TOMO **XIX -CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO- T.S.J..-**
REGISTRO Nº 1149
FOLIO Nº 3737|3742
PROT. ELECT. **TSS1** 006 **C.241**
Río Gallegos, 12 de junio de 2024.-

**Y VISTOS:**

Los presentes autos caratulados: **"BAYTON S.A. C/ PROVINCIA DE SANTA CRUZ S/ DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA"**, Expte. Nº B-865/23-TSJ, venidos al Acuerdo para resolver; y

**CONSIDERANDO:**

**Voto de la Dra. Reneé Guadalupe Fernández, del Dr. Fernando Miguel Basanta y del Sr. Presidente Dr. Daniel Mauricio Mariani:**

**I.-** Que, llegan los presentes autos a conocimiento de este Excmo. Tribunal Superior de Justicia, a fin de tratar la excepción de previo y especial pronunciamiento interpuesta por la demandada en PE964820-2023, ESC00199474.pdf.-

La accionada sustenta la excepción deducida; en: "...el incumplimiento de la actora al requisito de pago previo de la obligación tributaria discutida en autos, de acuerdo a lo exigido por el art. 85 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Cruz." (cfr. PE y pdf. cits., pág. 1).-

Dice que la actora no ha cumplido el único requisito de admisibilidad que establece el Código Fiscal para la procedencia de la demanda contenciosa administrativa, que es el pago previo de la deuda determinada, lo que incluye capital, intereses y multas. Agrega que ese incumplimiento habilita el rechazo de la acción. Refiere que la actora, respecto a los períodos 1 a 12 del 2016, 2 y 4 a 12 del 2017 y 1 a 12 del 2018, pretende sustituir el pago de las obligaciones determinadas por la compensación con supuestos saldos a su favor, pero solo por el capital, sin incluir intereses ni multas. (cfr. PE y pdf. cits., págs. 1/2).-

Afirma, que lo expuesto demuestra sin necesidad de mayor discusión, que la actora no ha ingresado el capital, los intereses ni las multas establecidos en la determinación de oficio, recurrida por los períodos fiscales precitados. Expresa que, respecto al periodo 1 a 12 del año 2016, la actora lo "compensa" con saldos a favor y, específicamente, señala en cuanto a los intereses y a las multas que directamente los obvia porque, a su criterio, "no corresponden". (cfr. PE y pdf. cits., pág. 2).-

Concluye la demandada, que a partir de lo argumentado por la accionante de ninguna manera puede reputarse el cumplimiento del pago previo

prescripto por el artículo 85 del Código Fiscal. (cfr. PE, pdf. y pág. cits.).-

En otra línea argumental, expresa que: "...la compensación del capital que pretende hacer valor (sic) la actora es improcedente. No obstante, incluso si se la considerara válida, el pago efectuado mediante la compensación es insuficiente porque no comprende los intereses ni las multas. La disposición administrativa que determinó el tributo incluye los intereses y la multa por el mínimo legal (5% del capital). En consecuencia, el pago previo que exige el art. 85 Cód. Fiscal no se puede considerar cumplido si estos últimos dos rubros no se depositaron antes del inicio de la demanda. En autos la actora pretende discutir la procedencia de esos rubros. Ahora bien, para hacerlo, debe primero cancelar la deuda determinada, sus intereses y la multa. Al no haber ingresado los intereses ni las multas, el 'pago' que dice haber hecho la contraria es insuficiente...". (cfr. PE y pdf. cits., págs. 2/3).-

En cuanto a la prelación normativa existente entre la Ley N° 2600 y el Código Fiscal local, precisa que la actora sostiene que el pago previo de las multas no procede en función de lo establecido en el artículo 14 del Código de Procedimiento en lo Contencioso Administrativo. Sin embargo, la demandada continúa argumentando que este Tribunal ya sostuvo que el artículo 85 del Código Fiscal (Ley N° 3486) prevalece sobre dicha norma, en tanto la situación fáctica que origina la cuestión a resolver, allí se encuentra contemplada claramente con mayor especificidad, y sostiene que su aplicación aparece como preferente, por cuanto es la que mejor se adapta al supuesto de hecho descripto anteriormente, citando el antecedente de este Alto Cuerpo (cfr. PE y pdf. cits., pág. 3).-

