



Secretaría de Posgrado
Facultad de Ciencias Económicas

016-0043

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

Col 1502/0263

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

POSGRADO DE ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION

PROFESOR A CARGO: Dr. Adolfo Atchabahian

TRABAJO FINAL DE LA CARRERA: "La acción de repetición

en la ley No 11683"

AUTOR: Dr. Mario Volman,
Registro No 569

CATALOGADO

*N. 23210,
V4A
Med. B. 8.*

Setiembre de 1992.-

4993

Si el accionante resultaba ser una persona física el empobrecimiento ya estaba probado con el pago de la obligación.

En tal sentido la Corte Suprema de Justicia sentenció en la causa "WEISER, Edda Leonor Brunella Vda. de" (20):

"Debe puntualizarse que tratándose en autos de un impuesto que grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva, atribuible a un contribuyente individual, el empobrecimiento -condición de existencia del derecho a repetir- es inferible de la circunstancia de su pago, sin que dicha inferencia venga contradicha por constancia alguna de la causa o acreditación en contrario de la representación fiscal. En consecuencia, el mencionado recaudo de procedibilidad debe considerarse cumplido con arreglo a la doctrina de la Corte a partir del caso "Mellor Goodwin S.A.". (el subrayado es nuestro).

La demostración del empobrecimiento como condición para intentar una acción de repetición fue dejada sin efecto -a raíz del cambio en la integración de la Corte Suprema de Justicia- en la causa "P.A.S.A., Petroquímica Argentina S.A." (21), cuyo fallo estableció:

"En materia de repetición de impuestos comprendidos en la ley 11.683, t.o. 1974, este cuerpo legal contiene normas propias que reglan todo lo relativo al ejercicio de ese derecho, como son las contenidas en los arts. 74 y 76. Los términos utilizados por el legislador han de entenderse en el sentido de que hacen referencia a la figura del pago indebido, o sea, al efectuado sin causa -en sentido lato- por no haberse verificado el hecho generador de la obligación. Ante la existencia de tales normas legales expresas, la introducción del nuevo requisito consistente en probar que se ha soportado la carga del impuesto que se repite por no haberla trasladado a los precios de los productos, por un lado, haría perder a aquéllas su individualidad propia, con riesgo de afectar garantías consagradas por la Constitución Nacional, y por otro, vendría a crear una nueva condición, a modo de un presupuesto más, no requerido para la procedencia de la acción. En este sentido cabe señalar, por ejemplo, que la ley tampoco exige demostrar el empobrecimiento del contribuyente, o de la acreditación o devolución de lo pagado en exceso (arts. 35 y

36 de la ley 11.683, t.o. 1974), es decir que en esos casos, el fisco no entra a averiguar si un tributo ha sido incorporado o no al costo de un producto y trasladado al precio de venta." (El subrayado es nuestro).

La exigencia de probar el empobrecimiento del contribuyente como requisito necesario para que el órgano jurisdiccional pueda entrar a juzgar si la acción de repetición es o no procedente, se relaciona directamente con el arduo problema de la traslación de los tributos. En este sentido, y con particular referencia a la ley 11.683 (t.o. en 1974), la Corte retoma la doctrina -sentada en numerosos pronunciamientos anteriores, según la cual:

"El interés inmediato y actual del contribuyente que paga un impuesto, existe con independencia de saber quién puede ser, en definitiva, la persona que soporte el peso del tributo, pues las repercusiones de éste determinadas por el juego complicado de las leyes económicas, podrían llevar a la consecuencia inadmisibles de que en ningún caso las leyes de impuestos indirectos y aún las de los directos en que también aquélla (la traslación) se opera, pudieran ser impugnadas como contrarias a los principios de la Constitución Nacional." (Antecedente citado en

la causa "P.A.S.A.").

"La circunstancia de que quien realizó el pago haya cobrado, a su vez, fraccionadamente la misma suma a otras personas, no puede constituir argumento valedero para negar su devolución, si ésta es procedente, porque los últimos podrían a su turno accionar contra los introductores y los consumidores contra aquéllos si en un caso, hipotético pero posible, las cosas se hubieran preparado en una acción conjunta con esa finalidad". (el subrayado es nuestro).

