

Título: **La ejecución de multas fiscales en la provincia de Buenos Aires. La firmeza de la sanción como requisito de procedencia**

Autor: **Maltz, Ezequiel**

Publicado en: **LLBA2015 (septiembre), 815**

Cita Online: **AR/DOC/21/2015**

Sumario: I. Introducción. — II. La naturaleza jurídica de las multas fiscales. — III. La Imposibilidad De Repetir Multas Fiscales. — IV. El requisito procesal solve et repete y la expresa exclusión de las multas fiscales. — V. La ejecutoriedad de los actos tributarios sancionatorios en el Código Fiscal. — VI. La inexistencia de deuda como defensa ante la ejecución de multas no firmes. — VII. Conclusiones.

I. Introducción

En la actualidad tributaria bonaerense, una de las cuestiones que mayor controversia ha suscitado consiste en la posibilidad de iniciar un juicio de apremio por multas que no se encuentran firmes, es decir que ellas se estén discutiendo en el ámbito judicial.

En los hechos, el Fisco ejecuta la multa con anterioridad a su firmeza, lo cual, lejos de ser refutado por la justicia, ha sido avalado por tribunales de alzada.

El enfoque de la cuestión se enmarca en que, si bien el Código Contencioso de la provincia de Buenos Aires (ley 12008) excluye a las multas fiscales de la exigencia del solve et repete (pague y luego repita), nada obstante a que, interpuesta la demanda contenciosa administrativa, se ejecute el acto administrativo sancionatorio, ello toda vez que una característica de éste es la ejecutoriedad y la no suspensión de sus efectos por la impugnación judicial.

Pueden realizarse varias críticas dirigidas a la posibilidad de ejecutar multas fiscales que no se encuentren firmes. El primer aspecto es que, al presentar ellas naturaleza sancionatoria, no sería posible que se concrete la pena antes de su revisión definitiva en sede judicial. Otro punto se refiere a que las multas no son recursos ordinarios del Estado con los que deba contar de forma expedita para solventar los gastos públicos, lo que sucedería, en cambio, cuando se determinan impuestos.

A ello se agrega que el principio general es la imposibilidad de repetir las multas fiscales, es decir que, una vez abonadas, no procede su devolución.

En este contexto, debemos analizar la normativa vigente y los principios que entran en juego, a los fines de conocer si es posible la ejecución de multas que no se encuentren firmes en la provincia de Buenos Aires.

II. La naturaleza jurídica de las multas fiscales

Se ha sostenido que las infracciones fiscales poseen la misma estructura normativa y dogmática que el delito ordinario, al tratarse de acciones típicas, antijurídicas y culpables, debiendo ser analizadas, juzgadas y aplicadas con base en la teoría general del delito penal y en los principios básicos de dicho derecho. De esta manera, se respetan los principios constitucionales de garantía de defensa en juicio y debido proceso (1).

La Corte Suprema (2) dejó asentado que las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones del Código Penal, salvo disposición en contrario. En el antecedente "Parafina del Plata S.A." (3), se consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetivamente como subjetivamente. Asimismo, debemos tener presente que el Código Penal, en su artículo 4, dispone que las disposiciones generales de él se aplicarán a todos los delitos previstos en leyes especiales, en tanto ellas no dispusieran lo contrario.

Justamente por su naturaleza represiva, lo correcto es que se permita la discusión judicial de las multas sin tener que abonarse la sanción y sin que el Fisco pueda iniciar la ejecución fiscal para cobrarla. El Máximo Tribunal, en la conocida causa "Lapiduz" (4), estableció la imposibilidad de ejecutar la sanción de clausura antes de que sea revisada por la justicia, declarando inconstitucional el efecto suspensivo otorgado al recurso de apelación.

No serviría de nada el acceso a la justicia si, mientras la apelación se sustancia, produce efectos la sanción fiscal y si con tal sistema la ley no toma en cuenta que la denominada jurisdicción administrativa necesita del posterior control judicial suficiente (5).

La normativa que disponga la aplicación de sanciones sin otra sustanciación que la de una autoridad administrativa, y el otorgamiento al solo efecto devolutivo del recurso de apelación interpuesto ante el órgano judicial correspondiente, no supera el test de constitucionalidad.

