

ACCESO A LA JUSTICIA EN MATERIA TRIBUTARIA

Flexibilización de criterios judiciales del “pago previo” o “solve et repete”

Por Dr. Gustavo Spacarotel¹

SUMARIO

I. Pago previo en materia tributaria	03
II. Medidas cautelares en cámara como instancia originaria	17
III. Responsables solidarios	18
IV. En juicios de apremio	21

La flexibilización de los criterios procesales de admisibilidad en materia tributaria han sido -desde mi óptica- una preocupación permanente, para allanar el tránsito ineludible de “*acceso a la justicia*”.(art. 15 Const.Pcial.).

Por ello, desde la Cámara de Apelación Contencioso Administrativo que integro, he procurado, en diversos precedentes de la CCALP², abordar una visión tuteladora y de control de convencionalidad; muchas veces y en algunas temáticas desde la minoría de dicho Tribunal; empero, lo cierto es que existen algunos aspectos

1. Abogado, Procurador. Escribano. Especialista en derecho administrativo económico UCA. Cursó estudios en Universidad Complutense de Madrid España.”Economía, Derecho y Desarrollo. La Cooperación internacional.” en la Universidad Rey Juan Carlos Madrid. España.: “El Derecho y la Cohesión Social. El Factor de la Justicia en la Construcción del Orden Social”. Es Juez de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo. Autor de libro. “Recursos Judiciales en Materia Contencioso Administrativo”. (prólogo del Dr. Juan Carlos Cassagne). ed. bdlf, Euroeditoriales. 2018. Profesor de grado y post grado unlp. uca. uclp.ptn. agg. • Asesor Académico del Consejo de la Magistratura de la Provincia de Buenos Aires.

2. Vgr. en materia de pago previo en temática de defensa del consumidor previsto en el art. 70 de la ley 13.133 modif. por ley 14652, CCALP causa N° 17.018, “Galia S.A. c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Pretensión Anuladora-Otros Juicios”, res. del 9-06-15. Respecto del pago previo en general en materia tributaria, v. mi voto in re “Agroindustrias Quilmes S.A. c/Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Prov. De Bs. As. y otros s/Pretensión Anuladoras-Otros Juicios” (CCALP causa N° 15303, res. del 2-07-15) y “Kurban, Alejandro J. c/Trib. Fiscal de Apelación s/Pretensión Anuladora” (CCALP causa N° 4829, res. del 2-07-15).

En particular, sobre el pago previo y su sustitución por el ofrecimiento de un seguro de caución, v. CCALP “Carraro”, causa N° 20407, res. del 9-4-19. Acerca de medidas cautelares en materia tributaria de trámite en instancia originaria ante la Alzada, v. mi voto en causa CCALP “Jorge Tolosa S.A. c/Tribunal Fiscal de Apelación s/Pretensión Anuladora”, N° 13884, res. del 08-10-13. En relación a los responsables solidarios en temática tributaria, v. mi voto en causas CCALP N° 15976 “Marín Fernando Alfredo c/ ARBA s/ Pretensión Anuladora-otros Juicios”, res. del 17-10-14; N° 15951 “Marchionni Marcelo Horacio c/ ARBA s/ Recurso Directo Tribunal de Apelación Fiscal”, res. del 17-10-14; N° 15354 “Viande S.R.L. y otro/a c/ Fisco de la Prov. Bs. As. s/ Recurso Directo Tribunal de Apelación Fiscal”, sent. del 3/8/17.

En materia de excepciones de inhabilidad de título en juicios de apremio provincial, v. CCALP causas N° 10199 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Distribuidora Peumo Argentina S.A. s/Apremio Provincial”, sent. del 21-12-10; N° 11878 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Mora Edit Irma s/Apremio Provincial”, sent. del 13-10-11; N° 14203 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Losinno Juan José s/Apremio Provincial”, sent. del 25-6-13; N° 16143, “Fisco de la Prov. de Buenos Aires c/Berisso Juan Carlos y otros s/Apremio Provincial”, sent. del 29-12-14.

tributarios en los que ha operado la mentada flexibilización, y que a la postre, consagró el criterio de justicia mayoritario oportunamente propuesto.

Es dable recordar que los procesos tributarios ante la CCALP, son de trámite originario, y por tanto, subyace en dicha flexibilización, la especial ponderación del carácter que revisten los mismos, en cuanto dicho trámite conlleva un control judicial amplio en juicio pleno y originario ante ese órgano jurisdiccional (art. 2, ley 12.074 -texto conforme ley 13.405-).

Es decir, que no se trata de una temática que admita una mera revisión judicial sujeta a recurso de apelación, por cuestiones acotadas en instancias judiciales anteriores; sino que dicho órgano, al resultar el Juez en materia originaria, debe regular el proceso atendiendo todas las situaciones que pudieran plantearse liminarmente de forma de no generar un dispendio judicial, ni entorpecer el proceso, ni generar una situación de riesgo o peligro al normal ejercicio en tiempo de los derechos debatidos, mientras se discute judicialmente el fondo de la cuestión, tornando abstracto el pedimento hasta que se suscite la sentencia definitiva.

En tal tesitura, me hube pronunciado a favor de una relativización de la exigibilidad del requisito del llamado “*pago previo*” a fin de no incurrir en excesos que importen algún tipo de denegación de justicia al socavar innecesariamente las garantías involucradas.

Dicho criterio ha pasado a ser mayoritario en el Tribunal, al presente, únicamente en materia de pago previo y su sustitución por el ofrecimiento de un seguro de caución, a partir del precedente “*Carraro*”.³

Asimismo, en materia de medidas cautelares -si bien en criterio minoritario- se ha pregonado también una especial ponderación de los casos sometidos a jurisdicción originaria del organismo.

Finalmente, y en materia de responsables solidarios en la esfera tributaria, se ha resuelto -en voto que aún integra la minoría del Tribunal- de modo acorde

3. “*Carraro*” (CCALP CAUSA N° 20407, res. del 9-4-19),

a los lineamientos jurisprudenciales emanados de los Máximos Tribunales nacional y provincial en la especie. Ambos supuestos, están expuestos al final del presente trabajo.