En lo tocante a la compensación del capital efectuado por la actora, dice que: "...no cumplió con los procedimientos establecidos en el Código Fiscal, por lo que la compensación es improcedente [...] la compensación no es automática ni depende exclusivamente de la voluntad del contribuyente. Este debe efectuar ante la ASIP el pedido de compensación y la Agencia Tributaria, previo análisis de la situación, puede acceder al pedido o rechazarlo. Sin esta conformidad, la compensación no se produce [...] La actora realizó el ajuste e imputación de forma autónoma, sin respetar el art. 67 ni el trámite previsto en el Sistema SIT Santa Cruz. Al haberse incumplido los requisitos del Código Fiscal, la compensación no se produjo y el capital de los períodos a que se refiere sigue impago. Ello constituye un nuevo obstáculo para la apertura de la instancia contencioso-administrativa." (cfr. PE y pdf. cits., págs. 4/5).-

Respecto a los saldos utilizados por la actora a fin de compensar la deuda reclamada, plantea que: "El Informe de Fiscalización adjunto, que ofrecemos como prueba y a cuyo detalle remitimos, esclarece que el saldo que utiliza el contribuyente es inexistente conforme al ajuste practicado, no sólo por no

encontrarse verificados por el área que aprueba las compensaciones, sino porque además surgen del mismo ajuste realizado por la Inspección. El contribuyente no cuenta con saldo a su favor en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el período fiscal enero de 2016 ni respecto de los subsiguientes, por lo que de ninguna manera puede interpretarse que ha regularizado su deuda o dado cumplimiento al pago previo requerido para acceder a la instancia judicial revisora. En definitiva, con el objetivo de acceder a esta instancia sin cumplir con el solve et repete, la actora intenta burdamente recurrir a una compensación utilizando saldos inexistentes, no reconocidos por la Agencia Tributaria y que, por si fuera poco, se encuentran prescriptos." (cfr. PE y pdf cits., pág. 6).-

Ofrece prueba documental y testimonial; y hace reserva del caso federal (cfr. PE y pdf. cits., págs. 9/10).-

En PE603639-2023, se ordena correr traslado de la excepción previa de inadmisibilidad de la instancia a la parte actora quien lo contesta en PE1011426-2023, expresando: "Sobre este cuestionamiento y en cumplimiento de lo ordenado en el artículo 14 del Código de Procedimiento en lo Contencioso Administrativo y artículo 85 del Código Fiscal, vengo a informar y acreditar con la documentación que oportunamente se adjuntará (sic) al momento de interponer la demanda como "ANEXO 1 a, b y c", que esta parte: Respecto de los Períodos Fiscales 01 y 03 de 2017 en los que no se contaba con saldo a favor, se han ingresado los importes ajustados de $ 10.586,63 y $ 9.395,83, respectivamente, con más intereses resarcitorios y la multa del 5% sobre el impuesto ajustado 'ANEXO 1.c'." (cfr. PE cit., pág. 1).-

Y también que: "En lo que hace a los períodos 01 a 12 de 2016, 02, 04 a 12 de 2017 y 01 a 12 de 2018, dado que en todos los casos existe saldo a favor acumulado que incluso llega hasta la actualidad en el exorbitante importe de $ 10.140.819,60 (Período Fiscal 02/23), se ha procedido a rectificar los Formularios CM03 de declaración jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, detrayendo de cada período fiscal el importe de saldo a favor que disminuye en cada período como consecuencia del ajuste de tributo que aquí se impugna, por lo que se ha cancelado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos reclamado en cada período fiscal. En 'ANEXO 1.c.' se adjuntan DDJJ rectificativas presentadas con fecha 17/03/23 en cumplimiento del pago previo, siendo dable poner de manifiesto que en lo relativo a los períodos 01 a 06 de 2016, las DDJJ originales se presentaban bajo Aplicativo SIAP que ya no se encuentra disponible, por lo que no se pudo acceder a rectificar dichos períodos, motivo por el cual la reducción de saldo a favor inherente a tales períodos se realizó en el período fiscal 07/16, debiendo ponerse de relieve que todos esos períodos 01 a 06 de 2016 arrojan saldo a favor mayor al importe del ajuste, conforme surge de la