Si bien la jurisprudencia ha admitido la actuación de cuerpos administrativos con facultades jurisdiccionales, lo hizo tras establecer con particular énfasis que la validez de los procedimientos se encontraba supeditada al requisito de que las leyes pertinentes dejaran expedita la instancia judicial posterior. Este requisito adquiere particular relevancia cuando la resolución administrativa contiene la aplicación de sanciones penales.

En el caso "Dumit"[\(6\)](#) se expuso que no cabe hablar de "juicio", y en particular de aquel que el art. 18 de la Constitución Nacional exige como requisito que legitime una condena, si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de "juicio previo" si esta instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no es un resultado de actuaciones producidas dentro de ella [\(7\)](#).

Concretamente, no caben dudas respecto de la naturaleza penal de las sanciones tributarias y la imposibilidad de establecer únicamente efecto devolutivo para su revisión judicial.

III. La Imposibilidad De Repetir Multas Fiscales

Las multas fiscales, en líneas generales, no resultan pasibles de ser repetidas. Ello justamente ya que se pueden discutir plenamente hasta que adquieran firmeza en instancia judicial.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que las multas fiscales no son pasibles de ser repetidas por parte de los sancionados, es decir que, si ellas son abonadas, el contribuyente no puede solicitar su devolución al Fisco [\(8\)](#).

En concreto, las multas no pueden ser objeto de repetición ya que la ley procesal prevé un sistema impugnatorio compuesto de varias instancias sin necesidad de cumplir con el pago de la multa. Esto se debe justamente al principio de inocencia; por lo tanto, sólo deberá ingresarse la multa cuando la última instancia judicial confirme el derecho del Estado al impuesto por el que el contribuyente se agravó [\(9\)](#).

El artículo 133 del Código Fiscal provincial (t.o. 2011) indica que "Los contribuyentes o responsables podrán interponer ante la autoridad de aplicación demandas de repetición de los gravámenes y sus accesorios, cuando consideren que el pago hubiere sido efectuado en forma indebida o sin causa...".

Por su parte, el artículo 115 del Código Fiscal (t.o. 2011), que establece la opción recursiva de los contribuyentes para interponer recurso de reconsideración o apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación, sólo se refiere a la recurrida de actos que rechacen la repetición de impuestos.

Como puede apreciarse, la normativa sólo se refiere a repetición de impuestos. La discusión se planteó en el acuerdo plenario 18 del Tribunal Fiscal de Apelación, exponiéndose dentro de las opiniones allí vertidas que se observan las disímiles esencias existentes entre la deuda por impuesto, de naturaleza tributaria, y la multa que se reclama, de naturaleza penal. Esta natural diferencia fue plasmada legalmente en el Código Fiscal. Es diferente el tratamiento en cuanto al procedimiento cuyo fin es la determinación del impuesto, de aquél tendiente a la aplicación de multas. También existen divergencias en relación a los respectivos actos administrativos sancionatorios y determinativos, no desvirtuando estas consideraciones la posibilidad legal de que la determinación del impuesto y el sumario en materia infraccional se tramiten en forma conjunta. Tampoco el cuerpo normativo citado asimila el tratamiento dado a los gravámenes y a las multas en las demandas de repetición, ya que la sanción dineraria no conlleva la posibilidad de interponer dicha demanda [\(10\)](#).

Asimismo, en el citado acuerdo plenario se dijo que "Así lo sostuvo la Corte Suprema de Justicia de la Nación al decir: 'Que la multa cuya repetición se demanda tiene carácter penal, conforme a la doctrina establecida por esta Corte en reiterados pronunciamientos (Fallos t. 192, p. 229 y los citados en el consid. 4; t. 195, p. 56; t. 198, p. 139; t. 202, p. 293) y multas de esta especie no pueden ser objeto de repetición' (Fallos t. 184, p. 162; t. 187, p. 249; t. 196, p. 453). Que, a modo de conclusión, se observa que no tendría lógica ni sentido alguno exigir el pago de una multa que, si posteriormente el contribuyente sale airoso en la instancia del tribunal, no le podrá ser devuelta"[\(11\)](#).

Resumiendo la cuestión, son sólidos los argumentos que establecen la improcedencia de repetir multas fiscales en la normativa bonaerense.