I. PAGO PREVIO EN MATERIA TRIBUTARIA

Se podrá advertir seguidamente que la CCALP ha resuelto de diverso modo -atento las particularidades de cada proceso-, acerca de la exigibilidad del pago previo, habiéndose pronunciado en forma unánime a favor de su inexigibilidad en forma previa a la promoción de la demanda (en juicios contra sanciones en materia de defensa del consumidor), más resultando aún minoritaria la postura del ponente en los procesos tributarios de trámite originario ante el Tribunal, con la salvedad del criterio que reviste mayoría en la actualidad, dado por la admisión del seguro de caución como sustituto de la exigencia procesal en análisis.

a) Pago previo en la ley provincial de Defensa del Consumidor N.º 13.133 (conf. ley 14.652)

A partir del precedente “*Galia S.A. c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión Anulatoria-Otros Juicios*” (CCALP causa N.º 17018, res. del 9-06-15, se hubo de avanzar en la declaración de inconstitucionalidad del pago previo previsto en el artículo 70 (ley 13.133 texto según Ley 14652) exigido a las empresas que procuran se dejen sin efecto las sanciones administrativas impuestas en actuaciones formadas el marco de los principios de “defensa del consumidor”.

Ello, en tanto dicha normativa exige la satisfacción del mentado recaudo procesal, en forma previa al acceso a la jurisdicción y como condición de ineludible cumplimiento para habilitar -por parte del organismo administrativo y con su única intervención previa- la remisión de la demanda a sede judicial.

En efecto, se hubo reparado en que el artículo 70 de la ley 13.133 (texto según ley 14.652 B.O. 19-12-2014) dispone en su parte pertinente que “...*para interponer la acción judicial contra una resolución administrativa que imponga sanción de multa, deberá depositarse el monto de ésta a la orden de la autoridad que la dispuso, y presentar el comprobante del depósito con el escrito de demanda sin cuyo requisito*

será desestimado, salvo que el cumplimiento de la misma pudiese ocasionar un perjuicio irreparable al impugnante”.

Se coligió que el precepto en cuestión -párrafo segundo del artículo 70 de la ley 13.133 (t. seg. ley 14.652)- se muestra en pugna con las garantías de defensa (art. 18, CN y 11, CPBA), de control judicial suficiente (conf. art. 109, CN y 166, CPBA) y de tutela judicial efectiva (art. 15, CPBA), en tanto reclama la satisfacción de la pena de contenido patrimonial, que habilitan los demás comprendidos en ese mismo cuerpo dispositivo, como exigencia necesaria y previa del juicio contencioso administrativo.

Se destacó en tal sentido la naturaleza de las resoluciones cuestionadas, en tanto la exigencia de pago previo no ha de extenderse a actos de recargo o sanción (conf. art. 131 del CF. -t. 2011- y 19, ley 12.008 -t. seg. ley 13.101; conf. SCBA causa I. 3361, “Herrera Aníbal R. contra Provincia de Buenos Aires. Inconstitucionalidad del art. 42 ley 11.477”, de fecha 19/XII/2012, publicado en L.L. Sup. Adm. 2013 [junio], 4, L.L. 2013-C, 542).

Es dable traer a colación, que en el ámbito nacional⁴ se ha propiciado la modificación de la ley 24.240 de defensa del consumidor, oponiendo obstáculos de accesibilidad judicial, que a nuestro entender participan del mismo criterio de censura constitucional que predicamos supra.

b) Pago previo en general: postura minoritaria

Con relación al pago previo de la suma determinada en el acto administrativo que impone la obligación tributaria, a partir del año 2015, in re “Agroindustrias Quilmes S.A. c/Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Prov. De Bs. As. y otros s/ Pretensión Anulatorias-Otros Juicios” (CCALP causa N° 15303, res. del 2-07-15) y “Kurban, Alejandro J. c/Trib. Fiscal de Apelación s/Pretensión Anulatoria” (CCALP causa N° 4829, res. del 2-07-15), he sostenido -en voto en minoría- que

4. Ley 26.993, sancionada el 17 de septiembre de 2014 (B.O.19/09/14) modificatoria de la ley 24.240, dispuso la sustitución del texto del artículo 45. La modificación de la norma ha introducido cambios significativos. Uno de ellos, ha sido el requisito del pago previo de la sanción para interponer el recurso directo contra una resolución administrativa que imponga sanción de multa. Conjuntamente con el recurso se debe presentar el comprobante del depósito, sin el cual el recurso sería desestimad

la condición legal estatuida en el artículo 19 del código de rito y 131 de la Ley N° 10397, supone una exigencia que contraría los derecho-garantías de acceso a la justicia, igualdad, tutela judicial continua y efectiva y debido proceso legal, dificultando irrazonable e injustificadamente el ejercicio de los derechos que se esgrimen conculcados y el pertinente control amplio y pleno de juridicidad (constitucionalidad-convencionalidad) de los actos de la Administración en el marco del Estado de Derecho (arts. 15, 11, 57 y concs., CP; 18, 14, 17, 16, 28, 109 y concs., CN; 1, 19 y concs., CCA; 1, 131 y concs., ley 10397 y modificatorias; XVIII y concs., Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; 8, 10, 17 y concs., Declaración Universal de Derechos Humanos; 8 inc. 1, 25 y concs., Convención Americana sobre Derechos Humanos; 14 y concs., Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; 5 y concs., ley N° 13.405; 2 y concs., ley N° 12.074).

Tal conclusión hubo encontrado sentido a la luz de la revisión de los criterios jurisprudenciales otrora sostenidos y sus consecuencias; el marco hermenéutico existente y las interpretaciones de los distintos órganos que procuran reforzar el acceso a la justicia de los justiciables en clave más igualitaria y robusta en sí y como condición de posibilidad de un mayor y efectivo control de los actos de la Administración vinculados con el ejercicio de derechos e imposición de obligaciones (CIDH in re “*Baena Ricardo y otros vs. Panamá*”, sentencia del 2-2-01; “*Cantos vs. Argentina*”, sent. del 28-11-02, entre otras; arts. XVIII y concs., Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; 8, 10, 17 y concs., Declaración Universal de Derechos Humanos; 8 inc. 1, 25 y concs., Convención Americana sobre Derechos Humanos; 14 y concs., Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos).

Asimismo, tal tesitura adoptada también hubo procurado guardar un coherente correlato con lo decidido por ese Tribunal in re “*Galia S.A.*” citado en materia de pago previo en la ley provincial de Defensa del Consumidor n° 13.133 (conf. ley 14.652).

Si bien se dejó expuesto que la naturaleza de la resolución que ventilaba el caso escapaba a todo contorno de carga tributaria general, encontrando sitio en otra especie de perfil administrativo sancionatorio y de alcance individual que justificaba garantizar la justiciabilidad amplia del mismo, lo cierto es que el

fundamento último es similar: garantizar la posibilidad cierta y concreta de discutir ante un tercero imparcial la legalidad y justicia de una decisión administrativa, sin sufragios pecuniarios o ejecuciones compulsivas previas de ninguna índole.