planilla incluida en el 'ANEXO 1.a' y de las DDJJ CM03 del tributo que se acompañan en 'ANEXO 1.b.', anexo este último que contiene todas las DDJJ del IIBB de los períodos 01/2016 a 02/2023, en las que surge el saldo a favor que en cada período fiscal se aplica a cancelar los ajuste[s] aquí impugnados y que el saldo a favor subsiste hasta la actualidad." (cfr. PE cit., págs. 1/2).-

Agrega que: "Cumplo en manifestar que los pagos y la presentación de declaraciones juradas rectificativas se realizaron al solo efecto de cumplir con el requisito de pago previo requerido para acceder a esta instancia judicial revisora, sin importar ello reconocimiento de derecho alguno en cabeza del Fisco Provincial. Tenga presente V.E. que en lo que hace a los períodos fiscales 01 a 12 de 2016, 02, 04 a 12 de 2017 y 01 a 12 de 2018, dado que el saldo a favor es incluso anterior a las obligaciones reclamadas, es procedente la utilización de dicho saldo a favor para cancelar la obligación, y no corresponde el devengamiento de intereses resarcitorios, ya que lo que tiene lugar en estas actuaciones es en definitiva un ajuste de saldo a favor de esta contribuyente, saldo a favor que en todo momento estuvo en poder del Fisco Provincial. Al efecto se acompaña en el 'ANEXO 1.a' una planilla con el detalle del saldo a favor acumulado y documentación de respaldo en 'ANEXOS 1.b' y 'ANEXOS 1.c.'. Del mismo modo, reitero que tratándose de un ajuste de saldo a favor en lo que hace a los períodos 01 a 12 de 2016, 02, 04 a 12 de 2017 y 01 a 12 de 2018, no corresponde la aplicación de multa a esta parte, por lo que tampoco corresponde su pago previo, incluso ello, a todo evento, en función de lo establecido en el artículo 14 del Código de Procedimiento en lo Contencioso Administrativo, que dispone que 'Cuando se interponga acción contencioso-administrativa contra decisiones relativas a obligaciones tributarias, deberá acreditarse el pago previo de las que estuvieren vencidas en la parte que no constituyen multas, recargos, intereses u otros accesorios, u ofrecerse caución real suficiente.'" (cfr. PE cit., pág. 2).-

Por lo expuesto, solicita se: "...tenga por cumplido con el requisito del pago previo establecido en el artículo 14 de la Ley 2600 Código de Procedimiento en lo Contencioso Administrativo, y artículo 85 del Código Fiscal, y en caso de que se dicte sentencia favorable para esta parte, que se ordene al Fisco Provincial que permita a esta parte reintegrar el saldo a favor detraído." (cfr. PE y pág. cits.).-

Se produjo prueba testimonial en PE1195226-2023 y en PE1034980-2023.-

Que, corrida la vista al Sr. Agente Fiscal ante este Alto Tribunal, dictamina manifestando que: "En el presente caso la empresa Bayton S.A., agrega las declaraciones juradas rectificativas en las cuales ajusta saldos inexistentes

con la pretensión de considerar compensado el capital y sin pagar intereses ni multas. La disposición administrativa que determino el tributo incluye los intereses y la multa por el mínimo legal (5%) del capital, por lo que el pago previo no se puede considerar cumplido si estos últimos dos rubros no se depositaron antes del inicio de la demanda [...] También la actora expresa en su demanda respecto al pago previo, que no procede en función de lo establecido en el art 14 del Código Contencioso Administrativo (ley 2600) [...] En función de lo expuesto y ante la inviabilidad de los argumentos expuestos por la parte actora, debe hacerse lugar a la excepción de previo y especial pronunciamiento interpuesta por la parte demandada, por estarse en presencia de un requisito formal procesal que refleja una obligación de naturaleza tributaria cual es el pago del precio o 'solve et repete' como presupuesto procesal de la acción contenciosa, entendiendo el suscripto que debe declararse inadmisible la demanda interpuesta contra la Provincia de Santa Cruz." (cfr. PE1213974-2023, CVI00007927.pdf, págs. 2/4).-