IV. El requisito procesal solve et repete y la expresa exclusión de las multas fiscales

La ley 12008 tiene previsto el pago previo en materia tributaria como principio general, salvo excepciones receptadas en la propia norma. Sin embargo, en materia de multas fiscales expresamente se las excluye del pago previo.

El artículo 19 dispone que "1. Será obligatorio el pago previo a la interposición de la demanda, cuando se promueva una pretensión contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar sumas de dinero. 2. Antes de correr traslado de la demanda, el juez verificará el cumplimiento de este requisito procesal, a cuyo fin procederá a intimar al demandante el pago de la suma determinada, con exclusión de las multas y

recargos, dentro del plazo de diez días, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisible la pretensión".

El principio solve et repete consiste básicamente en la necesidad de pagar previamente la obligación tributaria como requisito para poder discutir su procedencia. Aparece como requisito para plantear una acción de conocimiento pleno ante la justicia, en relación a una supuesta deuda de naturaleza tributaria.

Giuliani Fonrouge [\(12\)](#) menciona los distintos fundamentos que ha tenido el principio aquí tratado. Se consideró al requisito de pago previo como un privilegio fiscal establecido para que la actividad estatal no se altere por retrasos en la percepción en tiempo de los tributos. La crítica es que resultaría procedente el pago previo también ante organismos administrativos por las mismas razones, cosa que no se ha dado.

Por otra parte aparece la tesis de Mortara, por la cual el solve et repete derivaría de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo. Se ha criticado que no existe una necesaria vinculación entre la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto con el solve et repete, ya que en varios países que los actos administrativos gozan de los citados caracteres, el previo pago no es una condición para requerir ante la justicia.

Para Giannini, no tiene relación con el principio de ejecutoriedad, sino que es una norma particular del derecho tributario. Griziotti opina que constituye un instituto autónomo de la rama financiera que busca proteger las finanzas públicas.

El solve et repete no se conoce en la mayoría de los países, habiéndose declarado inconstitucional en Uruguay y por la Corte Constitucional de Italia en el año 1961, considerado por la doctrina en pugna con la tutela judicial efectiva, la razonabilidad de las leyes y con la Convención Americana de Derechos Humanos [\(13\)](#).

En nuestro país, la aplicación de este principio, en el ámbito impositivo, fue producto de una creación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y luego fue recogido por la ley 11683, aunque no tiene más vigencia en el procedimiento administrativo.

Al efectuar un correcto estudio al respecto, es preciso reconocer que, en más de una oportunidad, el Alto Tribunal se ha expedido en torno a la validez de las normas que establecen el requisito del pago previo a la intervención judicial. Ha conjugado para ello no sólo el derecho interno, sino que lo ha confrontado con el incipiente derecho convencional, al sopesar las exigencias e interpretar el alcance de lo previsto en el art. 8, inc. 1, de la Convención Americana de Derechos Humanos.

Así, el precedente "Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A", resuelto por el Alto Tribunal el 21 de diciembre de 1989 (Fallos 312:2490), no puede ser soslayado, en tanto se dijo, en cuanto al requisito del pago previo, que no altera per se las garantías constitucionales de defensa en juicio y el derecho a la igualdad [\(14\)](#).

Uno de los argumentos para establecer el principio aquí tratado ha sido no obstaculizar la normal percepción de los ingresos públicos, pero, como señala Spisso, ese objetivo puede cumplirse no otorgando carácter suspensivo a las acciones y recursos en sede judicial que puede interponer el contribuyente contra un acto administrativo [\(15\)](#). Por lo tanto, hay que diferenciar el solve et repete propiamente dicho de los efectos recursivos. El primero significa el depósito previo como requisito para que un juez comience a entender en determinado caso, el segundo faculta la ejecución del acto, ya que sus efectos no se ven suspendidos por la acción o recurso, es decir, mientras un juez ya está entendiendo sobre la cuestión, el acto determinativo puede llevarse adelante mediante el juicio de ejecución fiscal.