En efecto, se ponderó que si se hubo adoptado en tal supuesto un estricto apego por la garantía del debido proceso y acceso a la justicia (art. 18 CN. y art. 15 Const. Pcial), aún, en relación a la parte que ostenta una situación jurídica de mayor protección en la relación de consumo; cabe pues en la instancia ante la CCALP -mutatis mutandi- adoptar, por lo menos, un temperamento de igual garantía y protección respecto de la situación de inequidad que exhibe el contribuyente frente a las decisiones administrativas y ejecutorias adoptadas por un Tribunal Administrativo (Tribunal Fiscal de Apelación) sin “control judicial suficiente” en forma previa.

Como expusiese, si bien con anterioridad sostuve la constitucionalidad del requisito del pago previo como condición de admisibilidad de la pretensión interpuesta (conf. CCALP causas N° 13721 “Jorge García y Cía. SRL”, res. del 18-04-13; N° 8360 “Olivero y Rodríguez Electricidad SAICFEI”, res. del 6-11-08; N° 14182 “Alto Palermo S.A.”, res. del 2-07-13; entre otras; arts. 19 y concs., CCA; 131 segundo párrafo y concs., Ley N° 10397 y modificatorias), en concordancia con los criterios jurisprudenciales de los máximos tribunales (CSJN, Fallos: 155:96; 261:101; 278:188; 307:1753; 319:3415; 318:821; 321:1741, entre otros; SCBA, causas B. 65.684, “Albezan SRL y otros”, res. del 24-08-2005; B 64768 “Aguas Argentinas S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa”, I 27/09/2006, entre otras), un nuevo análisis de la cuestión me convenció de revisar dicho criterio, propiciando la declaración de inaplicabilidad del mismo (conf. mi voto in re CCALP causa N° 4829 “Kurban, Alejandro J. c/Trib. Fiscal de Apelación s/Pretensión Anuladora”).

Es aquí donde el **pago previo** se erige como un valladar que, en los términos del precedente citado, afecta “el control judicial que es siempre impuesto y anterior a toda variable de sufragio o ejecución, pues tributa al resguardo suficiente de las garantías del artículo 18 de la Constitución Nacional, de pleno vigor. Por ello, la mecánica previa de control judicial nunca se supedita al cumplimiento previo relativo a la misma decisión sujeta a control, pues si fuera así el sistema de inspección de legalidad, garantizado por la letra constitucional (art. 109, CN), se

quebraría sin atenuantes y con ello claudicaría de manera irreversible el derecho de defensa (art. 18, CN)”.

En ese sentido, en materia tributaria, también la condición del **pago previo** impuesta supone, en similares términos, una condición que limita severamente la indicada garantía de plena justiciabilidad y/o control judicial suficiente, “en la medida en que mal puede abastecerse la regla constitucional (art. 109, CN), con el alcance de la doctrina legal elaborada a su respecto (CSJN, in re “*Fernández Arias*”, Fallos 247:646; “*Ángel Estrada*” y sus citas, Fallos 328:651, entre otros), si es que al interesado se lo obliga a cumplir con el acto imperativo de sanción (y/o *de imposición*) sin reparar en que desde él se constituye el objeto procesal que despliega el examen de legalidad ante la jurisdicción” (el agregado en cursiva me pertenece).

En correlato con ello, debemos tener presente que la garantía de la tutela judicial efectiva en el marco de un Estado de Derecho exige una mayor rigurosidad en la posibilidad del control judicial sobre las acciones de la Administración, lo cual debe traducirse en la eliminación de los obstáculos en el acceso a la instancia que facilite el ejercicio de derechos por parte de los administrados ante posibles desviaciones en el ejercicio de prerrogativas administrativas, permitiendo equilibrar e igualar las armas.

Lo contrario supone violentar las diversas garantías constitucionales mencionadas con anterioridad, sin que existan razones fundadas y justificadas para sostener y creer que, una tesitura que maximice los derechos-garantías de acceso a la justicia y tutela judicial continua y efectiva en pos del control del ejercicio del poder tributario, pueda conllevar una afectación seria del erario público y de los fines directamente vinculados. Menos aún cuando el crédito tributario puede ser afianzado y garantido a través de diversas formas, por más que ellas no supongan un “pago” en estricto. Ello permitiría, sin mengua de los valores y bienes en tensión, compatibilizar razonablemente las libertades y poderes en disputa, sobremanera teniendo en consideración las pautas de plena justiciabilidad, el derecho a una tutela judicial continua y efectiva y el principio “*in dubio pro actione*” de base constitucional (art. 15, Const. Prov. y 18 y 75 inc. 22, Const. Nac.).

Como sostuviese Spisso, “en un Estado de derecho, en que las personas no son súbditos, deviene inadmisibile la obligación de pago de una deuda fiscal determinada por la Administración sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia evalúe siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo fiscal y, en consecuencia, el *solve et repete*, al excluir la posibilidad de ese contralor judicial efectivo, erigiéndose en un presupuesto necesario para tener habilitada la instancia judicial, resulta inconstitucional”⁵

En vinculación con lo expuesto, inveteradamente se ha esgrimido que “*el principio de que el pago de un gravamen debe necesariamente ser previo a toda acción judicial que lo cuestione, halla su fundamentación jurídico política en la necesidad de que el Estado recaude inmediatamente sus rentas*”. Ello así, pues “diferir el pago de un gravamen a la decisión de los tribunales constituiría un inconveniente peligroso, pues dejaría a la Administración Pública en condiciones de no atender sus obligaciones, tendientes todas a la satisfacción del interés de la colectividad”⁶

A la sazón de esa justificación es que se ha alegado 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”⁷

Sin embargo, la razonabilidad de dicha afirmación resulta difícil de sostener no sólo por lo explicitado en los párrafos antecedentes, sino porque la misma supondría, en tanto premisas, que: i) las personas, ante la no exigencia del pago previo, dejarían de pagar sus impuestos o discutirían judicialmente su exigibilidad y alcance, promoviendo juicios sin razones o con el simple objeto de postergar su pago. Eso conlleva presumir la mala fe del contribuyente, desconocer los intereses calificados que permiten servir de incentivo al cumplimiento adecuado, pensar que los administrados se insolventarán para eludir el cumplimiento y desconocer las medidas asegurativas existentes a favor del resguardo del crédito fiscal; y, ii) el no pago previo del impuesto como condición de admisibilidad

5. (Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario, Principios Constitucionales del Gasto Público, Doctrina Judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*”, Lexis Nexis-Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 536).

6. (conf. SCBA, B 64768 “*Aguas Argentinas S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa*”, I 27/09/2006, entre otras).