**II.-** Ahora bien, corresponde señalar que los requisitos de admisibilidad y procedencia de la acción deben establecerse y comprobarse a la luz de los hechos expuestos en la acción impetrada, ya que constituyen el sustento fáctico de la pretensión que el actor propone a decisión de la justicia con directa relación al derecho sustancial por el que se reclama (cfr. TSJ Santa Cruz, Interlocutorio, Tomo II, Reg. 190, Folio 315/316, entre otros).-

Considerado ello, y conforme lo expuesto en la excepción de previo y especial pronunciamiento articulada, se tratará el cumplimiento por la actora del requisito del *solve et repete* que exige el art. 14 del CPCA, Ley Nº 2600, por resultar un presupuesto procesal de la acción contencioso administrativa.-

Así, el artículo citado, en su parte pertinente, prescribe: "Cuando se interponga acción contencioso-administrativa contra decisiones relativas a obligaciones tributarias, deberá acreditarse el pago previo de las que estuvieren vencidas en la parte que no constituyen multas, recargos, intereses u otros accesorios, u ofrecerse caución real suficiente...".-

Ello, junto con la interpretación y armonización de lo normado por el Código Fiscal de la Provincia de Santa Cruz (Ley Nº 3486 y modif.) que en su artículo 85 dispone: "En el caso que haya habido resolución expresa del Recurso Jerárquico, el contribuyente o responsable deberá acompañar a la demanda contenciosa administrativa la constancia del pago de las obligaciones fiscales, sus accesorios y multas. No se considerarán que revisten el carácter de pago previo, el anticipo o las cuotas pagadas de un plan de facilidades de pago al que haya adherido, el contribuyente o responsable, hasta tanto no se haya ingresado la totalidad del mismo. En el supuesto de silencio ante el Recurso Jerárquico presentado, y habiéndose vencido el

plazo del Artículo 83, no existirá obligación de pago previo a los efectos de presentar la demanda contenciosa administrativa.".-

Así, la actora sostiene haber cumplimentado con el requisito mencionado merced a la documental acompañada junto al escrito de demanda (cfr. PE835783-2023, INT00023576.pdf., INT00023577.pdf., INT00023578.pdf., INT00023579.pdf. y INT00023580.pdf.).-

Ello, a su vez, es cuestionado por la demandada, al expresar que: "...La actora no ha cumplido el único requisito de admisibilidad que establece el Código Fiscal para la procedencia de la demanda contenciosa administrativa, que es el pago previo de la deuda determinada, lo que incluye capital, intereses y multa. Este incumplimiento habilita el rechazo de la acción." (cfr. PE964820-2023, ESC00199474.pdf, págs. 1/2).-

**III.**- En cuanto al requisito y finalidad del pago previo o *solve et repete*, ha dicho este Alto Cuerpo que: "...es un presupuesto procesal de la acción contencioso administrativa." (cfr. Contencioso Administrativo, Tomos XI, Reg. 726, Folio 2043/2046; y XVI, Reg. 998, Folio 3056/3063). También se ha encargado de dejar en claro el fundamento que rodea a esta institución, estableciendo: "...que no es otro que asegurar al Estado la normal percepción de los recursos tributarios para poder cumplir sus funciones esenciales, evitando dilaciones o demoras como consecuencia de la promoción de acciones judiciales." (cfr. Contencioso Administrativo, Tomo XI, Reg. 736, Folio 2082/2084), añadiendo que: "...esta exigencia legal resulta de vital importancia para el normal desenvolvimiento de los gobiernos provinciales, protegiendo la inmediata percepción de la renta." (cfr. Contencioso Administrativo, Tomo XIII, Reg. 887, Folio 2574/2578, voto de la mayoría). En consonancia con ello, y entre las múltiples fundamentaciones esbozadas por los autores, Giuliani Fonrouge ha destacado la opinión de Grizzioti, para quien esta regla reviste el carácter de medida protectora de política financiera, cuya finalidad, función o motivo, es proteger las finanzas públicas (cfr. Carlos María Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero", 10ª ed., Buenos Aires, La Ley, 2010, V. 2, págs. 790, 791 y 794).-

