

Jurisprudencia

Buenos Aires, 8 de noviembre de 2019

Fuente: página web ijudicial

Ciudad de Buenos Aires. Impuesto sobre los ingresos brutos. Determinación del gravamen. Contribuyentes que no hayan presentado declaraciones juradas. Código Fiscal, [Ley 541 –art. 195–](#). Pago a cuenta. Emplazamiento por parte del Fisco local para la presentación e ingreso del impuesto. Incumplimiento. Requerimiento judicial. La intimación fehaciente exigida no puede ser cumplida en los términos de la institución del domicilio fiscal electrónico, porque en este nuevo régimen es el interesado quien tiene que acudir a la sede electrónica de la Administración para notificarse (el nuevo sistema no prevé la emisión de un mensaje al contribuyente), trasladándose al mismo la carga de acceder a la sede electrónica del organismo fiscal, lo que en el especial procedimiento analizado altera de manera irrazonable el equilibrio entre la eficacia administrativa y el respeto a las garantías de las personas. Se revoca la sentencia dictada. Se declara la inconstitucionalidad de la [Res. A.G.I.P. 405/16 – art. 7–](#). G.C.B.A. c/Berezovsky Rubén Francisco s/ejecución fiscal. C.C.A.T. C.A.B.A., Sala III.

Ciudad de Buenos Aires, 8 de noviembre de 2019.

VISTOS: estos autos para resolver el recurso de apelación interpuesto por la demandada a fs. 220/222, fundado a fs. 224/228 contra la sentencia de fs. 216/217 vta. y;

CONSIDERANDO:

La Dra. Gabriela Seijas dijo:

I. El GCBA promovió juicio ejecutivo contra Rubén Francisco Berezovsky con el objeto de reclamar seiscientos veintisiete mil doscientos setenta y dos pesos con sesenta y nueve centavos (\$ 627.272,69) en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos (art. 195 del Código Fiscal, T.O. 2018), por los anticipos 2 a 12 del 2017, más intereses y costas (fs. 1 y 3/4).

Intimado de pago, se presentó el demandado y opuso excepción de inhabilidad de título en los términos del art. 451 del Código Contencioso Administrativo y Tributario. Subsidiariamente, planteó que no adeudaba suma alguna por ingresos brutos, que el giro comercial de su emprendimiento jamás pudo generar el impuesto estimado, y que contaba con un saldo a favor.

La Dra. Paola Cabezas Cescato mandó llevar adelante la ejecución (fs. 216/217 vta.). Afirmó que “(...) la ejecutante acompañó un informe del que surgía que la intimación se habría practicado el 3 de abril de 2018, a las 2:42, en el domicilio electrónico constituido por el contribuyente (ver fs. 182/183). El ejecutado, por su parte, negó haber recibido la intimación y solicitó que se designara un perito informático para demostrarlo (...)” (fs. 217). La juez destacó que el GCBA demostró someramente haber cumplido con el procedimiento previo a la emisión del título, mientras que el demandado, para fundar su defensa, solicitó una prueba pericial. Esto último, en su criterio, implica reconocer que el vicio denunciado no era manifiesto.

Expresó que la denegación de un medio de prueba en el proceso ejecutivo no implica una vulneración del derecho de defensa atento a que la sentencia no impide al contribuyente formular sus objeciones en un proceso de conocimiento posterior (fs. 217).

Concluyó que la constancia de deuda obrante a fs. 1 no evidenciaba vicios en sus formas extrínsecas, y permitía obtener certeza de su contenido, del concepto que se reclama y del destinatario. También descartó vicios en el procedimiento de su formación (fs. 217 vta.).

Al fundar su memorial, la demandada reiteró que no recibió la intimación para presentar declaraciones juradas. Indicó que el GCBA debía acreditar de forma fehaciente la emisión de la notificación y su recepción, y que la única manera de probar la inexistencia de la deuda era mediante la producción de la prueba denegada por la a quo.

Corrida la pertinente vista, la Dra. Cicero propició la confirmación de la sentencia apelada (fs. 247/250).