7. (CSJN, Fallos 247:181; 250:208; 307:1753; 312:2490, ente otros; SCBA causas B. 65.684 “*Albezan S.R.L. y otros*”, res. del 24-08-05; B 56.707 “*Carba S.A.*”, sentencia del 23-04-08; 65727 “*Kel Ediciones S.A. y otra*”, I 29-09-10, entre otras).

supondría la “ruina presupuestaria” de la administración y el colapso del erario, afirmación que resulta extraña a la experiencia. Por ejemplo, en el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires -donde el pago previo se encuentra previsto en el artículo 9 del Código Contencioso Administrativo y Tributario, pero no se aplica en la práctica en razón del trámite prescripto y su carácter facultativo para el juez interviniente-, no se advierte perjuicio alguno a la renta pública, menos aún grave. De igual modo, otros Estados donde no impera esta “prerrogativa”, tampoco evidencian problemas en la percepción de sus tributos.

En esta línea, el Dr. Casás ha expresado que “con la consolidación del Estado de Derecho resulta hoy inimaginable, que frente a dos partes en pugna, una jurídicamente fuerte y poderosa -el Estado-, y otra a menudo débil y desvalida en garantías -el contribuyente-, pueda negarse el acceso a los estrados judiciales con la excusa de la falta de pago del tributo”⁸

Es que como pusiese este Tribunal de manifiesto en “*Galia S.A.*” “el cumplimiento de cuanto disponga el acto de poder (*del cual la imposición tributaria es una expresión*), como condición de acceso a su propio juicio revisor, conspira contra esa misma finalidad y relega a lo neutro el conjunto de derechos bajo los cuales se constituye el sistema contencioso administrativo” (el agregado en cursiva me pertenece).

De allí que la prerrogativa del Estado de exigir, como condición de ejercicio de una acción judicial tendiente a cuestionar el mérito y justicia de un acto que implique liquidación de un crédito a favor del Estado, el previo pago de lo que se discute, no sólo no tiene base constitucional, sino que se erige como un privilegio irrazonable.

Ello así, pues no existe una adecuada, razonable y proporcionada relación entre el medio empleado (exigencia del previo pago en tanto condición de admisibilidad para el acceso a la justicia, a la tutela judicial continua y efectiva y defensa), los fines perseguidos (no interferencia en la normal percepción de la renta pública) y las restantes alternativas existentes a fin de compatibilizar ambos valores (afianzamiento del crédito fiscal).

8. Casas, José Osvaldo, “El Tribunal Fiscal de la Nación Argentina y el principio de *solve et repete*”, en *Tribunal Fiscal de la Nación - 40 años*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2000, ps. 335 y ss.

En relación a esto último, es imperioso destacar que ante las distintas alternativas se selecciona la más gravosa para el contribuyente, la cual reluce a la vez innecesaria para proteger debidamente los intereses públicos, los cuales pueden tutelarse en línea con lo decidió por la Corte Suprema in re “Gubelco SRL c/ AFIP” (sent. del 5-06-07) y “Orígenes AFJP SA v. Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva” (Fallos 331:2480), con la admisión de una garantía que afiance el crédito fiscal evitando la insolvencia del contribuyente mientras dura el juicio.

A ello cabe añadir que los distintos instrumentos con jerarquía constitucional-convencional, enfatizan la necesidad de que los “recursos” o acciones judiciales sean efectivos, de que la persona sea oída en un pie de igualdad real (con otro particular o el Estado mismo) y respetando su derecho de defensa. Luego, la exigencia de una condición reglamentaria que reside en una justificación irrazonable (el poder del Estado y la necesidad de recaudar las rentas públicas sin dilaciones ante el temor de la ruina presupuestaria), que difícilmente en la práctica acontezca (pues supondría, entre otras cosas, que la gente deje de pagar sus impuestos para litigar sin razones a fin de dilatar el cumplimiento), especialmente teniendo en consideración los distintos desincentivos fiscales estatuidos (intereses fiscales agravados), justifican aún más dicha tesis.

Asimismo, en el orden interno se advierte una clara morigeración en su aplicación (de la cual la excepción prevista en el artículo 19 inc. 3 apartado a) del CCA constituye una muestra), hallándose en franco retroceso en el derecho comparado.

En ese sentido, desde antiguo, en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Procesal (Montevideo, 1957) se concluyó en que “Ninguna norma debe establecer el pago previo a las prestaciones reclamadas por la Administración, como requisito para el ejercicio de recursos administrativos y de la acción de nulidad”. De igual modo, en las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en México un año más tarde, se recomendó que “Debe eliminarse, como requisito de procedencia, tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueren necesarias para los casos en que exista

riesgo de incumplimiento del crédito fiscal”. También en las Jornadas Luso-Hispanoamericanas (Pamplona, 1976), se decretó que “La interposición y decisión de recursos o acciones no debe estar condicionada al pago previo de la obligación impugnada, ni ningún otro requisito que no tenga relación directa con el objeto del recurso o acción que se deduce”.

Este movimiento, que produjo cambio en las distintas legislaciones (incluso hace décadas en Italia, el país de “origen” de esta prerrogativa), se condensó en el Código Modelo de Procesos Administrativos -Judicial y Extrajudicial- para Iberoamérica del Instituto Iberoamericano de Derecho Procesal del año 2012, que entre sus fundamentos expresa que: “La contradicción y la amplia defensa deben corresponder no solo al derecho a ser oído -teniendo su *Day in court*- o de producir pruebas, sino y más principalmente a obtener una decisión que considere los argumentos aducidos (arts. 6 y 7), lo que mantiene correspondencia con la contradicción en la fase jurisdiccional (arts. 39 y 40), impidiéndose que se deje de aplicar a la persona jurídica o la constitución de un título ejecutivo tributario no precedido de proceso administrativo extrajudicial previo (arts. 16 y 17)”, concluyendo en que “*el proyecto tiene como tónica la defensa del ciudadano frente a la Administración, invirtiendo el paradigma de visión de supremacía ex parte principis, para privilegiar la perspectiva es parte civis, de modo de construir un baluarte contra el arbitrio y un instrumento de seguridad jurídica*”.

De ese modo en sus artículos 37 y 38 reconoce, respectivamente, el derecho pleno al debido proceso (“La Justicia administrativa deberá velar por la aplicación y el máximo respeto de las garantías inherentes al debido proceso legal, de conformidad con lo establecido por la Constitución, las leyes y las normas del Derecho internacional”) y la paridad de armas (“La ley y el órgano jurisdiccional deberán preservar la igualdad de las partes en el proceso”).