VI- El régimen de accesorios impositivos y la repetición

En el campo de la ley 11683 se devengan accesorios impositivos. La actualización procede sólo por los periodos anteriores al 1-4-91, de acuerdo con lo establecido por la ley 23928; y los intereses, a partir del momento en que el contribuyente pone en mora al fisco. Debe mediar un acto de interpelación eficaz y "los accesorios deben ser expresamente pedidos en la demanda o recurso, no siendo ello un mero formalismo ya que constituye un recaudo necesario para la procedencia del reconocimiento judicial" ("Salas y Billoch Compañía de Construcciones S.A.") (22).

Asimismo la Corte Suprema de Justicia, en la causa "Faglomad S.A.C.I." (23) sostuvo:

"Con referencia al agravio de la actora en cuanto a que el a quo sólo hizo lugar al reajuste desde la mora y no desde que cada pago se efectuó, cuadra destacar que el tribunal de alzada ha hecho aplicación de la doctrina de la Corte según la cual se ha exigido, en casos semejantes, la existencia de interpelación eficaz para tornar procedente la petición de actualización, requisito que aparece cumplido el 4 de junio de 1973, fecha en que se efectuó el reclamo de repetición ante el organismo recaudador".

En esa misma causa el más alto Tribunal dispuso la actualización del crédito repetido desde la fecha en que se interpuso el reclamo administrativo aún cuando la ley 21281, que estableció el régimen de actualización de créditos a favor y en contra del estado, fuera de fecha posterior.

Los accesorios se devengan, entonces, sólo a partir de un acto de interpelación eficaz que pone en mora al fisco, sin importar si el impuesto que se repite fuera ingresado espontáneamente o a requerimiento. En tal sentido la Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo sostuvo en la causa "Federal Mogul Distribuidora Sociedad Anónima Comercial" (24):

"La desigualdad en el cómputo de la

actualización monetaria que la norma impugnada consagra (art. 129 de la ley 11.683) deriva de la diversa consideración que merecen las situaciones jurídicas distintas en que se ubican el contribuyente y el fisco ante el hecho de los pagos y de las eventuales devoluciones".

"Mientras el contribuyente conoce perfectamente la fecha de vencimiento de sus obligaciones fiscales y también que en caso de incumplimiento la mora es automática, el fisco desconoce que se le ha efectuado un pago en exceso. De modo que si en este caso la norma estableciera también la mora automática a partir de la fecha de pago y, consecuentemente, la actualización monetaria desde ese momento, se consagraría una solución imprevisible para el órgano deudor". (el subrayado es nuestro).

VI.1. Los accesorios y el Código Aduanero

VI.1.1. Actualización

Los artículos 813 y 814 del Código Aduanero disponen:

Art. 813: "Cuando se hiciere lugar a

la repetición de los importes por tributos que se hubieren pagado espontáneamente ante el servicio aduanero, aquéllos serán actualizados de acuerdo a la variación del índice de precios al por mayor (nivel general) elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos o por el organismo oficial que cumpliere sus funciones, desde el mes en que se hubiere efectuado el reclamo de los mismos hasta el penúltimo mes anterior a aquel en que se hiciera efectiva la devolución".

Art. 814: "Cuando se hiciera lugar a la repetición de los importes por tributos que se hubieren pagado a requerimiento del servicio aduanero, aquéllos serán actualizados de acuerdo a la variación del índice de precios al por mayor (nivel general) elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos o por el organismo oficial que cumpliere sus funciones, desde el mes en que se hubiere efectuado el pago de los mismos hasta el penúltimo mes anterior a aquel en que hiciera efectiva la devolución". (El subrayado es nuestro).

Es decir, la actualización tiene un régimen distinto para los pagos a requerimiento (se actualizan desde su

ingreso). Para los pagos espontáneos (al igual que en la ley 11683) hay que poner en mora al fisco).

VI.1.2. Intereses

El artículo 811 del Código Aduanero dispone:

"En los supuestos en que se reclame la devolución de importes pagados indebidamente en concepto de tributos, ya fuera que el pago se hubiere efectuado espontáneamente o a requerimiento del servicio aduanero, los intereses se devengarán desde la fecha de la presentación del escrito por el cual se reclamare la repetición hasta el momento de su pago".