II. El art. 195 del Código Fiscal (T.O. 2018) establecía que “En los casos de contribuyentes que no presenten declaraciones juradas por uno (1) o más períodos fiscales o anticipos, la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos los emplazará para que dentro del término de quince (15) días presenten las declaraciones juradas e ingresen el impuesto correspondiente. Si dentro de dicho plazo no regularizan su situación podrá requerirse judicialmente el pago, a cuenta del gravamen que en definitiva les corresponde abonar, de una suma equivalente al impuesto declarado o determinado en el período fiscal o anticipo más próximo, según corresponda por cada una de las obligaciones omitidas. Existiendo dos (2) períodos o anticipos equidistantes se ha de tomar el que arroje mayor gravamen. En ningún caso el importe así determinado podrá ser inferior al que a tal efecto fije la Ley Tarifaria para las distintas actividades. Cuando no exista gravamen declarado o determinado que pueda servir de base para el cálculo de la suma a requerir como pago a cuenta, se reclamará en tal concepto el importe que, para la actividad del contribuyente, establezca la Ley Tarifaria. Para los contribuyentes incluidos en el Capítulo IV del Título II del presente Código se reclamará como pago a cuenta el importe que establezca la Ley Tarifaria (...)”.

III. Es sabido que en el marco de la ejecución fiscal, es posible deducir defensas fundadas en la manifiesta inexistencia de deuda ya que ella pone en tela de juicio la propia obligación y de tal modo controvierte un presupuesto esencial de la vía ejecutiva, como lo es la exigibilidad de la deuda, sin cuya concurrencia no habría título hábil (conf. Fallos, 295:338, 320:1985, 324:1127 y 340:76).

La Corte ha precisado que los tribunales deben evitar atenerse a un excesivo rigor formal en la decisión de las causas propuestas a su conocimiento (conf. Fallos, 238:550, 300:801, 301:725, entre otros), siendo su norte dilucidar la verdad jurídica objetiva (Fallos, 248:291, 306:738), pues la renuncia a la verdad es incompatible con el servicio de justicia (Fallos, 329:755).

IV. Por otro lado, en reiteradas ocasiones ha señalado que la facultad asignada al fisco para requerir el pago provisorio de impuestos vencidos a quienes no hubieran presentado declaraciones juradas debe interpretarse restrictivamente, por constituir una excepción al principio relativo a la determinación de oficio de las obligaciones tributarias, teniendo en consideración que, en dicho marco, el contribuyente cuenta con la vista que asegura la defensa de sus derechos (confr. doctrina de Fallos, 298:626, 316:2764 y 333:1268).

A igual conclusión han arribado las tres salas de esta Cámara. En ese sentido, la Sala I ha sostenido que “el régimen de pago a cuenta establecido por el ordenamiento fiscal constituye un procedimiento

excepcional, que tiene una regulación específica, y es de interpretación restrictiva” (conf. “GCBA c/ Soluciones Documentales SA s/ Ejecución Fiscal”, Expte.: EJP 527488/0, 30/03/07).

La Sala II ha señalado que dicha facultad debe interpretarse estrictamente, en la medida en que implica apartarse del procedimiento establecido ordinariamente para la determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes (conf. “GCBA c/ Aldear Foods SA s/ Ej. Fisc. - Ing. Brutos Convenio Multilateral”, Expte. EJP 1108932/0, 05/08/14).

La norma citada exige una intimación previa en caso de no ser presentadas las DDJJ. Cumplido el plazo de quince días, podrá requerir el pago, esto es, sin necesidad de realizar un procedimiento administrativo adicional antes de requerir el pago por vía de apremio (conf. Sala I “GCBA c/ G2 Consultora Inmobiliaria SRL s/ Ej. Fisc. - Ingresos Brutos Convenio Multilateral”, Expte. EJP 1056529/0, sentencia del 01/08/14 y “GCBA c/ Giuffrida Diego Antonio s/ ejecución fiscal” Expte. EJP 52969/2014-0, 24/10/19).

El régimen de pago a cuenta de las obligaciones tributarias constituye una herramienta excepcional y es de aplicación restrictiva, por lo que el incumplimiento del procedimiento específico previsto en la normativa fiscal implica la improcedencia de su reclamo en sede judicial (Sala I, “GCBA c/ Soluciones Documentales SA”, Expte. 527488/0, del 30/03/07; Sala II, “GCBA c/ Cirigliano, Mario Francisco”, Expte. B92144/0, del 10/11/16; y Sala III “GCBA c/ Sero Montero Julián Diego”, Exp. 54908, 16/06/17, y mi voto en disidencia parcial, en “GCBA c/ Remises del Plata de Roa Melgarejo Angel N. Pommerenck”, Expte. 1057032/0, del 18/05/17).

