescripción liberatoria en materia de obligaciones tributarias municipales, cuestión que la Corte consideró propio de la legislación civil, es decir, un resorte exclusivo del Congreso de la Nación, en los términos del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional.



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PROCURACIÓN GENERAL DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

A-75800-2

Agrego que la doctrina de "Filcrosa S.A. fue reiterada en otros pronunciamiento por parte de la Corte Suprema. A modo de ejemplo, en el caso "Recurso de hecho deducido por Casa Casmma S.R.L. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza)" del 26 de marzo de 2009. También en la causa "Municipalidad de Resistencia c. Lubricom SRL", el día 8 de septiembre de 2009.

Más recientemente, en el caso "Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés - ejecutivo - apelación - recurso directo", fallado el 1 de noviembre de 2011, en el que la Corte Suprema se remitió al Dictamen Fiscal.

Y el mismo criterio se expresó en el caso identificado como M.804XLVIII, ("Municipalidad de Corrientes c/ Hermann, Alejandro Enrique s/ Apremio", sentencia de 11-II-2014), oportunidad en la que dicho Alto Tribunal recordara en el considerando sexto que "la prescripción de las obligaciones tributarias locales, tanto en lo relativo a sus respectivos plazos, como al momento de su inicio, y a sus causales de suspensión e interrupción, en virtud de lo dispuesto por el art. 75, inc.12, de la Constitución Nacional, se rigen por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República y, ante la ausencia de otra norma nacional que la discipline, su solución debe buscarse en el Código Civil, pues, la prescripción, no es un instituto del derecho público local sino un instituto general del derecho (confr. "Filcrosa" -Fallos: 326:3899-, doctrina reiterada en precedentes posteriores -Fallos: 332:616, entre otros-, a cuyos fundamentos cabe remitir, en lo pertinente, por motivos de brevedad)...".

Pero debe recordarse que la Corte Suprema al establecer la doctrina "Filcrosa S.A.", la misma se refirió a la prescripción liberatoria, razón por la cual no debería hacerse extensiva a otras cuestiones como lo pretende la aquí recurrente.

Y ello es así, toda vez que, cabe recordar, las provincias al ejercer su potestad tributaria dan nacimiento a relaciones que no poseen naturaleza contractual entre el fisco y los contribuyentes, sino que se entabla un vínculo de derecho público (CSJN. Fallos 152:208, 218:596, 282:101, 288:279).

De esta manera, que la potestad tributaria, tal como está organizado

nuestro sistema federal, esté determinado por la Constitución Nacional, a través de la cual se efectúa el reparto de competencias en materia tributaria entre los diferentes órdenes -Nación, Provincias, municipios y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires-. No hay que perder de vista que el gobierno federal posee potestades limitadas, mientras que las provincias ostentan un poder tributario amplio.

Así, recuerdo que las competencias provinciales son, a tenor de la regla constitucional establecida en el artículo 121 y en el artículo 126 a *contrario sensu* de la Constitución Nacional, *originarias e indefinidas, mientras que las competencias que las provincias delegaron al Estado nacional son definidas y expresas, siendo esto último una directa consecuencia de que las provincias ostentan la condición de ser entidades autónomas, autárquicas y preexistentes (Preámbulo y arts. 5, 121, 122 y concordantes, de la Constitución Nacional). El límite a esta potestad está dado en no invadir materias delegadas al gobierno federal (SCBA, A. 71.990, conforme voto del Dr. Soria, en "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A.N. y otros. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley". sent. del 29-05-2019).*