Ahora bien, la regla solve et repete es manifiestamente inaplicable respecto de sanciones tributarias de naturaleza penal, como en el caso de multas y clausuras decretadas por el Fisco. La posibilidad de que una persona se vea expuesta a tener que pagar una multa antes de que exista sentencia firme de un tribunal de justicia se encuentra en contradicción con las previsiones del art. 8, inc. 1, Convención Americana sobre Derechos Humanos [\(16\)](#).

Claro está que si no es posible ejecutar una multa antes de que exista sentencia firme, tampoco resulta exigible el pago previo de ella para acceder a la justicia. El legislador provincial, teniendo en cuenta la naturaleza de las multas, las excluye expresamente de la exigencia del solve et repete.

V. La ejecutoriedad de los actos tributarios sancionatorios en el Código Fiscal

La ejecutoriedad de un acto administrativo quiere decir que, por principio, la Administración, con sus propios medios, puede hacer efectivo el acto, siendo la posición que tiene ésta al atenerse a su propia decisión antes de cualquier verificación por el Poder Judicial [\(17\)](#), resultando importante remarcar que para que un acto goce de ejecutoriedad, él debe ser perfecto, esto es, válido y eficaz [\(18\)](#).

Son esclarecedoras las palabras de Fiorini en cuanto la ejecutoriedad genérica del acto administrativo encuentra un límite cuando se dirige a una persona física, al domicilio, a la propiedad, libertad individual y

correspondencia. En estos casos, la ejecutoriedad del acto está vedada por la norma máxima, que es la Constitución Nacional [\(19\)](#).

Claro está que la ejecución de impuestos, accesorios y multas debe efectuarse mediante el correspondiente juicio de apremio en sede judicial; sin embargo, debemos conocer los efectos previstos para cada acto administrativo en particular, para conocer en qué momento es posible ejecutar el acto.

Hemos descrito la naturaleza penal de las multas fiscales y la expresa exclusión del principio *solve et repeate* para ellas en el Código Contencioso provincial, agregando la imposibilidad de ser repetidas, siendo sólidos argumentos para entender que no es posible su ejecución antes de encontrarse firmes. Aun cuando se establezca dicha posibilidad, la normativa sería de dudosa constitucionalidad, tal lo ocurrido en el antecedente "Lapiduz".

Sin embargo, existen antecedentes entendiendo que, más allá de que el artículo 19 de la ley 12.008 (Código Contencioso Administrativo) dispone el pago previo a la interposición de la demanda del impuesto excluyendo a las multas, lo expuesto no impide que se persiga el cobro de ella aun careciendo de firmeza a través de la vía del juicio de apremio. Se ha considerado que lo contrario significaría desvirtuar el carácter de sumarísimo del juicio de apremio [\(20\)](#).

Se ha dicho que si bien el pago previo no resulta exigible respecto de las multas y recargos ni cuando su imposición configura un supuesto de denegación de justicia o se deduzca una pretensión meramente declarativa, ello únicamente habilita —de verificarse la configuración de alguno de dichos supuestos— a dar curso a la demanda contenciosa administrativa interpuesta contra el acto determinativo sin requerir al accionante el pago de las deudas allí fijadas, mas de ninguna manera enerva la posibilidad del Fisco de reclamarlas por vía de apremio [\(21\)](#).

El entendimiento señalado modifica diametralmente la situación del contribuyente que discute una multa fiscal en la justicia, ya que, si no consigue una medida cautelar favorable, y más allá de que no debe abonar la multa para acceder a la justicia, puede ser demandado vía apremio, ejecutándose ésta.

De esta manera, la presunción de validez de la resolución que aplica la multa sumado al agotamiento de la instancia provocan de consumo que ella sea ejecutable, con lo cual, sin perjuicio de la excepción al *solve et repeate* para el caso de multas, la autoridad puede iniciar el juicio de apremio para el cobro compulsivo. Así, la única herramienta procesal con que cuenta el contribuyente es la demanda contenciosa con una petición cautelar destinada a suspender la ejecución del acto administrativo sancionatorio. Sin embargo, los jueces son restrictivos a la hora de otorgar este tipo de medidas cautelares con el argumento de que no se puede impedir el acceso a la jurisdicción del Estado en procura de cobro de sus créditos. Esta situación no es mera ficción pues, de hecho, ello ocurre habitualmente en el procedimiento sancionador y el fallo comentado es un caso típico que demuestra la realidad judicial en la provincia de Buenos Aires [\(22\)](#).