En la materia debe primar el in dubio pro administrado, por el que la falta de prueba contundente sobre la notificación del emplazamiento establecido, importa –con sustento en el principio enunciado y, entre otros, el derecho de defensa y la tutela judicial efectiva– que no puede tenerse por cumplido el procedimiento (Sala I, “GCBA c/ Content, Inc. SRL”, Expte. 827674/0, del 25/11/08).

El emplazamiento que exige el Código Fiscal en el caso de procedimientos de pago a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos resulta fundamental, toda vez que constituye un requisito previo al requerimiento judicial allí previsto, siendo un imperativo legal tendiente a garantizar el derecho de defensa (Sala I, “GCBA c/ Logo SA Medios y Comunicación”, Expte. Nº 828443/0, del 04/02/10).

V. En el caso, el emplazamiento mencionado se habría realizado a través del procedimiento de notificación electrónica (fs. 182 vta./183 vta.).

En ese sentido es importante tener en cuenta que mediante el art. 10 de la Res. A.G.I.P. 405/16, reglamentaria del art. 22 del Código Fiscal (T.O. 2018) –que prevé el domicilio fiscal electrónico con idénticos efectos al domicilio fiscal constituido– se dispuso que “La aplicación ‘Domicilio Fiscal Electrónico’ se encontrará habilitada las veinticuatro (24) horas, durante todo el año y la notificación contendrá como mínimo los siguientes elementos: a) Fecha de disponibilidad de la comunicación en el sistema. b) Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.), apellido y nombres, denominación o razón social del destinatario. c) Número de Contribuyente. d) Identificación precisa del acto o instrumento notificado, indicando su fecha de emisión, tipo y número del mismo, asunto, área emisora, apellido, nombres y cargo del funcionario firmante, número de expediente y carátula, cuando correspondiere. e) Transcripción de la parte resolutive. Este requisito podrá suplirse adjuntando un archivo informático del instrumento o acto administrativo de que se trate, situación que deberá constar expresamente en la comunicación remitida”.

El art. 11 de dicha resolución prevé que “A fin de acreditar la existencia y materialidad de la notificación, el sistema registrará dichos eventos y posibilitará la emisión de una constancia impresa detallando los elementos enumerados en el art. 10 y los datos de identificación del contribuyente, responsable o autorizado que accedió a la notificación. Asimismo, el sistema habilitará al usuario consultante la posibilidad de obtener una constancia que acredite las fechas y horas en que accedió a la consulta del domicilio fiscal electrónico y el resultado de la misma”.

Finalmente, el art. 13 del acto citado dispone que “[l]a constancia de notificación emitida por el aplicativo, se agregará a los antecedentes administrativos respectivos constituyendo prueba suficiente de la misma”.

VI. La señora fiscal entiende que de la prueba ofrecida por el GCBA a fs. 182 vta./183 vta. surge que se habría dado cumplimiento con la reglamentación. Por su parte la juez de grado afirmó que el gobierno demostró “someramente” haber cumplido el procedimiento previo.

Ahora bien, al momento de oponer excepciones (fs. 160/166) y en su memorial (fs. 210/214) el demandado afirmó que no ha sido intimado a presentar declaraciones juradas. Señaló que no recibió ningún correo electrónico y que la actora no acompañó copia alguna en ese sentido. Informó que la AGIP se limita a subir a su página las notas dirigidas a los contribuyentes, pero que no las envía a los domicilios fiscales electrónicos constituidos. La prueba ofrecida para acreditar sus dichos fue rechazada en la instancia de grado.

El demandado alegó una grave violación a su derecho de defensa. Asimismo planteó la inconstitucionalidad de la Res. A.G.I.P. 405/16, en particular del art. 7, en cuanto establece que el contribuyente renuncia a oponer defensas relacionadas con la eficacia o validez de las notificaciones (fs. 212).

Por su parte, la actora no negó lo afirmado por el demandado sino que se limitó a sostener que la comunicación fue cumplida en los términos de la Res. A.G.I.P. 405/16, y que las notificaciones por sistema de domicilio electrónico no admiten cuestionamientos.

VII. La obligación de notificarse de manera electrónica en las condiciones reseñadas no puede incluir el caso del pago a cuenta del art. 195 del CF 2018, pues así se configuraría una clara situación de indefensión. Ello por cuanto el nuevo sistema no prevé la emisión de un mensaje al contribuyente, pues la falta de recepción de los avisos de cortesía no afecta la validez de la diligencia (art. 5, Res. A.G.I.P. 405/16).