VI.2. Los accesorios tributarios en las repeticiones ejercidas ante la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires

Del análisis realizado en el punto III.3. el pago bajo protesto de un impuesto nacional de los regidos por la ley 11683, no es "acto de interpelación eficaz", a diferencia del reclamo administrativo previo de repetición.

En cambio, con referencia a tributos a cargo de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, la Sala C de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil al fallar la causa "Compañía

Argentina de Estibajes Industrial y Comercial c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, el 13-12-84 sostuvo: "Los pagos bajo protesto son asimilables al pedido de devolución o al reclamo administrativo". Por tal razón se dispuso la actualización de las sumas repetidas desde su pago.

VI.3. El contribuyente como deudor o acreedor. La tasa de interés aplicable

En la actualidad la tasa de interés resarcitoria, por la mora del contribuyente prevista en el artículo 42 de la ley 11683, es del 3% mensual. La tasa de interés prevista en el art. 161 de la ley, que devenga la repetición de impuestos es del 0,5% mensual. Tales tasas fueron fijadas por la Secretaría de Ingresos Públicos en la Resolución 22/91 con vigencia a partir del 1º de diciembre de 1991.

¿Es válida tal desigualdad ?

Del análisis de la sentencia de la causa "Federal Mogul" citada en VI, podríamos extraer que tal desigualdad es válida porque el Estado desconoce cuándo se le ha efectuado un pago en exceso, pero el contribuyente sí conoce cuáles son sus obligaciones tributarias y los vencimientos de los plazos para ingresar al fisco las sumas respectivas.

En la causa "ARCANA, ORAZIO" (25) la Corte Suprema de Justicia sostuvo:

"Resulta obvio el interés común

comprometido en el pago puntual de los impuestos, a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, lo que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda. Dichos objetivos son propios del ámbito al cual se refiere la regla cuya extensión analógica se pretende, lo que no permite su aplicación por esa vía a casos en los cuales aquéllos no se presentan, como lo son los supuestos contemplados por el mentado art. 161".

"Justifica que ante la mora del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de la fijación de una tasa de interés más elevada que aquella prevista en las relaciones entre particulares. Por lo demás dicha diferencia se encuentra plasmada en la ley 11.683 en punto a la constitución en mora y en el hecho de que el legislador haya previsto en forma expresa sólo los intereses que debe abonar el contribuyente al organismo recaudador".

transferencia ¿son asimilables a una decisión contraria a un pedido de repetición?

La respuesta afirmativa a la pregunta del título afirmativa implica abrir la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, respecto de los actos administrativos del fisco que denegasen la posibilidad de computar una compensación o una transferencia, como medio extintivo de la obligación tributaria. Ello sobre la base de lo establecido por el artículo 141 de la ley 11683, que define la competencia de tal organismo jurisdiccional.

La jurisprudencia favorable basaba sus fallos en que tanto la denegatoria de un pedido de compensación o transferencia como la denegatoria de un pedido de repetición producen un mismo efecto: negar al contribuyente su carácter de acreedor del fisco. Además, en ambos casos se reduce el patrimonio del contribuyente, bien sea por verse privado de recibir la suma del impuesto que se repite o por tener que efectuar una erogación a la cual no se sentía obligado.

La jurisprudencia ha ido cambiando a lo largo del tiempo. En los últimos años el Tribunal Fiscal de la Nación declaró su incompetencia, mientras la Cámara, que hace cinco años sostuvo la competencia de aquél en el fallo plenario "Piedra Grande S.A." (26), ha revisto su jurisprudencia y en la causa plenaria Rosasur S.A. (27) afirmó:

"La deneqatoria de un pedido de transferencia de un crédito por impuesto al valor agregado, no importa una decisión del organismo recaudador que abre la vía recursiva por ante el Tribunal Fiscal de la Nación en los términos de la ley 11683, atento la reforma introducida por la ley 23.658".

VII.1. El fallo plenario "Piedra Grande S.A."

La Cámara sentó la siguiente doctrina legal: "La denegatoria del pedido de transferencia de un crédito por impuesto al valor agregado, importa una decisión del organismo recaudador que abre la vía recursiva por ante el Tribunal Fiscal de la Nación en los términos de la ley 11683".