De igual forma, el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias del año 2015 estatuye en su artículo 201 que “La presentación del recurso contencioso administrativo no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria, *salvo que se garantice la deuda tributaria impugnada*, siendo de aplicación lo dispuesto en los numerales 1 y 2 del artículo 199”. Es decir, que se dispone, al igual que en el caso del recurso

ante los Tribunales Administrativos, que la suspensión de la ejecución del acto impugnado únicamente procederá *cuando el interesado aporte una garantía*, para evitar que se utilice la vía del recurso como medio para eludir o demorar el cumplimiento de la obligación tributaria, pero no se exige su “pago previo”.

En función de lo expuesto, a la luz de los derechos y garantías constitucionales-convencionales reconocidos en los arts. 16, 17, 18, 28, 33 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional y 10, 11, 15, 31 y concc. de la Constitución Provincial el **pago previo**, como regla, constituye una clara restricción al acceso a la justicia y a la tutela judicial continua y efectiva, evidenciando la necesidad de garantizar efectivamente una etapa de discusión ante el potencial riesgo de tornar estéril el decisorio definitivo.

Es que, en definitiva, “la verdadera frontera entre un sistema democrático y un sistema dictatorial -tanto político como jurídico- no está en la amplitud de las funciones administrativas, puesto que en ambos casos son -y deben ser- amplias en la sociedad presente, sino más bien en la posibilidad de su control. Un control jurisdiccional, tan amplio como sea posible de la Administración es, como se sabe, una de las claves imprescindibles del Estado de Derecho”⁹

c) Pago previo y seguro de caución:

A partir del precedente “Carraro” (CCALP CAUSA N° 20407, res. del 9-4-19), la posición que adopté con relación al *solve et repete* -que resultaba minoritaria-, obtuvo mayoría en el Tribunal, en casos de ofrecimiento de sustitución de dicha exigencia procesal por un seguro de caución¹⁰.

Se admitió, así, una póliza de seguro de caución en reemplazo del **pago previo** de las obligaciones tributarias, revistiendo el carácter de medio razonable para garantizar el *solve et repete*, sin necesidad de oblar el mismo en forma previa a la obtención de una decisión ante un tercero imparcial, garantizando de ese modo

9. Nieto, Alejandro, “La inactividad de la Administración y el recurso contencioso-administrativo”, Revista de Administración Pública (R.A.P.), Madrid, N° 37, p. 78.

10. V. El Cronista, “Para litigar por impuestos en Buenos Aires, habilitan seguro de caución”, nota de Dolores Oliveira, 14-4-19; Derecho Tributario, “Se admitió el seguro de caución como sustitución del pago previo de las obligaciones tributarias”, 29-4-19, por Fiorella Belén Cavalieri, derechotributario.org.

el resguardo de las garantías de acceso a la justicia, igualdad, debido proceso legal y tutela judicial continua y efectiva, así como la posibilidad cierta y concreta de discutir ante un tercero imparcial, la legalidad y justicia del acto administrativo de imposición de una obligación tributaria de dar sumas de dinero.

Sostuve en dicha oportunidad, realizando un control de convencionalidad estricto, que:

“la intervención de este Tribunal en instancia originaria y plena, el análisis de la cuestión a la luz de la revisión de los criterios jurisprudenciales otrora sostenidos y sus consecuencias, el marco hermenéutico existente, la amplitud y sustantividad de los cambios operados en torno a la necesidad de garantizar efectivamente el acceso a la justicia de los justiciables y las interpretaciones de los distintos órganos que procuran reforzarla en clave más igualitaria y robusta en sí y como condición de posibilidad de un mayor y efectivo control de los actos de la Administración vinculados con el ejercicio de derechos e imposición de obligaciones (CIDH in re “Baena Ricardo y otros vs. Panamá”, sentencia del 2-2-01; “Cantos vs. Argentina”, sent. del 28-11-02, entre otras; arts. XVIII y concs., Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; 8, 10, 17 y concs., Declaración Universal de Derechos Humanos; 8 inc. 1, 25 y concs., Convención Americana sobre Derechos Humanos; 14 y concs., Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), me convencen de revisar dicho criterio, propiciando su cambio y la admisión del seguro de caución.

Garantizar el acceso a la justicia implica la posibilidad cierta y concreta de discutir ante un tercero imparcial la legalidad y justicia de una decisión administrativa, sin sufragios pecuniarios o ejecuciones compulsivas previas de ninguna índole. En esos términos, la condición del pago previo impuesta, supone una prerrogativa que limita severamente la indicada garantía de plena justiciabilidad y/o control judicial suficiente.

En correlato con ello, debemos tener presente que la garantía de la tutela judicial efectiva en el marco de un Estado de Derecho exige una mayor rigurosidad en la posibilidad del control judicial sobre las acciones de la Administración, lo cual debe traducirse en la eliminación de los obstáculos en el acceso a la instancia que facilite el ejercicio de derechos por parte de los administrados ante posibles

desviaciones en el ejercicio de prerrogativas administrativas, permitiendo equilibrar e igualar las armas.

En este contexto, el seguro de caución ofrecido aparece como un medio razonable para garantizar el *solve et repete*, sin necesidad de oblar el mismo previo a una decisión de mérito de un tercero imparcial. De esa manera, este mecanismo permite restituir el equilibrio que debe primar y existir entre prerrogativas públicas y derechos para discutir en justicia, sin menoscabo sustantivo de los fines involucrados en la percepción (en relación a la naturaleza del seguro de caución judicial ver CSJN, “Estado Nacional (Ministerio de Economía- Secretaría de Intereses Marítimos c/ Prudencia Cía. Argentina de Seguros Generales S.A. s/ Cobro”, Fallos, 315:1406, sent. del 30/6/92, entre otras).

Lo contrario supondría violentar las diversas garantías constitucionales mencionadas con anterioridad, sin que existan razones fundadas y justificadas para sostener y creer que, una tesitura que maximice los derechos-garantías de acceso a la justicia y tutela judicial continua y efectiva en pos del control del ejercicio del poder tributario, pueda conllevar una afectación seria del erario público y de los fines directamente vinculados. Menos aun cuando el crédito tributario puede ser afianzado y garantido a través de diversas formas -v.gr., como el seguro de caución-, por más que ellas no supongan un “pago” en estricto. Ello permitiría, sin mengua de los valores y bienes en tensión, compatibilizar razonablemente las libertades y poderes en disputa, sobremanera teniendo en consideración las pautas de plena justiciabilidad, el derecho a una tutela judicial continua y efectiva y el principio “in dubio pro actione” de base constitucional (art. 15, Const. Prov. y 18 y 75 inc. 22, Const. Nac.).