La vinculación entre el derecho de defensa y la notificación es innegable en el procedimiento administrativo. La rapidez, seguridad y ahorro de recursos que representan las notificaciones electrónicas respecto a los sistemas tradicionales es evidente. Sin embargo, esta indudable eficacia no debe suponer una restricción a las garantías del obligado tributario, ni permite justificar situaciones de indefensión.

En este sentido, la pretendida inimpugnabilidad de las notificaciones realizadas por el procedimiento establecido por la Res. A.G.I.P. 405/16 restringe de modo ilegítimo el derecho al debido proceso de los administrados, en contradicción a la tutela administrativa y judicial efectiva, que supone la posibilidad de ocurrir a los tribunales de justicia y autoridades administrativas y obtener de ellas sentencia o decisión útil relativa a los derechos invocados (Fallos, 327:4185). Por otra parte, es fundamental destacar que el régimen no es optativo para contribuyentes de ingresos brutos (art. 2).

La intimación fehaciente exigida por la legislación tributaria para habilitar el procedimiento excepcional de pago a cuenta de impuestos vencidos frente a la falta de presentación de declaraciones juradas no puede ser cumplido en los términos de la Res. A.G.I.P. 405/16, porque precisamente el acto que da inicio al procedimiento requiere un emplazamiento del contribuyente y en el marco del nuevo régimen de notificaciones electrónicas es el interesado quien tiene que acudir a la sede electrónica de la Administración para notificarse.

Con la implementación del nuevo sistema se traslada al interesado la carga de acceder a la sede electrónica del organismo fiscal, lo que en el especial procedimiento analizado altera de manera irrazonable el equilibrio entre la eficacia administrativa y el respeto a las garantías de las personas.

En el caso, la sencilla verificación del hecho alegado por el demandado no afecta en modo alguno el carácter ejecutivo del proceso. La decisión apelada, sobre la base de argumentos formales, omitió dar respuesta a la excepción opuesta. Al no considerar la defensa relativa a la falta de intimación, vulneró su derecho al debido proceso legal y defensa en juicio. El recurso de ampararse en el tipo de proceso para no considerar la defensa opuesta, atendible y de sencilla verificación, priva de sustento al pronunciamiento apelado.

En consecuencia, resulta excesivamente formal el criterio utilizado por la juez de grado al desestimar la excepción opuesta al considerar “someramente” cumplido el procedimiento de emisión del título, difiriendo las cuestiones planteadas a un juicio ordinario posterior cuando resulta manifiesta la inexistencia de deuda, atento a la falta de cumplimiento del emplazamiento previo.

Por lo expuesto corresponde revocar la sentencia apelada, declarar la inconstitucionalidad del art. 7 de la Res. A.G.I.P. 405/16, hacer lugar a la excepción opuesta, con costas de ambas instancias a la actora atento a que no se advierten razones para apartarse del principio objetivo de la derrota (art. 62 Código Contencioso Administrativo y Tributario).

El Dr. Hugo Zuleta dijo:

Adhiero al considerando VII del voto de la Dra. Gabriela Seijas, así como a la solución que propone.

El Dr. Esteban Centanaro dijo (disidencia parcial):

I. Los antecedentes del caso han sido debidamente desarrollados por mi colega preopinante a cuyos términos me remito en honor a la brevedad.

II. En primer lugar, cabe recordar que, como ha sido sostenido oportunamente, el supuesto del régimen de pago a cuenta previsto en el Código Fiscal encuentra su fuente en el art. 31 de la Ley 11.683, vigente en el ámbito federal, conteniendo una disposición de alcances similares (sala I in re “GCBA c/ Blockbuster Argentina SA s/ ejecución fiscal” EJP 16159/0, del 26/12/06).

Con respecto al precitado artículo, la CSJN ha entendido que “... la facultad asignada al fisco local para requerir el pago provisorio de impuestos vencidos a quienes no hubieren presentado declaraciones juradas debe interpretarse restrictivamente, por constituir una excepción al principio, relativo a la determinación de oficio de las obligaciones tributarias y teniendo en consideración que, en dicho marco, el contribuyente cuenta con la vista que asegura la defensa de sus derechos” (Fallos, 298:626, 316:2764, 333:1268, entre otros).