Por ello entiendo que debe reafirmarse la potestad local, en este caso de la Provincia de Buenos Aires, de contar con sus propias normas en materia tributaria, lo que incluye la imposición de los intereses que devenguen las deudas o créditos fiscales, siempre que no sean irrazonables.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación sentenció en múltiples casos que corresponde a sus respectivos poderes y autoridades locales dictar, interpretar y aplicar las constituciones, leyes y estatutos que se hayan dado para su propio régimen de gobierno, por entender conducente a su bienestar y prosperidad, como así también leyes de policía interior y de orden administrativo y procesal, con el límite de no afectar incumbencias propias del Estado central, de las demás provincias, de la Capital Federal ni de las autoridades municipales. Lo mismo dijo en materia tributaria ("Iglesias, Alfredo R. c/ Provincia de Buenos Aires" (Fallos": 105:273); "Griet Hermanos contra Provincia de Tucumán, por devolución de sumas de dinero provenientes del cobro de impuestos fiscales al azúcar" (Fallos: 137:212); "Lorenzo Larralde y otros" (Fallos: 243:98); "Indunor, S.A.C.I.F.I. y F. c/ Prov. del Chaco"



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PROCURACIÓN GENERAL DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

A-75800-2

(“Fallos” .286:301); “Dinel S.A.” (Fallos: 315:660); “Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa.(“Fallos” 320:1302); “Provincia de Entre Ríos c. Estado Nacional” CSJN, 10.06.08, entre muchos otros).

A lo antes expuesto agrego que a partir del 1° de agosto de 2015, entró en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial (conf. ley 26.994, B.O., 8-10-2014; y ley 27.077, B.O., 19-12-2014), y en lo que se refiere a la tasa de interés, dicho cuerpo normativo determinó en el artículo 768 que "A partir de su mora el deudor debe los intereses correspondientes. La tasa se determina: a) por lo que acuerden las partes; b) por lo que dispongan las leyes especiales; c) en subsidio, por tasas que se fijen según las reglamentaciones del Banco Central".

Por lo tanto, más allá de que la Provincia de Buenos Aires tiene la potestad originaria de crear tributos, lo que incluye su percepción y eventual devolución, en el presente caso tampoco se advierte vulneración de competencias que las provincias delegaron al Estado Federal a través de la fórmula del artículo 121 de la Constitución Nacional. En sentido opuesto al manifestado por la recurrente, la decisión respeta lo previsto en el citado artículo 768 del Código Civil y Comercial, en sus incisos b y c, tal como será tratado con mayor amplitud en el punto 3) del presente, al momento de analizar la cuestión específica de la tasa de interés.

b) El segundo agravio, está expuesto en el punto V.2.2. del recurso extraordinario bajo examen. Se refiere a que la asociación sindical, para poder accionar, se vio obligada a efectuar el depósito en forma previa del monto reclamado por el Fisco como requisito de admisibilidad de la acción, en los términos del artículo 19 del Código Procesal en lo Contencioso Administrativo, esto es el denominado “solve et repete”. Entiende que esta regla -que figura en el código adjetivo- violenta el principio de igualdad de las partes en el proceso, y establece una un obstáculo al acceso a la justicia.

Textualmente la parte recurrente expresa que “la tutela jurisdiccional efectiva debe conducir a la derogación o atemperamiento de la regla ‘solve et

repete, en franco retroceso en la doctrina y el derecho comparado y en colisión con el art. 8, numeral 1, de la ‘Convención Americana sobre Derechos Humanos’...”. En esta misma línea argumental, más adelante expresa que debería dejarse de lado “en cuanto limitan el principio constitucional de tutela judicial efectiva al pago previo de los gravámenes, lesionando lo dispuesto por el art. 15 de la Constitución provincial y el art 75 inc. 22 de la Constitución Nacional (art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica)”.

Sobre este agravio, recuerdo que la norma cuestionada establece que el recaudo no será exigible cuando su imposición configurase un supuesto de denegación de justicia (inciso 3 apartado “a” del artículo 19 del Código Procesal en lo Contencioso Administrativo).

El Máximo Tribunal de la Nación ha resuelto en varias oportunidades que la exigencia de pagos previos como requisito de procedencia de recursos de apelación no vulneraría como regla general, al derecho de igualdad y defensa en juicio (CSJN, Fallos 261:101; 278:188; 280:314; 287:101; entre otros).