El voto mayoritario, en esta causa referida a una demanda de repetición, sostuvo que:

"En la hipótesis de haber dado cumplimiento el contribuyente cesionario a la intimación fiscal, abonando el importe reclamado, se está en presencia de un pago a requerimiento, es decir, aquél que supone la previa determinación de oficio. Por consiguiente, no cabría exigir que dedujese un reclamo administrativo previo, el cual sería innecesario por ser el fisco quien debió ponderar la legitimidad de su pretensión,

ejercida de oficio y no derivada de una manifestación propia (autodeclaración) del deudor".

"A igual resultado se llega si se considera a la intimación al cesionario como una denegatoria equivalente a la de un pedido de compensación. Si se toma a la comunicación de la transferencia (art. 1460, CC) como un pedido de tal naturaleza, la intimación de pago al cesionario devendría como resultado de una voluntad denegatoria del Estado, con la peculiaridad de que, en lugar de ser dirigida contra el que solicitó la compensación, aprovecha la situación procesal en que se encuentra el cesionario para hacer cargar sobre éste los supuestos incumplimientos del cedente, cuya comprobación y verificación no pueden razonablemente ser puestas a cargo del cesionario, como deber de diligencia, dado que ni ello deriva del ordenamiento, ni se exige como un fin implícito en el régimen que se estableció".

La Cámara entendió entonces que la denegatoria a un pedido de transferencia encierra para el cesionario la denegatoria a un pedido de repetición.

VII.2. La causa "Firestone de la Argentina S.A.I.C." (28)

El Tribunal Fiscal de la Nación sentenció en esta causa:

"El acto mediante el cual se rechaza una transferencia del saldo a favor por impuesto al valor agregado, y se intima al cesionario el ingreso de los conceptos que pretendiera cancelar mediante aquélla, no encuadra en ninguno de los supuestos que contempla el art. 141 de la ley 11.683, habida cuenta que constituye una mera intimación del pago del tributo que autodeclara el cesionario de esa transferencia de crédito. De ahí que su tratamiento sea extraño a la competencia del Tribunal, que no comprende el conocimiento de actos que decidan cuestiones referidas a la eficacia de los medios de extinción de la obligación tributaria que elijan los contribuyentes".

"La doctrina legal sentada por la Cámara Federal -con integración diferente de la actual- en la causa Piedra Grande S.A, solamente es obligatoria para sus salas y para los jueces de primera instancia respecto de los cuales aquélla sea tribunal de alzada

(art. 303, CP); obviamente, este organismo no reviste esa calidad".

"Asimilada la situación del cedente y del cesionario, resultante del voto de la mayoría en el citado plenario, debe señalarse que mientras el primero cuenta sólo con el ingreso ficto, a raíz de la mecánica liquidadora del impuesto al valor agregado - del que deviene el crédito que se ha intentado transferir-, el segundo invoca una imputación pro solvendo del crédito adquirido por medio del negocio jurídico celebrado con el cedente, de donde se sigue que únicamente a través de un ingreso directo efectuado en cumplimiento de la intimación originada en la denegatoria de transferencia puede el cesionario quedar habilitado, para traer la controversia ante este Tribunal, por la vía de la repetición de los importes intimados". (El subrayado es nuestro).

El Tribunal Fiscal, Sala B, sostiene su incompetencia basándose en que la transferencia al cesionario (Firestone S.A.) es rechazada por una mera intimación de pago de la obligación supuestamente cancelada y en que dicha intimación per se no abre la competencia del Tribunal por no resultar ni una

determinación de oficio ni tampoco una denegatoria a un pedido de repetición.

Asimismo considera que los fallos plenarios de la Cámara sólo son obligatorios para las distintas salas de ésta y para el organismo jurisdiccional de primera instancia en el Poder Judicial, pero que tal obligatoriedad no rige para el Tribunal Fiscal. En el último párrafo transcripto se da como solución procesal al cesionario la de pagar la intimación e iniciar la acción de repetición correspondiente.

VII.3. El fallo plenario "Banco Roela S.A."

En esta causa (29) el Tribunal Fiscal, en fallo plenario de sus salas impositivas, sentó la siguiente doctrina legal:

"El Tribunal Fiscal de la Nación es incompetente para entender en los recursos que se interpongan contra resoluciones de la Dirección General Impositiva denegatorias de solicitudes de compensación o de transferencia de saldos acreedores de impuestos a favor de los responsables".

VII.4. El fallo "Reginal Lee S.A.I.C."