El Código Contencioso provincial regula las impugnaciones judiciales contra la actuación de la Administración Pública, y en su artículo 25 dispone la posibilidad de suspender la ejecución del acto administrativo mediante una medida cautelar. La situación en que, agotada la instancia administrativa, el Estado se encuentre en condiciones de ejecutar un acto administrativo se dará en la generalidad de los casos, ya que la Ley de Procedimiento Administrativo provincial 7647/1970 dispone la ejecutoriedad del acto y la no suspensión de sus efectos, lo cual lógicamente implica la petición de una medida cautelar suspensiva en la justicia.

Resulta necesario conocer las disposiciones del propio Código Fiscal, a los fines de saber si es posible ejecutar una multa no firme, ya que se trata de una norma específica que no sólo regula derecho tributario sustantivo, sino también el procedimiento tributario. Aclaramos que esta norma es una ley especial y posterior a la ley 7647/1970, regulando los actos administrativos tributarios y sus efectos, apartándose en varios aspectos de la ley de procedimiento. Un ejemplo se ve con los efectos suspensivos otorgados a los recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal o reconsideración ante ARBA.

La llave de bóveda de la cuestión, a nuestro entender, es el artículo 67 de dicho cuerpo legal (t.o. 2011), en cuanto dispone que "Las multas por infracciones a los deberes formales, omisión o defraudación fiscal, serán aplicadas por la autoridad de aplicación y deberán ser satisfechas por los responsables dentro de los quince días de quedar firme la resolución respectiva".

La normativa establece que el infractor debe abonar la multa dentro del plazo de quince días de haber quedado firme y no antes. Es decir que el propio legislador se limita para exigir el cumplimiento del acto administrativo, hasta que él adquiera firmeza. De esta manera, si el contribuyente no se encuentra obligado a cumplir con el acto administrativo sancionatorio (pagar la multa) en una instancia si se quiere voluntaria y no forzada, mal podría iniciarse un juicio de apremio para concretar el cumplimiento forzoso del acto, es decir, el pago de la multa en contraposición al artículo 67 del Código Fiscal.

Si bien el principio general es la ejecutoriedad del acto, cuando se trata de un acto administrativo tributario sancionatorio sus efectos se encuentran suspendidos por voluntad expresa del legislador provincial, pudiendo ser ejecutado una vez que pasen quince días desde su firmeza pero no antes.

Interpretar que si bien no se aplica el pago previo en materia de multas fiscales, el acto que las aplica puede ser ejecutado, salvo que se otorgue una medida cautelar, nos parece desacertado. Creemos que la justicia no tendría que expedirse a favor o en contra del otorgamiento de una medida cautelar en esta cuestión, ya que el acto se encuentra suspendido por la norma [\(23\)](#).

Desde ya que el fundamento expuesto en los apartados anteriores relativo a la naturaleza penal de las multas ha sido tenido en cuenta por el Código Fiscal, siendo receptado en su artículo 67.

En el sistema nacional, el contribuyente no se ve obligado a abonar las sanciones aplicadas por la AFIP antes de que ellas adquieran firmeza. El artículo 51 de la ley 11.683 dice: "Las multas aplicadas deberán ser satisfechas por los responsables dentro de los quince días de notificadas, salvo que se hubiera optado por interponer contra las mismas las acciones o recursos que autorizan los artículos 76, 82 y 86".

Resulta claro que mientras se estén discutiendo las multas, ellas no son exigibles. Los artículos mencionados tanto a nivel nacional como en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires así lo disponen.

VI. La inexistencia de deuda como defensa ante la ejecución de multas no firmes

La ley de apremio provincial 13.406 establece las excepciones con las que cuentan los contribuyentes al decir: "Las únicas excepciones oponibles en este procedimiento son las siguientes:... c) Inhabilidad del título ejecutivo, la cual deberá fundarse únicamente sobre las formas extrínsecas. En ningún caso los jueces admitirán en este proceso controversias sobre el origen del crédito ejecutado o legitimidad de la causa. Las formas extrínsecas a las que se refiere este inciso son exclusivamente la identificación del legitimado pasivo, la firma del funcionario autorizado, el lugar y fecha de creación, la existencia de la suma total del crédito o de sumas parciales y la identificación del tributo adeudado".