En vinculación con lo expuesto, inveteradamente se ha esgrimido que “el principio de que el pago de un gravamen debe necesariamente ser previo a toda acción judicial que lo cuestione, halla su fundamentación jurídico política en la necesidad de que el Estado recaude inmediatamente sus rentas”. Ello así, pues “diferir el pago de un gravamen a la decisión de los tribunales constituiría un inconveniente peligroso, pues dejaría a la Administración Pública en condiciones de no atender sus obligaciones, tendientes todas a la satisfacción del interés de la

colectividad” (conf. SCBA, B 64768 “Aguas Argentinas S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa”, I 27/09/2006, entre otras).

En relación a la posibilidad de compatibilizar los valores en pugna a través del afianzamiento del crédito fiscal, cabe destacar que la Corte Suprema in re “Gubelco SRL c/ AFIP” (sent. del 5-06-07) y “Orígenes AFJP SA v. Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva” (Fallos 331:2480), admitió dicha alternativa, considerando que constituía un medio apto para proteger debidamente los intereses públicos evitando la insolvencia del contribuyente mientras dura el juicio. Ello así, sin necesidad de acreditar la imposibilidad o extrema dificultad económica para efectuar el depósito previo.

La Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal in re “Las Dulces Norte S.A. c/ Provincia de Tucuman s/Nulidad/Revocación”, haciendo mérito del compromiso patrimonial evidenciado y de la actitud procesal de la actora (que no solicitó una dispensa lisa y llana, sino que ofreció espontáneamente constituir un seguro de caución en garantía del crédito fiscal cuestionado), también dispuso la obligación del previo pago, sustituyéndola por la constitución de la garantía ofrecida. A todo evento, se asuma uno u otro criterio, cabe destacar que se encuentran presentes en autos ambos recaudos (fs. 72/75, 124 y 168/174).

Es que, en definitiva, “la verdadera frontera entre un sistema democrático y un sistema dictatorial -tanto político como jurídico- no está en la amplitud de las funciones administrativas, puesto que en ambos casos son -y deben ser- amplias en la sociedad presente, sino más bien en la posibilidad de su control. Un control jurisdiccional, tan amplio como sea posible de la Administración es, como se sabe, una de las claves imprescindibles del Estado de Derecho” (Nieto, Alejandro, “La inactividad de la Administración y el recurso contencioso-administrativo”, Revista de Administración Pública (R.A.P.), Madrid, N° 37, p. 78”).

Se efectuó a dicho fin en forma liminar una reseña de la jurisprudencia elaborada sobre el pago previo por la Suprema Corte de Justicia, y la flexibilización del criterio estricto otrora sostenido sobre el cumplimiento del solve et repete (en cuanto sostenía enfáticamente que el diferimiento del pago de un gravamen a la decisión de los tribunales constituiría un inconveniente peligroso, pues dejaría

a la Administración Pública en condiciones de no atender sus obligaciones, tendientes todas a la satisfacción del interés de la colectividad, ponderando -a su vez- que la finalidad del instituto examinado, a partir de la presunción de validez de los actos tributarios, tiende a preservar el normal desenvolvimiento de las finanzas públicas).

Se especifica allí la morigeración emergente de pronunciamientos de SCBA y del Máximo Tribunal federal Tribunal (v. SCBA causa B. 56.707, “Carba S.A”, sent. del 23-IV-2008, siguiendo la doctrina elaborada -sobre el punto- por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, v. “Sociedad Anónima Expreso Sudoeste -SAES- c/ Provincia de Buenos Aires -Ministerio de Economía-”, sent. del 27-XII-1996, Fallos 319:3415; “Expreso Quilmes S.A. c. Provincia de Buenos Aires”, sent. del 06-XI-2001, Fallos 324:3722; “Gubelco SRL c/ AFIP” causa G. 2212. XXXIX; RHE; de fecha 05-VI-2007 y “Orígenes AFJP SA c/ AFIP” sent. de fecha 04-XI-2008; Fallos 331:2480):

“En ‘Gubelco SRL’, el Máximo Tribunal admitió el afianzamiento del pago del tributo discutido y permitió sortear -de tal manera- la rigurosa regla del pago previo. Allí afirmó (remitiendo al dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal) que una de las principales razones que justifican al solve et repete es evitar que, quien en definitiva resulte deudor, pueda eludir su compromiso insolventándose en el ínterin de la discusión, razón por la cual, el hecho de rechazarse la posibilidad de garantizar el cumplimiento de una hipotética sentencia desfavorable constituye un acto irrazonable y -por ende-, violatorio del artículo 28 de la Constitución Nacional. En tanto que en ‘Orígenes AFJP SA’, la Corte admitió un seguro de caución en sustitución del pago previo, pero -esta vez y a diferencia del anterior precedente- no exigió la acreditación de los supuestos de excepción del solve et repete por parte de quién había afianzado. Es decir, la Corte eximió al apelante -sin más- de la exigencia del recaudo en análisis, por el hecho de haber ofrecido una póliza de caución suficiente. Por otra parte, y en esta línea de evolución jurisprudencial -sobre la morigeración del pago previo- la Suprema Corte provincial ha dictado, recientemente, dos pronunciamientos, en los que ha rechazado toda hermenéutica que cierre el camino a la jurisdicción, vinculados al principio de solve et repete, acorde con la salvaguarda del derecho a la tutela judicial efectiva (arts. 8 inc. 1, CADH; 18,

Const. nac.; 15, Const. prov.). En efecto, en la causa A. 71.493, “Gallo Llorente” (sent. del 9-V-2018), el Máximo Tribunal provincial hizo lugar al planteo del actor, al entender que el beneficio de litigar sin gastos concedido por el juez de grado, evidenciaba de modo suficiente una concreta y significativa afectación económica del recurrente, que permitía morigerar el requisito de pago previo, atendiendo –entre otras cuestiones– a que la regla in dubio pro actione es un principio rector en materia contencioso administrativa, de forma tal que en materia de impugnación de actos administrativos, estando en juego la posibilidad de acceso a la justicia, deben preservarse los derechos del administrado, interpretando en su favor las dudas que hubiere al respecto. A su vez, en la causa A. 73.920, ‘Kurban’ (sent. del 13-III-2019), la Suprema Corte Provincial, sobre la base de los principios aludidos (acceso a la jurisdicción, tutela judicial efectiva e in dubio pro actione), resolvió favorablemente el recurso deducido por la parte actora, revocó el decisorio de grado y rechazó la excepción deducida por la demandada”.