Esos son, entonces, los fines que informan al instituto bajo análisis y a partir de los cuáles debe construirse la resolución del presente caso.-

**IV.**- La actora, con apoyo en lo establecido por el artículo 14 de la Ley Nº 2600 y artículo 85 del Código Fiscal, asegura haber cumplimentado íntegramente con el requisito de pago previo que establecen esas normas. Así, respecto a los períodos fiscales 01 y 03 del año 2017, en los que no contaba con saldo a favor, dice haber ingresado los importes ajustados, con más intereses resarcitorios y la multa del 5% del capital sobre el impuesto ajustado. También, aduce la accionante

que en lo tocante a los períodos fiscales 01 a 12 del 2016, 02, 04 a 12 del 2017 y 01 a 12 del 2018, dado que en esos meses existiría saldo a su favor, procedió a rectificar los Formularios CM03 de declaración jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, detrayendo de cada período fiscal el importe de saldo a favor que disminuye en cada período como consecuencia del ajuste de tributo impugnado, por lo que, según entiende, se habrían cancelado los tributos reclamados por el Fisco Provincial en esos periodos a través del mecanismo compensatorio. Por último, sostiene que tratándose de un ajuste de saldo a favor en lo que hace a los períodos 01 a 12 del 2016, 02, 04 a 12 del 2017 y 01 a 12 del 2018 no correspondería la aplicación de multa, por lo que tampoco resultaría exigible su pago previo (cfr. PE835022-2023, págs. 2/3).-

A su turno, la demandada denuncia que la actora no habría satisfecho íntegramente con el pago previo requerido por las citadas normas para acceder la instancia jurisdiccional. En efecto, con base en lo dispuesto por el artículo 85 del Código Fiscal (Ley Nº 3486) pregona que la compensación del capital que se pretende hacer valer es improcedente, ya que, incluso si se la considerara válida el pago efectuado mediante ese mecanismo es insuficiente porque no comprendería los intereses, como así tampoco las multas. Sumado a ello, precisa que la disposición administrativa que determinó el tributo incluye los intereses y la multa por el mínimo legal (5% del capital) y, en consecuencia, el pago previo que exige el art. 85 Código Fiscal no se podría considerar cumplido si estos últimos dos rubros no se depositaron antes del inicio de la demanda (cfr. PE964820-2023, ESC00199474.pdf, págs. 1/3).-

El artículo 14 del Código de Procedimiento en lo Contencioso Administrativo, Ley Nº 2600, en el primer párrafo, prescribe: "Cuando se interponga acción contencioso-administrativa contra decisiones relativas a obligaciones tributarias, deberá acreditarse el pago previo de las que estuvieren vencidas en la parte que no constituyeren multas, recargos, intereses u otros accesorios, u ofrecerse caución real suficiente.".-

Por su parte, el Código Fiscal (Ley Nº 3486 y modif.) bajo el Título XIII denominado "De las acciones y procedimientos contenciosos", contiene dos reglas que merecen destacarse. La primera, enunciada en el artículo 84 (Demanda ante el Tribunal Superior), dice, en su parte pertinente que: "Contra la decisión definitiva del Ministerio de Economía, Finanzas e Infraestructura, o de la ASIP...el contribuyente o responsable podrá interponer demanda contencioso administrativa ante el Tribunal Superior...". A continuación, el artículo 85 (pago previo), reiteramos que establece en la parte inicial: "En el caso que haya habido resolución expresa del Recurso Jerárquico, el contribuyente o responsable deberá acompañar a la demanda contenciosa administrativa la constancia del pago de las obligaciones fiscales, sus accesorios y multas.".-