La Cámara en esta causa (30) confirmó la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal donde declaró su incompetencia

acerca de la denegatoria de un pedido de compensación, entendiéndose que no es asimilable a un pedido de repetición.

VII.5. Nuestros comentarios

Entendemos que la denegatoria de una compensación encierra una denegatoria de un pedido de repetición por las razones apuntadas por la jurisprudencia: 1) denegando la compensación se niega el carácter del contribuyente como acreedor del fisco y 2) tendrá que efectuar una erogación a la cual el contribuyente no se sentía obligado.

Según nuestro parecer distinta es la situación cuando se trata de una denegatoria de una transferencia, donde se intima al cesionario el pago del impuesto ya que éste sólo por una relación entre particulares adquiere tal crédito. Por esa razón el tributo que el cesionario ingresa, con motivo de la intimación del fisco, podrá luego ser requerido al cedente por vía comercial (judicial o extrajudicial).

El cedente, en esta hipótesis, podría sí intentar la acción de repetición ante el fisco porque se le ha impugnado su crédito fiscal. Ello sucede cuando el cedente ingresa el impuesto intimado al cesionario renuente o cuando reintegra a éste el tributo ingresado. Es decir, en esta situación el cedente queda legitimado para obrar.

En tal sentido el segundo párrafo del artículo 36

de la ley 11683 dispone:

"La Dirección General no asumirá responsabilidades derivadas del hecho de la transferencia, las que en todos los casos corresponderán exclusivamente a los cedentes y cesionarios respectivos". Asimismo, según la ley, si el cesionario no responde a la intimación de pago de la Dirección General Impositiva se hará valer la responsabilidad personal y solidaria del cedente a través del procedimiento de determinación de oficio.

VIII- Conclusiones

Del análisis efectuado en los puntos precedentes concluimos:

VIII.1. Viabilidad para ejercer la acción de repetición

VIII.1.1. El sujeto que intente la acción debe contar con la legitimación activa e iniciar el proceso ante el sujeto que se hizo de los fondos.

VIII.1.2. Debe estar totalmente pagado el tributo al fisco, estar integrado el período fiscal y haberse practicado el ingreso sin causa legal. No es requisito haber efectuado el pago

bajo protesto.

VIII.1.3. No es requisito legal demostrar que quien repite se ha empobrecido con el pago del impuesto al no trasladarlo a los precios de bienes y servicios.

VIII.2. Los accesorios impositivos

VIII.2.1. Para que se devenguen los accesorios en favor del contribuyente debe existir un acto de interpelación eficaz con el cual se ponga en mora al fisco, bien sea que el pago cuyo repetición se intenta haya sido efectuado espontáneamente o a requerimiento del fisco.

VIII.2.2. La desigualdad de las tasas de interés aplicables cuando el contribuyente es deudor o acreedor del fisco no es ilegal.

VIII.3. La denegatoria de un pedido de compensación o transferencia

VIII.3.1. La denegatoria de un pedido de compensación encierra una denegatoria de un pedido de repetición por afectarse el derecho a la propiedad del contribuyente.

VIII.3.2. En cambio la denegatoria a un pedido de transferencia, por la que se intima al cesionario el pago del impuesto supuestamente cancelado, no encierra una denegatoria de

repetición ya que el titular del crédito tributario en la relación fisco-contribuyente es el cedente y no el cesionario.

IX- PROPUESTA

IX.1. Entendemos que los accesorios deben devengarse en favor del contribuyente desde el momento en que se efectuó el pago que se repite. De esta forma se equipara la situación del fisco a la del contribuyente, pues cuando éste incurre en mora los accesorios se devengan automáticamente y sin mediar acto de interpelación eficaz alguno.

Para ello resultaría necesario modificar al art. 161 de la ley 11683 cuyo texto reformado podría ser el siguiente:

"En los casos de repetición de tributos, los intereses comenzarán a devengarse en favor del contribuyente desde el momento de efectuado el pago de la suma que se repite".

IX.2. En relación a la magnitud de la tasa de interés proponemos se incluya en la ley de Procedimiento tributario una cláusula que disponga que el tipo no sea inferior al 50% de la tasa de interés resarcitorio del art. 42 de la ley.