Más la Corte ha expresado, en forma excepcional, que en el supuesto de verse obligada una parte a pagar en forma previa, y se viese vulnerada y perjudicada en forma grave desde el punto de vista patrimonial con este pago, la regla anteriormente expuesta podría ser mitigada (CSJN, Fallos 285:302; 319:3415; 322:337 y 1284; 323:3012; 328:2938).

Este mismo criterio también se refleja en el caso de las multas (CSJN, Fallos 198:463; 236:582; 243:425; 272:30; 285:302; 287:473; 291:99; 295:314; 319:3415; 322:1284; 323:3012, entre otros).

En tiempo reciente, el Alto Tribunal de la Nación reafirmó este criterio (CSJN, Fallos 340:878 -“*Edenor S.A. c/ Resolución 32/11 del ENRE*”-, sent. 27/VI-2017).

En el caso “*Agropecuaria Ayui SA. s/ amparo*” la Corte Suprema sostuvo que el alcance que cabe otorgar a lo dispuesto por el art. 8º inc. 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos “es equivalente, en relación con el principio *‘solve et repete’*, a las excepciones que contemplan situaciones concretas de los particulares a



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PROCURACIÓN GENERAL DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

A-75800-2

fin de evitar que ese previo pago se traduzca, a causa de la falta comprobada e inculpable de los medios pertinentes para enfrentar la erogación, en un real menoscabo del derecho de defensa en juicio" (*"Agropecuaria Ayuí S.A. s/ amparo"*, A. 138.XXXIV. REX, "Fallos" 322:1284, sent. 30-06-1999).

En ese mismo pronunciamiento el Máximo Tribunal expresó que el pago previo de la multa era procedente por no haber alegado ni probado la parte actora que lo exigido por el fisco representara una desproporción por la que se pudiera llegar a alterar o menoscabar la capacidad económica del particular recurrente. (*"Agropecuaria Ayuí S.A."*, A. 138.XXXIV. REX, "Fallos" 322:1284, sent. 30-6-1999).

Por su parte, V.E. también ha seguido ese criterio en varios pronunciamientos (SCBA, causas B. 65.684, *"Albezan S.R.L. y otros"*, res. del 24-VIII-2005; B. 64.768, *"Aguas Argentinas"*, res. del 27-IX-2006; B. 56.707, *"Carba"*, sent. del 23-IV-2008; B. 65.727 *"Kel"*, res. del 29-IX-2010).

De los citados antecedentes, destaco la doctrina de V.E. emergente de *"Aguas Argentinas SA"* y *"Kel Ediciones SA y Otra"*: *"El pedido de exención del pago previo a la interposición de la demanda requiere que se evalúe la situación patrimonial concreta de los obligados puesto que sólo de ese modo puede apreciarse si ese pago se traduce en un real menoscabo de la defensa en juicio. 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"*.

De tal forma, la regulación del pago previo, en tanto exigencia legal fundamentada en la protección de las finanzas públicas, presenta límites que impiden la ruptura del equilibrio entre aquella finalidad que contiene el instituto y el derecho constitucional de acceso a la justicia pues, comprobados que sean los extremos del supuesto de excepción previsto en el inc.3 apartado a del artículo 19, el peticionante quedará habilitado para sortear el recaudo formal cuestionado.

Así, en la medida en que la exigencia del pago previo queda dispensado por la propia ley cuando se verifique que su cumplimiento perjudica

irremediamente el derecho de acceso irrestricto a la justicia, cabe concluir que la norma no evidencia visos de arbitrariedad o irrazonabilidad que permitan afirmar una transgresión a las normas constitucionales (arts.15 de la Constitución provincial.; arts.18 y 28 Constitución nacional).

c) El tercer agravio, se refiere al *quantum* de los intereses compensatorios a ser devueltos conjuntamente con el capital a la parte actora, tal como lo dispone la sentencia de la Cámara de Apelación, al momento de confirmar la decisión de primera instancia. Al respecto, entiende la apoderada de la Asociación Bancaria que resulta violatorio del derecho de propiedad la forma en que se ordenó el cálculo de los intereses a ser devueltos conjuntamente con el capital oportunamente depositado a través de la regla “*solve et repete*”, previsto en el ya citado artículo 19 del Código Procesal en lo Contencioso Administrativo.