Ante el escenario descripto, este Excmo. Tribunal Superior ya ha dicho que: "De conformidad al horizonte normativo descripto, se desprende que las reglas transcriptas -de idéntica jerarquía- contienen formulaciones normativas que establecen para un mismo supuesto de hecho, singular y concreto, dos diversas soluciones que no pueden observarse simultáneamente. En un caso, quedaría a criterio del accionante el pago previo o el ofrecimiento de una caución real suficiente -art. 14 del CPCA, Ley Nº 2600- mientras que, en el otro, se podría declarar la admisibilidad de la demanda exclusivamente ante el pago previo -art. 85 del CF, Ley Nº 3486-. No existen dudas acerca de las consecuencias lógicas que se desprenden de cada uno de los textos jurídicos y, por ende, no estamos ante un problema de interpretación normativa que, eventualmente, podría conducirse a la necesidad de armonizarlos. Lisa y llanamente estamos ante defecto lógico del sistema normativo ante su falta de coherencia." (Contencioso Administrativo, Tomo XVIII, Reg. 1096, Folio 3506/3511, voto de la mayoría).-

Y también que: "Si nos ajustamos al criterio de *lex posterior*, la antinomia se resuelve dando preferencia a la norma más reciente en el tiempo. De este modo, se aplica el llamado criterio cronológico de solución de antinomias (cfr. Ricardo Guastini, 'La sintaxis del derecho', trad. de Álvaro Núñez Váquero, Marcial Pons, Madrid, 2016, pág. 259). El Código de Procedimiento en lo Contencioso Administrativo, Ley Nº 2600, ha sido promulgado en el año 2001 (cfr. Decreto Nº 2232/01) mientras que ese acto sucedió respecto al Código Fiscal vigente (Ley Nº 3486) en el año 2016 (cfr. Decreto Nº 1899/16). Consiguientemente, debe inferirse que el artículo 85 de este último cuerpo normativo refleja con mayor fidelidad el diseño político del legislador [...] En consecuencia, prevalece la formulación normativa contenida en el artículo 85 del Código Fiscal (Ley Nº 3486) y, por lo tanto, la actora debía previamente acreditar el pago previo de la obligación tributaria que se cuestiona, a efectos de poder acceder a la revisión judicial." (cfr. sent. cit., voto de la mayoría). Antecedente aplicable a este caso.-

Por último, desde la óptica del principio de especialidad consideramos que: "...hace referencia a la materia regulada, al contenido de la norma y supone el tránsito de una regla más amplia, que afecta a todo un género, a una regla menos extensa, que afecta exclusivamente a una especie de dicho género. La norma que representa el género y la que regula la especie poseen elementos comunes, pero la norma especial añade un dato ulterior a la que representa el género. La Ley especial se aplicará con preferencia a la Ley general cuando su supuesto de hecho se ajusta más al hecho concreto, pues de otra forma quedaría ineficaz, ya que nunca sería aplicable y no puede suponerse que el legislador quiso una lex sine effectu (cfr. José Antonio Tardío Pato, "El principio de especialidad normativa (lex specialis) y sus

aplicaciones jurisprudenciales", publicado en https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=784932). El artículo 85 del Código Fiscal (Ley Nº 3486) prevalece aquí también sobre lo dispuesto en el artículo 14 del Código de Procedimiento en lo Contencioso Administrativo (Ley Nº 2600), en tanto la situación fáctica que origina el intríngulis a resolver se encuentra contemplada claramente con mayor especificidad en la primera de las normas. Su aplicación aparece como preferente, por cuanto es la que mejor se adapta al supuesto de hecho descripto anteriormente." (cfr. sent. cit., voto de la mayoría).-

En este andarivel, resulta necesario destacar que la demanda promovida por la empresa accionante ataca la Resolución Nº 106/23, emitida el 1 de febrero de 2023, por el Sr. Ministro de Economía, Finanzas e Infraestructura de la Provincia de Santa Cruz (cfr. PE835022-2023, IND00020050.pdf), que rechazó el recurso jerárquico que había interpuesto Bayton S.A. contra la Disposición N° 121/22 dictada por el Director Ejecutivo de la ASIP. Es decir, que para la época en la que la demanda fue interpuesta se encontraba plenamente vigente el Código Fiscal sancionado mediante la Ley Nº 3486, quedando la relación jurídica regida entonces por éste (cfr. arts. 5 y 7 del Código Civil y Comercial de la Nación).-