Como hemos concluido en VIII.2.2. y habiendo analizado el tema en VI.3., no es ilegal la aplicación de una

tasa de interés resarcitoria superior a la de la repetición de tributos, pero debe fijarse en la ley la relación máxima de la que puede disponer la Secretaría de Ingresos Públicos.

Proponemos se incorpore como segundo párrafo del art. 161 de la ley 11683:

"La tasa de interés será fijada por la Secretaría de Ingresos Públicos, el tipo de interés que se fije no podrá ser inferior a la mitad de la establecida para el artículo 42".

De esta forma la fijación de la tasa del interés resarcitorio por la Secretaría de Ingresos Públicos implicaría casi automáticamente la determinación de la tasa de interés aplicable a las repeticiones. Dado que tal organismo la fijaría en la mitad de la primera.

De este modo tendríamos en la ley 11683 dos normas de control para la fijación del tipo de la tasa de interés resarcitorio: 1) el segundo párrafo del art. 42 que determina que "no podrá exceder del doble de la mayor tasa vigente que perciba en sus operaciones el Banco de la Nación Argentina" y 2) el propuesto segundo párrafo del art. 161. Esto apuntaría a que el interés resarcitorio no contenga en su seno la aplicación de una sanción, para el contribuyente que incurre en mora al ingresar una obligación tributaria.

(1) JARACH, Dino "Condiciones de la acción de repetición de los impuestos indirectos". La información To XXVIII Pág. 1411.

(2) SCOTTI, Nicolás J. "El proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación" pág. 35, Editorial Cangallo, 1974.

(3) "Aserrado Clipper S.R.L. Tribunal Fiscal de la Nación, 16 de octubre de 1975, Ver comentarios de García Vizcaíno en su libro "El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación" Pág. 256 y Ss. Editorial Depalma, 1986.

(4) GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana. "Procedimiento Tributario", pág. 349 y ss., Editorial Depalma, 1981.

(5) "CILINDREX S.A.I.C.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 24 de marzo de 1970, Errepar, Procedimiento Fiscal Tomo II Pág. 319.008.001.

(6) "KORMAN S.A." c/Estado Nacional, Cámara Nacional en lo contencioso administrativo federal, Sala 1, 24 de mayo de 1979, publicado en Derecho Fiscal, XXIX, 477.

(7) "VALLANA, Roberto E.", CSJ, sentencia del 7-10-75, publicado en "Fallos" 293:99.

(8) "Llobet de Delfino, María Teresa c/Pcia. de Córdoba" 28-11-69 "Fallos" 275:407.

(9) Dictamen 155/72 del 5-9-72. Boletín de la DGI 228, pag. 591.

(10) "Fundiciones Eléctricas de Acero Reno S.R.L.", TFN, Sala D 31-10-72, Errepar Procedimiento Fiscal Tomo II Pág. 319.008.002.

(11) "Cía. Tierras del Oeste" CSJ 18-2-44, "Fallos" 198:50.

(12) "Asociación de Propietarios de Carros y Camiones" CSJ 1-12-44 "Fallos" 200:350.

(13) Dictamen 21/85, del 6-6-85, Boletín de la DGI 382, pag. 334.

(14) Dictamen 21/85, Boletín de la DGI 382, pag. 335.

(15) "MONTECELO, Benito y otro" del 6-9-82, citado en García Vizcaíno, op. cit.

(16) "ECA CINES S.R.L.", CSJ, 18-10-84, publicado en Derecho Fiscal, XXXVIII, pag. 61.

(17) "NIDERA ARGENTINA S.A. C/GOBIERNO NACIONAL" CSJ, 6-3-80, publicado en "Impuestos", XXXVIII, pag. 1782.

(18) "MELLOR GOODWIN S.A.C.I.Y F.", CSJ, 18-10-1973, publicado en Derecho Fiscal, XXIII, pag. 608.

(19) "FORD MOTOR ARGENTINA", CSJ, 2-5-1974 publicado en Derecho Fiscal, XXIII, pag. 1305.

(20) "WEISER, Edda Leonor Brunella Vda. de", CSJ, 26-6-1974, publicado en el Boletín de la DGI 248, pág. 231.

(21) "PASA, Petroquímica Argentina S.A." CSJ, 17-5-1977, publicado en Derecho Fiscal, XXVIII. pág. 134.

(22) "Salas y Billoch Compañía de Construcciones S.A.", Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo, Sala 1, 12-04-1984, citado por García Vizcaino op. cit.