En sentido concordante, esta Cámara ha manifestado que "... el régimen de pago a cuenta establecido por el ordenamiento fiscal constituye un procedimiento excepcional, que tiene una regulación específica y es de interpretación restrictiva" (Sala I in re "GCBA c/ Soluciones Documentales SA s/ ejecución fiscal", EJP 527488/0, del 30/03/07) y que "... dicha facultad debe interpretarse estrictamente, en la medida en que implica apartarse del procedimiento establecido ordinariamente para la determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes" (sala II in re "GCBA c/ Aldear Foods SA s/ ej. fisc - ing. brutos convenio multilateral", EJP 1108932/0 del 05/08/14; "GCBA c/ Fideicomiso Junín s/ ej. fisc. - ingresos brutos", EJP 1149967/0, del 16/03/2017, entre otros).

III. A su vez, no puede dejar de advertirse que, en virtud de lo dispuesto en el art. 195 del Código Fiscal (T.O. 2018), la Administración determina el impuesto resultante en virtud de la suma abonada o declarada en el período fiscal más próximo, en base a un monto que puede ser disímil con el que al contribuyente le correspondería abonar en definitiva respecto del período reclamado, no tratándose del tributo que en realidad le corresponde pagar por esos períodos, sino de un cálculo presuntivo realizado unilateralmente por el órgano fiscal en base a los ingresos percibidos en otro momento, conforme lo ha manifestado la sala I del fuero en el último precedente citado.

Cabe recordar que, respecto de las presunciones, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que, como principio general, su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen, en tanto redundan en una tensión entre los principios de justicia tributaria y capacidad contributiva (Fallos, 333:993).

IV. Ahora bien, se encuentra acreditado que el 16 de agosto de 2018 el GCBA inició la presente ejecución reclamando los períodos 2 al 12 del año 2017 del impuesto sobre ingresos brutos por la suma de seiscientos veintisiete mil doscientos setenta y dos pesos con sesenta y nueve centavos (\$ 627 272,69), determinado mediante el procedimiento establecido en el art. 195 del Código Fiscal (T.O. 2018), vigente en ese momento (fs. 1/4 vta.).

A la vez, desde la fecha en que quedó notificado del emplazamiento hasta el inicio de la ejecución fiscal el 16 de agosto de 2018 transcurrió en exceso el plazo otorgado por el CF para regularizar la situación.

Sin perjuicio de lo expuesto, de la documentación acompañada al oponer excepciones surge que el ejecutado presentó las declaraciones juradas por los períodos que se le reclaman entre el 5 y el 17 de diciembre de 2018 (fs. 43/53).

Por ello, más allá, de que el título haya sido hábil para iniciar la ejecución, la presentación de las DDJJ omitidas entre el inicio de la ejecución fiscal y la intimación de pago basta para rechazar esta acción, en virtud de los términos restrictivos en los que opera el régimen de pago a cuenta (Conf. Sala II, "GCBA c/ Man SA s/ ejecución fiscal", expte. 67752-2013/0, sentencia del 11/06/17)

V. Toda vez que la parte demandada presentó las DDJJ con posterioridad al inicio de la ejecución y a la traba del embargo preventivo y las correspondientes a los períodos 8 a 12 de 2017 luego de intimada de pago, corresponde confirmar la imposición de costas efectuada en la sentencia recurrida.

Ello por cuanto su incumplimiento hizo necesaria la intervención de la jurisdicción, por lo que debe soportar el pago de los gastos que la contraparte ha debido realizar en defensa de sus derechos.

Con costas de segunda instancia en el orden causado, atento la forma en que se resuelve (art. 62 Código Contencioso Administrativo y Tributario).

En mérito a lo expuesto, por mayoría,

SE RESUELVE:

1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el demandado y revocar la sentencia dictada. 2) declarar la inconstitucionalidad del art. 7 de la Res. A.G.I.P. 405/16. 3) Hacer lugar a la excepción de inhabilidad de título opuesta. 4) Imponer las costas de ambas instancias a la actora vencida (art. 62 Código Contencioso Administrativo y Tributario).

Notifíquese a las partes por Secretaría y a la fiscal ante la Cámara en su público despacho.

Oportunamente, devuélvase

Fdo.: Gabriela Seijas y Hugo Ricardo Zuleta (jueces de Cámara) y Esteban Centanaro (juez de Cámara subrogante).