**V.** En cuanto a la prueba arrimada a la causa, debemos destacar que en PE1034980-2023, COM00114939.PDF, consta el acta de la declaración testimonial brindada por la contadora pública Sra. María Estela Silva Hernández, quien en ese momento se desempeñaba como Directora Provincial de Servicio al Contribuyente de la Agencia Santacruceña de Ingresos Públicos (en adelante ASIP). Interrogada la testigo acerca del procedimiento de compensación, en lo que aquí interesa, expresó: "...Los contribuyentes no pueden compensar de oficio las deudas que tengan con el organismo con saldos a favor [...] No tenemos antecedentes de que la empresa haya iniciado trámite de compensación...".-

A su turno, en cuanto al inicio del procedimiento compensatorio, el testigo Sr. Rodrigo Larramendi manifestó que: "...Lo solicitaría el contribuyente y a partir de allí comenzaría el área pertinente a verificar el origen [...] al ser autodeclarativo es muy importante la verificación del fisco...". (cfr. PE11952262023,https://tsjcloud.jussantacruz.gob.ar/index.php/s/eO9iHYOTy47bJ9w/download?path=%2F&files=audio1647733262.m4a).-

Las declaraciones testimoniales transcriptas, tienen su correlato normativo en los artículos 67 y 68 del Código Fiscal. Así, el primero de ellos establece: "...La Secretaría podrá compensar de oficio o a pedido de los propios contribuyentes o responsables, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, los saldos acreedores provenientes de pagos hechos por error, en demasía o sin causa, con las deudas o saldos de obligaciones de naturaleza tributaria declara-

dos por éstos o determinados por la Secretaría y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando con los más antiguos y siempre referido a obligaciones de igual naturaleza. Previo a lo antedicho deberán actualizarse, cuando así correspondiera, débitos y créditos fiscales, según las disposiciones vigentes en la materia. La Secretaría podrá compensar los saldos acreedores con multas, intereses, si correspondiera, de acuerdo al orden de prelación antedicho.".-

Por su parte, el artículo 68 reza: "Como consecuencia de la compensación prevista en el artículo anterior o cuando compruebe la existencia de pagos o ingresos en exceso, podrá la Secretaría, de oficio o a solicitud del contribuyente, acreditarle el remanente respectivo, o si lo estima necesario en atención al monto o a las circunstancias, proceder a la devolución de lo pagado de más. La Secretaría podrá autorizar la compensación de obligaciones originadas en distintas clases de impuestos, lo cual será evaluado a solicitud del contribuyente o responsable en cada caso.".-

Pues bien, como claramente surge de los citados artículos, para que el contribuyente, en este caso la actora, pueda iniciar y luego perfeccionar una compensación con el fisco provincial se requiere, necesariamente, la intervención de la ASIP para así, luego de evaluar la presentación, esta última se expida en torno a la exactitud y procedencia de los montos que se pretenden compensar y, eventualmente, establezca la existencia de saldo a favor del contribuyente, es decir, crédito fiscal.-

Desde este cuadrante, no surge del escrito de demanda y documental adjunta que la accionante haya transitado el procedimiento establecido por los mencionados artículos y, en consecuencia, la compensación realizada respecto a los periodos fiscales 01 a 12 del 2016, 02, 04 a 12 del 2017 y 01 a 12 del 2018 no pueden considerarse como jurídicamente válidas a fin de cumplimentar el requisito de pago previo para acceder a la instancia jurisdiccional.-

Sumado a lo expuesto, es la misma parte actora quien patentiza su incumplimiento al requisito del pago previo cuestionando al efecto la procedencia de la multa por el mínimo legal (5% del capital) que le fuera aplicada a través de la Disposición recurrida, al sostener que: "...tratándose de un ajuste de saldo a favor en lo que hace a los períodos 01 a 12 de 2016, 02, 04 a 12 de 2017 y 01 a 12 de 2018, no corresponde la aplicación de multa a esta parte, por lo que tampoco corresponde su pago previo..." (cfr. PE835022-2023, pág. 3).-