(23) "FAGLOMAD SACI", CSJ, 28-4-1981, publicado en Derecho Fiscal XXXI pág. 283.

(24) "Federal Mogul Distribuidora Sociedad Comercial", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, publicado en Derecho Fiscal, XXXII, 44.

(25) "ARCANA, Orazio", CSJ, 18-3-1986, publicado en Derecho Fiscal, XL, 561.

(26) "PIEDRA GRANDE S.A.", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, 19-5-87, publicado en Derecho Fiscal, XLIII, pág. 187.

(27) "Rosasur S.A.", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo en pleno, 10-5-91, publicado en Derecho Tributario, II, 627.

(28) "Firestone de la Argentina S.A.I.C." Tribunal Fiscal de la

SUMARIO

Título	Página
I- Concepto de repetición.	3
II- Concepto de acción.	4
III- Viabilidad de la acción de repetición	6
III.1. La integración del período fiscal.	7
III.2. La existencia del pago.	8
III.3. La protesta del pago.	9
IV- La legitimatio ad causam	9
IV.1. La legitimación activa.	9
IV.2. La legitimación pasiva.	12
V- La teoría del empobrecimiento	14
VI- El régimen de accesorios impositivos y la repetición	19
VI.1. Los accesorios y el Código Aduanero.	21
VI.2. Los accesorios en repeticiones ejer- cidas ante la MCBA.	23
VI.3. El contribuyente como deudor o acreedor. Tasas de interés aplicable.	24

VII- Las denegatorias de un pedido de compensación o transferencia son asimilables a una decisión contraria a un pedido de repetición?	25
VIII- Conclusiones.	32

"La acción de repetición en la ley No 11.683"

El objeto del presente trabajo es analizar al instituto de la repetición de impuestos tanto desde un punto de vista teórico-conceptual como así también dentro de la ley de Procedimiento Tributario No 11683 (t.o. 1978 y sus modificaciones).

I- Concepto de repetición

El artículo 784 del Código Civil dispone: "El que por un error de hecho o de derecho, se creyere deudor, y entregase alguna cosa o cantidad en pago, tiene derecho a repetirla del que la recibió".

Debemos diferenciar el concepto repetición del de la devolución de impuestos, en el primero existe un error del contribuyente que ingresa una suma de dinero en exceso y sin causa, mientras que en la devolución de impuestos no existe error de derecho o fáctico sino que la suma ingresada en su momento respondió al cumplimiento de una obligación debida y luego el contribuyente solicita se le devuelva el impuesto ingresado. Un ejemplo de la devolución de impuestos lo encontraríamos en el régimen de recupero para los exportadores de los créditos fiscales del IVA pagados en el mercado interno, previsto en el artículo 41 de la ley No 23349 (t.o. 1986 y sus modificaciones).

Jarach (1) define a la repetición como "una

realización procesal de una institución de derecho sustantivo que es la obligación del Estado de devolver lo que ha sido cobrado indebidamente".

II- Concepto de acción

Scotti (2) citando a Couture define a la acción como el poder jurídico que faculta para acudir a los órganos de la jurisdicción" sosteniendo además que "la acción como poder jurídico de acudir a la jurisdicción existe siempre; con derecho o sin él".

La palabra acción proviene del verbo latino ago, agis, agere, egi, actum: hacer. El concepto jurisdicción surge de la confluencia de un sustantivo y de un verbo latinos: a) ius-iuris: el derecho y b) el verbo dico, dicis, dicere, dixi, dictum: decir: De ello se infiere que tendrá jurisdicción quién tenga capacidad para decir el derecho, para sentenciar.

Agrega Scotti (2) que "la acción no presupone necesariamente su ejercicio, el que se concreta mediante la pretensión".

Un contribuyente que ingresó tributos sin causa tiene todo el plazo que fija la prescripción para ejercer la acción de repetición. En tal sentido el artículo 64 de la ley No 11683 dispone:

"El término de la prescripción de la acción para repetir comenzará a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que venció el período fiscal, si se repiten pagos o ingresos que se efectuaron a cuenta del mismo cuando aún no se había operado su vencimiento; o desde el 1 de enero siguiente al año de la fecha de cada pago o ingreso, en forma independiente para cada uno de ellos, si se repiten pagos o ingresos relativos a un período fiscal ya vencido".