II. MEDIDAS CAUTELARES EN CÁMARA COMO INSTANCIA ORIGINARIA

En consonancia con lo decidido por el ponente al votar la causa “*Jorge Tolosa S.A. c/Tribunal Fiscal de Apelación s/Pretensión Anulatoria*” (CCALP causa N° 13884, res. del 08-10-13, y en numerosos pronunciamientos posteriores), en un proceso de control judicial amplio en juicio pleno y originario ante ese órgano jurisdiccional (art. 2, ley 12.074 -texto conforme ley 13.405-), ha menester formular un estudio particularizado de los casos sometidos a jurisdicción, pues no estamos en presencia de una temática que venga en apelación, por cuestiones acotadas en instancias judiciales anteriores, sino que dicho órgano, al resultar el Juez en materia originaria, debe regular el proceso atendiendo todas las situaciones que pudieran plantearse liminarmente de forma de no generar un dispendio judicial, ni entorpecer el proceso, ni generar una situación de riesgo o peligro al normal ejercicio en tiempo de los derechos debatidos mientras se discute judicialmente el fondo de la cuestión, tornando abstracto el pedimento hasta que se suscite la sentencia definitiva.

Se coligió que de ese modo, los recaudos de procedencia de una medida cautelar suspensiva, han de ser ponderados en cada caso singularmente, sin formular

estándares genéricos que aborten toda posibilidad de procedencia, ponderando, según la visualización previa de la viabilidad del derecho que se procura, el riesgo cierto y efectivo a los derechos en juego, la virtualidad de la discusión y eventual decisión y la complejidad de la cuestión jurídica a elucidar.

III. RESPONSABLES SOLIDARIOS

En voto minoritario, se ha propuesto -tanto en instancia cautelar¹¹, como en decisorios de fondo¹²-, que “toda vez que la regulación de la responsabilidad solidaria que contiene el artículo 21 del Código Fiscal Provincial -de carácter “objetiva”- y preceptos normativos concordantes de dicho plexo jurídico, desborda las pautas constitucionales de superior jerarquía aplicables (cfr. arts. 31, Constitución Nacional; 59 y 274 de la Ley de Sociedades Comerciales 19.550; mi voto in re CCALP causas N° 16051 “Travini”, res. del 7-10-14; N° 15951 “Marchionni”, res. del 17-10-14, N° 15976 “Marín”, res. del 17-10-14, N° 15976 “Marín”, res. del 17-10-14; N° 5246 “Yell Argentina S.A.”, sent. del 02-12-14; N° 16143 “Fisco c/Berisso s/ Apremio Provincial”, sent. del 29-12-14; N° 17.290 “Seintec S.A. Argentina y otros”, res. del 4-8-15; N° 17.144 “Frigorífico La Pompeya S.A.C.I.F. Y A. y otros”, res. del 13-8-15; N° 17.798, “Bordiga”, res. del 24-11-15; N° 13.557 “Fisco c/ Tribunal Fiscal”, sent. del 15-3-16; N° 17.140 “Fisco c/ Philips Argentina S.A. y otros s/ Apremio Provincial”, sent. del 19-4-16; N° 18051 “Fisco c/ Koshibo SA y otros s/Apremio”, sent. del 19-5-16; N° 17.939, “García Faura”, sent. del 11-8-16; N° 15.354, “Viande SRL y otro/a”, sent. del 3-8-17; entre otras).

Ello así, a resultas de contrastar la normativa fiscal citada *supra*, con la Ley de Sociedades Comerciales (hoy “Ley General de Sociedades”, conf. art. 2,1 Anexo II Ley 26.994), que en su artículo 59 prescribe que “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”, así como que “Los directores responden ilimitada y solidariamente hacia

11. V. causas CCALP N° 15976 “MARIN FERNANDO ALFREDO C/ A.R.B.A Y OTRO/A S/PRETENSION ANULATORIA - OTROS JUICIOS”, res. del 17-10-14; N° 15951 CCALP “MARCHIONNI MARCELO HORACIO C/ A.R.B.A. S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACION FISCAL (411)”, res. del 17-10-14; entre otras.

12. V. CCALP causas N° 15354 “VIANDE S.R.L Y OTRO /A C/ FISCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES S RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACION FISCAL (411)”, sent. del 3/8/17.

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...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...” (art. 274).

De esa forma, el examen del plexo normativo imperante deja a las claras el tipo de responsabilidad sindicada y el apartamiento incompatible con la naturaleza subjetiva de la imputación de responsabilidad que prevé la Ley N° 19550 con fundamento en la demostración de culpa o dolo del administrador o director, estándar con el que colisiona la disposición restrictiva del art. 24 del Código Fiscal.

Recordemos que esta norma conmina a los directores para “eximirse” de responsabilidad, acreditar 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.

Ergo, se presume objetivamente que son responsables por su sola condición de directores o administradores salvo que demuestren los requisitos estatuidos por la norma para “eximirse” contrariando de esa manera el mencionado carácter subjetivo de la responsabilidad, invirtiendo la carga de acreditación y soslayando que la responsabilidad por deuda ajena constituye una sanción que debe depender del hecho u omisión de cada director y no aplicarse en forma automática o indiscriminada.

En esa tesitura, expresé que dicho desborde constitucional ya fue avizorado por la Sala II de la Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial de San Martín en una causa análoga “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Raso, Francisco. Sucesión y otros. Apremio”, fallo que se encuentra firme por decisión de la Suprema Corte provincial (SCBA, causa C. 110.369, sent. del 2-7-14).

Como expresase el Dr. Negri en dicho precedente, “En la ley nacional la atribución de responsabilidad requiere la existencia de dolo o culpa del director, no así en el régimen local, el cual no hace referencia alguna al incumplimiento doloso o culposo

de los deberes tributarios, sino que afirma lisa y llanamente que los integrantes de los órganos de administración son solidaria e ilimitadamente responsables con los contribuyentes por el pago de los gravámenes. En conclusión, no caben dudas de que por tratarse de un aspecto sustancial de la relación entre acreedores y deudores, compete al legislador nacional su regulación, por lo que no cabe a las Provincias dictar leyes incompatibles con lo que los Códigos de fondo establecen al respecto, toda vez que al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han admitido la preeminencia de las leyes del Congreso y la necesaria restricción de no dictar normas que las modifiquen o contradigan (conf. arts. 31 y 75 inc. 12, Const. Nac.)”.

El cuestionamiento de la atribución de responsabilidad solidaria reside en que se halla basada y estructurada simplemente sobre el hecho “objetivo” de contar con una representación legal o convencional que el organismo considera suficiente para presuponer que detenta facultades en materia impositiva, sin denuncia de hecho o conducta en particular, sumado a cuestiones que giran en torno a la personalidad de la pena y la consiguiente traslación de responsabilidad (objetiva) bajo esas condiciones (arts. 21, 63 y concs., Código Fiscal Provincial; 59, 274 y concs., Ley N° 19550; CCALP causas N° 14370 “Supercarne SA y otros”, sent. del 27-9-16; entre otras).