En síntesis, la actora no logró acreditar el pago previo de las obligaciones fiscales determinadas mediante la Disposición N° 121/22 dictada por el Director Ejecutivo de la ASIP.-

**VI.** Por todo lo expuesto, consideramos que debe hacerse lugar a la excepción de previo y especial pronunciamiento interpuesta por la parte deman-

dada en PE964820-2023, ESC00199474.pdf, y en consecuencia, declararse la inadmisibilidad de la demanda obrante en PE835022-2023 y en PE835783-2023, con costas por su orden (cfr. art. 90 del CPCA, Ley Nº 2600) y difiriendo la regulación de honorarios del letrado interviniente -por la parte actora-, hasta tanto de cumplimiento con lo dispuesto por las leyes previsionales y tributarias vigentes (cfr. Resolución General AFIP Nº 689/1999).-

Asimismo, atento el modo en que se resuelve la excepción articulada contra la admisibilidad de la acción, deviene innecesario el tratamiento del planteo prescriptivo deducido por la parte demandada. **Así lo votamos**.-

**Voto de las Dras. Alicia de los Ángeles Mercau y Paula Ernestina Ludueña Campos:**

Que compartimos el relato efectuado de los antecedentes de la causa, el tratamiento y la solución a la que arriban los distinguidos colegas preopinantes; pero estimamos oportuno efectuar algunas reflexiones en atención a la postura -voto en minoría- expresada en el precedente: TSJ Santa Cruz, Contencioso Administrativo, Reg. 1069, Folio 3506/3511.-

El antedicho fallo también se refería a la exigencia del pago previo de la obligación tributaria discutida como requisito de admisibilidad de la acción contencioso administrativa; pero con una distinta plataforma fáctica. En aquel proceso la actora, YPF S.A., no había propuesto tener por acreditado aquel requisito mediante la compensación de acreencias que tendría respecto del Estado Provincial como es el supuesto que hoy nos ocupa.-

Además, en el precedente citado se propuso una solución puntual y de excepción ante las circunstancias novedosas que se presentaron en ese caso concreto, considerando que lo allí votado por estas Magistradas no puede extrapolarse al presente caso. **Así lo votamos**.-

Por los fundamentos del Acuerdo que antecede, y el voto mayoritario y concordante de la Sra. Vocal, Dra. Reneé Guadalupe Fernández, del Sr. Vocal, Dr. Fernando Miguel Basanta y del Sr. Presidente, Dr. Daniel Mauricio Mariani; el voto por sus propios fundamentos de las Sras. Vocales, Dras. Alicia de los Ángeles Mercau y Paula Ernestina Ludueña Campos, y oído que fue el Sr. Agente Fiscal, el Excmo. Tribunal Superior de Justicia;

**RESUELVE:**

**1º)** Hacer lugar a la excepción de previo y especial pronunciamiento interpuesta por la parte demandada en PE964820-2023, ESC00199474.pdf, y en consecuencia, declarar la inadmisibilidad de la demanda obrante en PE835022-2023 y en PE835783-2023.-

**2º)** Imponer las costas en el orden causado.-

**3º)** Diferir la regulación de honorarios del letrado interviniente -por la parte actora- hasta tanto de cumplimiento con lo dispuesto por las leyes previsionales y tributarias vigentes.-

**4º)** Regístrese y notifíquese. Oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas mediante oficio y archívese la presente causa.-

**DANIEL MAURICIO MARIANI**
Presidente
Tribunal Superior de Justicia

**ALICIA DE LOS ÁNGELES MERCAU**
Vocal
Tribunal Superior de Justicia

**PAULA ERNESTINA LUDUEÑA CAMPOS**
Vocal
Tribunal Superior de Justicia

**RENEÉ GUADALUPE FERNÁNDEZ**
Vocal
Tribunal Superior de Justicia

**FERNANDO MIGUEL BASANTA**
Vocal
Tribunal Superior de Justicia

**MARCELA SILVIA RAMOS**
Secretaria
Tribunal Superior de Justicia