Si bien es cierto, y así se ha expedido la Sup. Corte Bs. As., que se encuentra en principio vedada cualquier controversia sobre el origen del crédito ejecutado, restricción que se funda en la presunción de legitimidad que acompaña a los respectivos títulos ejecutivos por virtud de su origen y naturaleza y que obedece a la imperiosa necesidad de que el Fisco perciba sin mayores dilaciones las sumas que se le adeudan, destinadas a fines de utilidad general, ello cede cuando de las propias constancias de la causa se desprende que la deuda —cuyo cobro se pretende— es inexistente.

En tal sentido, los antecedentes jurisprudenciales del Más Alto Tribunal de Justicia de la Nación, y también de la Suprema Corte provincial, han flexibilizado el rigor de los principios del derecho tributario y han permitido soslayar la prohibición de adentrarse en la legitimidad de la causa de la obligación cuando, de la aplicación extrema del rigor formal, se menoscaben derechos constitucionales.

Es posible dar lugar a la excepción de inhabilidad de título, en el caso, por inexistencia de deuda, la cual debe encontrar andamiaje en los términos del artículo 9, inciso c, de la ley 13.406, cuando se desprende en forma ostensible que la deuda cuyo cobro se pretende carece de sustento [\(24\)](#).

Es opinión del Máximo Tribunal que, cualquiera sea el nombre que se le haya dado a una excepción opuesta, por aplicación del principio "iura novit curia", puede analizarla y examinar su sustancia. Si la defensa se vincula más con la inexistencia de la obligación, puede ser tratada como excepción de inhabilidad de título. En principio, ésta debe referirse sólo a las formas extrínsecas de él, pero debe ser considerada cuando se halla en tela de juicio la exigibilidad de la deuda [\(25\)](#).

Cuando se pone en tela de juicio la existencia de una obligación, hay que considerarlo de manera preliminar, dado que se encuentra controvertido un presupuesto esencial del proceso ejecutivo, esto es, la exigibilidad de la deuda, sin cuya concurrencia no podría existir título ejecutivo hábil [\(26\)](#). En los juicios de apremio no se pueden considerar válidos aquellos pronunciamientos que omiten tratar de forma absoluta la defensa basada en la inexistencia de deuda, si bien ello no puede significar el examen de otras cuestiones cuya acreditación excede el limitado marco de los procesos ejecutivos [\(27\)](#).

Justamente, ante la ejecución fiscal de una multa que no se encontraba firme, el Máximo Tribunal expuso la inexistencia de la deuda reclamada en una ejecución fiscal, invocando el artículo 51 de la ley 11683, que establece el mismo principio que el artículo 67 del Código Fiscal. Así, se expuso que desde su primera presentación en juicio la ejecutada articuló su defensa basada en la inexistencia de la deuda reclamada, al sostener que, en forma tempestiva, interpuso una demanda contenciosa contra la resolución administrativa que confirmó, oportunamente, la aplicación de la multa impuesta por el organismo fiscal, conforme a lo establecido en el art. 82, inc. a, de la ley 11.683. De ello se desprende que, ante la defensa opuesta por la ejecutada y para la

correcta dilucidación del entuerto, el a quo omitió considerar adecuadamente dicho extremo, el cual, en caso de resultar comprobado, determinaría la inexigibilidad de la deuda reclamada, atento a los términos del art. 51 de la ley 11.683, en tanto establece que "Las multas aplicadas deberán ser satisfechas por los responsables dentro de los quince días de notificadas, salvo que se hubiera optado por interponer contra ellas las acciones o recursos que autorizan los artículos 76, 82 y 86" (énfasis agregado) (28).