De allí que, atendiendo a las circunstancias comprobadas, lo establecido en el mentado art. 24 y las facultades arrojadas en la forma prescripta, en razón de lo dispuesto por los arts. 75 inc. 12 y 121 de la Constitución Nacional y 59 y 274 de la Ley de Sociedades Comerciales, transgreda el principio de prelación fijado por el art. 31 de la carta magna nacional en línea con lo decidido por la Corte Suprema in re “Filcrosa S.A. s/Quiebra. Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”.

Ello así pues, recordemos que es condición de validez de un fallo judicial que él sea conclusión razonada del derecho vigente con particular referencia a las circunstancias comprobadas en la causa, de modo tal que el proceso no sea conducido en términos estrictamente formales, cual ritos caprichosos, sino del desarrollo de procedimientos destinados al establecimiento de la verdad jurídica objetiva, que es su norte (conf. CSJN, fallos: 238:550, entre otros).

IV. EN JUICIOS DE APREMIO

Se ha pregonado -en voto minoritario- una flexibilización de la ponderación de la excepción de inhabilidad de título, en casos de responsables solidarios, así como en general en casos de inexistencia de deuda constatada respecto del deudor principal.

Así, se ha ponderado que *allende* el criterio restrictivo imperante en materia de excepción de inhabilidad de título y su posible admisión, tal principio general no es óbice para reconocer -cuando el caso permite demostrar la existencia de graves menoscabos a las garantías constitucionales involucradas producto de la denuncia de inexistencia de deuda-, la admisión de esta defensa aún en el continente del apremio, so riesgo de incurrir en patentes, intolerables e inútiles ritualismos.

Así lo ha reconocido tanto este Tribunal (ver CCALP causas N° 10199 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Distribuidora Peumo Argentina S.A. s/Apremio Provincial”, sent. del 21-12-10; N° 11878 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Mora Edit Irma s/Apremio Provincial”, sent. del 13-10-11, entre otras), como los órganos cimeros de ambos estamentos.

En ese sentido, tiene dicho el Superior Tribunal local que: “La regla que limita el examen del título a sus formas extrínsecas no puede llevarse al extremo de admitir una condena fundada en una deuda inexistente, cuando tal circunstancia resulta manifiesta de los obrados, pues lo contrario importaría privilegiar un excesivo rigor formal con grave menoscabo de garantías constitucionales” (conf. SCBA, Ac 51472 S 17/5/94 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Carniceros Agrupados de Rojas S.A. s/ Apremio”).

Criterio que, por otra parte, resulta conteste al sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación: “... los tribunales inferiores también se encuentran obligados a tratar y resolver adecuadamente, en los juicios de apremio, las defensas fundadas en la inexistencia de deuda, siempre y cuando ello no presuponga el examen de otras cuestiones cuya acreditación exceda el limitado ámbito de estos procesos, razón por la cual se concluye, sin dificultad, que no pueden ser tenidas como sentencias

válidas aquellas que omitan tratar en forma adecuada las defensas aludidas, toda vez que aquéllas han de gravitar fundamentalmente en el resultado de la causa (Fallos:278:346; 298:626; 302:861; 312:178; 318:1151, entre otros), puesto que una postura contraria, siguiendo las palabras del citado Tribunal, implicaría: “... un grave menoscabo de garantías constitucionales”.

Con ese cariz, se recordó que la limitación expresa que estatuye el artículo 6 inciso “b” del Decreto Ley N° 9122/78 -art. 9 inc. “c”, Ley N° 13.406-, que circunscribe el marco de la defensa de inhabilidad de título “únicamente” al análisis de las formas extrínsecas con que debe hallarse revestido -tal como lo postulásemos-, *no puede sacralizarse* en desmedro de la posibilidad de atender planteos ligados a la inexistencia o inexigibilidad de la obligación, cuando ella resulte de manera indubitable y manifiesta, de sencilla comprobación o pueda esclarecerse en el cauce que ofrece el proceso en cuestión.

Es que, conteste lo delineado, y tal como lo votase in re “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Berisso Juan Carlos y otros s/Apremio Provincial” (CCALP causas N° 16143, sent. del 29-12-14, citada; entre otras), aún en el proceso de apremio -con su estructura, singularidades y fines inmediatos y mediatos- debe, en caso de comprobarse, admitirse la *posibilidad excepcional* de inhabilitar el título con basamento en la ausencia de deuda, a fin de evitar incurrir en un exceso ritual manifiesto que no se compadece con el fin último que el servicio de administración de justicia procura, ni con la utilidad -no dispendio- de los recursos que la motorizan (CCALP causa N° 14203 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Losinno Juan José s/Apremio Provincial”, sent. del 25/6/13; mi voto in re 15.529 “Fisco c/ Ciccone s/ Apremio”; entre otras).

Al respecto, se hubo precisado que el Código Fiscal dispone 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, los que administren o dispongan de los bienes del contribuyente en virtud de un mandato legal o convencional y/o los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas civiles o comerciales (art. 21 incs. 1 y 2, T.O. 2011 y ccs. de años anteriores; el subrayado no es del original).

El citado plexo normativo también prescribe que los responsables indicados en la citada manda han de responder en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes, pudiendo eximirse de tal responsabilidad si acreditase haber exigido del sujeto pasivo del gravamen, los fondos necesarios para el pago y que éste lo colocó en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva (art. 24 del CF, T.O. 2011 y ccs. previos).

Así, en casos en que la ejecución se dirigía contra los demandados en su calidad de responsables solidarios por la deuda impositiva, y más aun en casos en que la deudora principal se hallara en proceso concursal/falencial y la deuda fiscal no hubiere obtenido decisión vericatoria favorable, se admitió la excepción articulada, equilibrando con ello los derechos e intereses comprometidos y el sentido de la jurisdicción abierta

Como conclusión sostengo que, todo cartabón dogmático que se erija como un valladar para el acceso irrestricto a la justicia, debe ser analizado a la luz de un escrutinio de control de convencionalidad riguroso, a los fines de permear el control amplio de acceso a la justicia. Por ello el recaudo el “solve et repete” se presenta como ese obstáculo de acceso a la justicia que se debe remover con criterios de equidad.

Como sostuvo el maestro García de Enterría¹³, el requisito de pago previo, “... hoy resulta claramente inconstitucional según lo dispuesto por el 24.1 de la Constitución española, que garantiza el derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales; Art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y políticos...” y concluye sentenciando “... es asombroso que una técnica tan tosca, que hace que solo los ricos puedan recurrir, haya podido subsistir hasta hoy, pero es un hecho que así es...”.

13. GARCIA DE ENTERRIA Eduardo y FERNANDEZ Tomás Ramón, “Curso de Derecho Administrativo” T II Civitas Madrid, 1995 p 202