Sobre ello afirma la recurrente que al aplicarse la regla prevista en el artículo 138 y concordantes del Código Fiscal y la Resolución de ARBA N° 61/12 se produce “un tratamiento diferencial perjudicial” para el contribuyente.

No obstante lo expuesto en la pieza recursiva, la porción de la sentencia de la Cámara de Apelación a través de la cual es confirmada la decisión de primera instancia aquí impugnada, no se basó ni se fundó en la previsión establecida en el 138 del Código Fiscal, ni tampoco en la Resolución de ARBA N° 61 del año 2012 citada. Es más, ni siquiera son mencionadas dichas normas, en la sentencia de primera instancia, como así tampoco en la decisión de la Cámara de Apelación. En sentido opuesto, ordena la sentencia que el capital, deberá ser actualizado a la tasa pasiva más alta, vigente en cada período de aplicación, que pague el Banco de la Provincia de Buenos Aires por sus depósitos a 30 días, ello desde la fecha en que se realizó el pago y hasta su efectiva devolución o compensación (fs. 608, 679 vta. y 682 vta.).

Para arribar a esa solución la sentencia de la Jueza de grado, siguió criterio sustentado por la Suprema Corte en la causa la B. 62.488, "Ubertalli Carbonino, Silvia contra Municipalidad de Esteban Echeverría. Demanda contencioso administrativa", sentencia



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PROCURACIÓN GENERAL DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

A-75800-2

del 18 de mayo de 2016.

Cabe aclarar que en dicho pronunciamiento, la Suprema Corte siguió -en lo referente a la tasa de interés aplicable- el criterio propuesto por el Juez Soria en su voto, quien entendió que los intereses deben ser calculados exclusivamente sobre el capital, “mediante la utilización de la tasa pasiva más alta fijada por el Banco de la Provincia de Buenos Aires para la captación de depósitos a plazo fijo a 30 días, durante los distintos períodos de devengamiento, conforme las condiciones determinadas en las reglamentaciones aplicables en cada caso (arts. 622 y 623, Código Civil; 7, 768 inc. "c" y 770, Código Civil y Comercial; 7 y 10, ley 23.928)” (SCBA, B. 62.488 “Ubertalli”, sent. del 18-5-2016).

A su vez, en dicho caso V.E. entendió que si se actualizara de otra forma, “se quebrantaría la prohibición contenida en el art. 7 de la ley 23.928, doctrina plenamente aplicable en la especie en atención al mantenimiento de tal precepto luego del abandono de la paridad cambiaria dispuesta por la ley 25.561 (conf. doct. causa B. 58.655, sent. de 17-8-2011, entre otras)”.

Esta doctrina luego fue reiterada por V.E. en B. 65.725, "Martínez", sent. del 15-6-2016, B. 64.434, "Scopel" y B. 55.460, "Gómez", ambas sent. del 29-6-2016 y B. 60.902, "Zubiarrain" sent. del 10-8-2016, B. 64.953, “Ithurrart”, I 14/09/2016, entre otras.

De esta forma, en el presente caso la decisión cuya porción fue impugnada por la actora se aplicó lo dispuesto en el artículo 768 inciso b) del Código Civil y Comercial. Reitero que la sentencia no hace mención al artículo 138 del Código Fiscal ni tampoco a la Resolución de ARBA. En su lugar, tanto la sentencia de primera instancia, como así también la de la Cámara de Apelación dispusieron que al capital a ser devuelto a la Asociación Bancaria, se le deberá adicionar “sus intereses calculados a la tasa pasiva más alta, vigente en cada período de aplicación, que pague el Banco de la Provincia de Buenos Aires por sus depósitos a 30 días, ello desde la fecha en que se realizó el pago y hasta su efectiva devolución o compensación”.