Esta línea fue reiterada por la Corte más recientemente en autos "AFIP v. Gervasini, Ernesto A.", exponiendo: "Que, por el contrario, resulta admisible el agravio relativo a que las multas no resultarían exigibles debido a que no se encontrarían firmes las resoluciones administrativas. En efecto, tal como lo destaca el señor procurador fiscal en su dictamen, la demandada adujo 'al oponer excepciones' que había promovido, ante el mismo juzgado, sendas demandas contenciosas contra las resoluciones administrativas que habían confirmado la aplicación de las multas impuestas por el organismo recaudador; denunció dichos autos y ofreció la prueba pertinente (conf. fs. 20, 37 vta. y 54)". "Que, al ser ello así, una adecuada decisión de la causa imponía al a quo considerar debidamente tal extremo, puesto que, de verificarse, determinaría la inexigibilidad de las multas, en razón de que no puede perseguirse válidamente su cobro antes de que quede firme el acto que las impuso. Ello en virtud de lo prescripto por el art. 51 de la ley 11.683, y según lo establecido al respecto por esta Corte, entre otros, en los precedentes de Fallos 324:2009 y 326:4240. Por el contrario, la sentencia apelada pasó por alto el examen de dicha cuestión, lo cual descalifica este aspecto del fallo como acto judicial válido a la luz de la conocida doctrina de la Corte elaborada en torno de las sentencias arbitrarias" (29).

La conclusión de la Corte Suprema es plenamente aplicable para el caso en que se ejecute una multa no firme en contraposición al artículo 67 del Código Fiscal (t.o. 2011). La deuda será manifiestamente inexigible, bastando acreditar que se ha interpuesto una demanda contenciosa tempestiva para que la defensa del contribuyente tenga acogida favorable.

VII. Conclusiones

Las multas fiscales tienen una clara naturaleza penal. En virtud de ello, hasta que no caiga sentencia firme en sede judicial, el sujeto infractor no se encuentra obligado a abonarlas. Tan es así que el sistema de impugnación diseñado para cuestionar sanciones tributarias permite interpone demandas y recursos que suspenden la aplicación de la pena.

Toda vez que el contribuyente puede discutir las multas fiscales sin tener que pagarlas, ello hasta que recaiga sentencia judicial firme, el principio general es que no son pasibles de la acción de repetición.

Cuando el legislador se apartó del correcto andamiaje que debe otorgarse a la discusión de sanciones tributarias, la Corte Suprema ha declarado la inconstitucionalidad de dicha normativa, tal lo ocurrido en materia de clausura tributaria a nivel nacional.

La exclusión de las multas fiscales de la exigencia del solve et repete responde claramente a su naturaleza penal, y la finalidad de evitar el cumplimiento de la pena antes de su revisión judicial.

Tal como lo dispuso el legislador nacional, en la provincia de Buenos Aires, conforme el artículo 67 del Código Fiscal (t.o. 2011), no sería posible iniciar un juicio de apremio con anterioridad a la firmeza de la multa. Lógicamente, la previsión normativa recepta los motivos ya señalados, por los cuales no se ajusta a derecho la ejecución de una multa no firme.

Sin embargo, la jurisprudencia del fuero contencioso provincial ha interpretado que el Fisco puede ejecutar multas que se estén discutiendo en la justicia, a nuestro entender, no sólo en conflicto con la naturaleza de las multas y los principios en juego, sino contrariando la voluntad del propio legislador provincial.

Paradójicamente, el Código Fiscal, respetando la Constitución Nacional, suspende la ejecución de la multa hasta su firmeza, pero por vía judicial se ha interpretado lo contrario, afectando garantías básicas de los contribuyentes.

Creemos que esta situación merece una pronta revisión de la justicia, no sólo en resguardo de los administrados, sino también para respetar las previsiones legislativas.

En caso de que un contribuyente se vea afectado por sufrir la ejecución de una multa que no se encuentre firme, podrá plantear en el apremio la defensa de inexistencia de deuda. La Corte Suprema de la Nación se expidió favorablemente en este sentido cuando el Fisco intentó ejecutar multas estando pendiente su discusión en sede judicial.

(1) BERTAZZA, Humberto J., "Sobre la naturaleza de la infracción tributaria", Práctica Profesional, 2009-105-6, LL Online.

(2) Corte Sup., 15/10/1981, "Uzandizaga, Perrone y Juliarena, S.R.L v. Gobierno Nacional DGI", Fallos

303:1548.

- (3) Corte Sup., 2/9/1968, *Fallos* 271:297.
- (4) Corte Sup., 28/4/1998, "Lapiduz, Enrique v. DGI", LL Online.
- (5) TISSERA, Raúl, "La tutela judicial eficaz y la DGI", LLL 1998-11.
- (6) Corte Sup., 8/11/1972, "Dumit Carlos J. v. Instituto Nacional de Vitivinicultura s/demanda contenciosa", *Fallos* 284:150.
- (7) Corte Sup. en el fallo "Lapiduz" citado.
- (8) Corte Sup., *Fallos* 254:426; 210:78. Véase Botassi, Carlos A. (dir.), "Procedimiento tributario bonaerense", Ed. Librería Editora Platense, La Plata, 2010, p. 411.
- (9) ALTAMIRANO, Alejandro, "Derecho tributario, teoría general", Ed. Marcial Pons, Madrid, 2012, p. 615.
- (10) Acuerdo plenario 18 del TFA, voto de la Dra. Blasco.
- (11) Acuerdo plenario 18 del TFA, voto del Dr. Folino.
- (12) Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., "Derecho financiero", 9^a ed., t. II, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2004, ps. 675 y ss.
- (13) Cfr. SPISSO, Rodolfo R., "Acciones y recursos en materia tributaria", 2^a ed., Ed. LexisNexis, Buenos Aires, 2008, p. 72.
- (14) LENARDÓN, Fernando R., "Solve et repete en los Códigos Fiscales provinciales", PET 2012 (noviembre - 502), p. 8.
- (15) Cfr. SPISSO, Rodolfo R., "Acciones...", cit., p. 73.
- (16) CORTI, Arístides H. M.; Halperin, David A. y Spisso, Rodolfo R., "El principio solve et repete", LL del 7/9/2011, p. 3; LL 2011-E-1144.
- (17) Cfr. MARIENHOFF, Miguel S., "Tratado de derecho administrativo", t. II, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1966, p. 374.
- (18) Cfr. MARIENHOFF, Miguel S., "Tratado de derecho administrativo", cit., p. 377.
- (19) Cfr. GORDILLO, Agustín, "Tratado de derecho administrativo", 4^a ed., Ed. Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 1999, p. 43.
- (20) SANMARTÍN SOBRÉ, Ignacio, "Obligaciones impositivas en la provincia de Buenos Aires: responsabilidad solidaria, prescripción y otros aspectos secundarios", Imp. 2011-12-117.
- (21) C. Cont. Adm. Mar del Plata, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. Padula, Vicente y otro s/apremio provincial", de fecha 11/10/2011, LL Online, entre otros.
- (22) ACCORINTI, Susana S. y Sarmiento, Emilio, "Para la justicia, el ARBA no podrá cobrar a los apoderados las multas impuestas a una sociedad", I. 2014-2-45.
- (23) En este sentido, puede verse el antecedente del Juzg. Cont. N° 1 Mar del Plata, "Alestan S.A y otros v. ARBA s/pretensión anulatoria", de fecha 21/10/2010, en el cual el juez de primera instancia otorga una medida cautelar a favor del contribuyente suspendiendo la ejecución de la multa y la alzada la revoca. En virtud del artículo 67 del Código Fiscal, ambos pronunciamientos nos parecen desacertados, ya que el acto se encuentra suspendido por ley.
- (24) C. Cont. Adm. San Nicolás, 28/9/2010, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires v. M. R. A", LL Online.
- (25) Corte Sup., "Provincia de Buenos Aires v. Hidronor S.A.", *Fallos* 295:338.
- (26) Corte Sup., "Provincia de Tucumán v. Empresa Nacional de Correos y Telégrafos s/ejecución fiscal", *Fallos* 324:1127.
- (27) Corte Sup., 16/3/1999, "Asociación de Obras Sociales de Trelew v. Agua y Energía Eléctrica Sociedad del Estado y/o el Interventor Nacional", *Fallos* 322:437.
- (28) Corte Sup., 26/6/2001, "Fisco Nacional - Administración Federal de Ingresos Pùblicos v. Compañía de Transporte El Colorado S.A.C. s/ejecución fiscal", LL Online.
- (29) Corte Sup., 11/7/2007, "Administración Federal de Ingresos Pùblicos - Dirección General Impositiva v. Gervasini, Ernesto A.", *Fallos* 330:3045, considerandos 6 y 7, LL Online.