Sobre este último punto, considero justa y razonable que la determinación de la tasa de interés sea la pasiva. Para arribar a esa conclusión, entiendo que si

el interés compensatorio tiene como objeto resarcir al acreedor el daño que a su patrimonio le produjo no contar con el capital –en el presente caso depositado como requisito de admisibilidad de la acción en los términos del artículo 19 CCA-, debe tenerse en cuenta que la asociación sindical actora, de haber invertido ese monto en una entidad bancaria, sólo le hubieran abonado la tasa pasiva vigente al momento de la inversión o sus sucesivas renovaciones. Como ya lo sostuviera la Suprema Corte en anteriores pronunciamientos, la aplicación de otro tipo de tasa desnaturalizaría esa finalidad (conf. causas Ac. 49.439, sent. del 31-8-1993; Ac. 50.611, sent. del 14-12-1993; Ac. 49.441, sent. del 23-11-1993; entre otras).

También sostengo apropiado que se tenga en cuenta al Banco de la Provincia de Buenos Aires al momento de determinar la tasa, toda vez que dicho banco, conforme su Carta Orgánica, "es una institución autárquica de derecho público, en su carácter de Banco de Estado" (art. 1, cuerpo normativo citado). A su vez, es una entidad prevista en el propio texto de la Constitución provincial en sus artículos 50 y 144 inciso 18º apartado 4. También de los artículos 6 y 7 de la Carta Orgánica surgen una serie de relaciones de derecho público entre el Banco de la Provincia con los diferentes poderes públicos bonaerenses. De allí que encuentro sobradamente justificado que este banco oficial bonaerense, sea el elegido para fijar la tasa de interés aplicable. Tal como lo recuerda el Juez de la Suprema Corte Eduardo Pettigiani, "debe resaltarse -debido al tenor del inc. "c" del art. 768 del Código Civil y Comercial- que como entidad financiera está sujeta a la supervisión, control y poder disciplinario del Banco Central, conforme a los arts. 43 de la Carta Orgánica (ley 24.144); 4, 37 y 41 de la ley 21.526" (B. 62.488, "Ubertalli Carbonino", sent. del 18-5-2016)".

Por otra parte, sostengo que no le asiste razón a la recurrente cuando plantea que el concepto "costo medio del dinero" previsto en el Código Civil y Comercial tiene por objeto "unificar el alcance y contenido de la tasa de interés... lo cual se obtiene mediante la aplicación de la tasa activa...". En sentido opuesto, "el costo medio del dinero" fue previsto en el artículo 771 del mismo cuerpo legal, pero para reducir intereses, no para incrementarlos como pretende la apoderada de la Asociación Bancaria.

Finalmente debe tenerse presente que el Código Civil y Comercial



PROVINCIA DE BUENOS AIRES
PROCURACIÓN GENERAL DE LA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

A-75800-2

mantuvo la prohibición indexatoria, tal como surge de los artículos 7 y 10, de la Ley N° 23.928, conforme la modificación operada luego de la sanción de la Ley N° 25.561. Por ello, a tenor de lo expuesto, soy de la opinión de que la tasa pasiva respeta las normas vigentes para casos como el presente.

De tal forma, debería rechazarse el presente recurso extraordinario de inconstitucionalidad (art. 302 del CPCC).

Tal es mi dictamen

La Plata, 27 de mayo de 2020.

Digitally signed by
Dr. CONTE GRAND, JULIO
MARCELO
Procurador General de la
Suprema Corte de Justicia
PROCURACION GENERAL -
PROCURACION GENERAL
Procuracion General
jcontegrand@mpba.gov.ar
Date: 27/05/2020 12:03:57