"Cuando la repetición comprenda pagos o ingresos hechos por un mismo período fiscal antes y después de su vencimiento, la prescripción comenzará a correr independientemente para unos y otros, y de acuerdo con las normas señaladas en el párrafo que precede."

II.1. Concepto de pretensión

Scotti (2) define a la pretensión como "la autoatribución de un derecho por parte de un sujeto que invocándolo pide concretamente que se haga efectiva a su respecto la tutela jurídica".

La pretensión está compuesta por tres elementos:

II.1.1. Sujetos:

a) quién formula la pretensión o legitimación activa para obrar (legitimatio ad causam activa).

y b) a quién se le formula la pretensión o legitimación pasiva.

II.1.2. Objeto de la pretensión (petitum): quien ejerce la acción solicitará que con efecto inmediato se condene al supuesto acreedor y que fruto de tal declaración, (efecto mediato), se le restituya el monto ingresado sin causa.

En relación al objeto de la pretensión el Tribunal de la Nación en la causa "Aserradero Clipper S.R.L." (3) rechazó el recurso por retardo de repetición en el cual no se expresó ante el Tribunal cuál fue el fin pretendido con el recurso, aún cuando en el reclamo administrativo previo se habían expresado a la DGI los agravios del accionante.

II.1.3. Causa de la pretensión: quien ejerza la acción deberá fundamentar su pretensión ya que al existir una situación contraria al derecho pide se haga efectiva la voluntad concreta de ley.

III- Viabilidad de la acción de repetición

Señalan Giuliani Fonrouge y Navarrine (4) que: "Según la doctrina y la jurisprudencia tradicional, las condiciones para la viabilidad de la acción de repetición son: a)

la existencia de un pago; b) que el mismo haya sido efectuado por error o sin causa; c) la protesta en el momento de efectuar el pago, según tercer requisito incorporado por la Corte Suprema por vía pretoriana."

III.1. La existencia del pago: el período fiscal debe estar integrado

En relación a la primer condición señalada por la tan importante doctrina, el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Cilindrex S.A.I.C." (5) sostuvo: "La acción de repetición establecida en el artículo 74 de la ley 11683, sólo puede ser ejercida respecto de períodos fiscales por los cuales se haya ingresado el impuesto correspondiente a la totalidad del período".

En igual sentido, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo contencioso administrativo sostuvo en la causa "Korman S.A." (6):

"Los ingresos por anticipos constituyen sólo pagos a cuenta del gravamen que presumiblemente adeudará el contribuyente al cumplirse el hecho imponible mediante la determinación de las ganancias obtenidas en el ejercicio fiscal; y en consecuencia, aquél no puede repetir, fundándose en esta relación tributaria sustancial, los ingresos por anticipos, sino en cuanto hubieren sido imputados al impuesto definitivo, confundiéndose con éste y perdiendo su individualidad".

La Corte Suprema de Justicia entendió en la causa "Vallana, Roberto E." (7) que: "Para que proceda la acción de repetición en el caso de un impuesto de ejercicio -como es el de beneficios eventuales-, dicho ejercicio fiscal debe encontrarse cerrado y el contribuyente haber determinado el hecho imponible para conocimiento del organismo recaudador. No conociendo el impuesto, no puede afirmarse si hay impuesto a repetir".

Sin embargo el más alto Tribunal sostuvo que no corresponde exigir tal recaudo, que esté integrado el período fiscal para poder repetir pagos a cuenta, ante la manifiesta falta de sustento constitucional del tributo en la causa "Llobet de Delfino, María" (8).

III.2. La existencia del pago

La suma que se repite debe estar totalmente ingresada en ese sentido se pronunció la Dirección General Impositiva en el Dictamen 155/72 (9) al sostener:

"No procede el recurso de repetición si no se ha integrado totalmente el pago del impuesto por el período fiscal respectivo".

"El Tribunal Fiscal de la Nación ha entendido que la ley tiende a evitar así la posibilidad de que sobre una sola obligación tributaria se planteen dos acciones contrarias: una

otorgada al contribuyente para repetir el impuesto pagado y la otra al Fisco para el cobro de lo no pagado".

En igual sentido se pronunció el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Fundiciones Eléctricas de Acero Reno S.R.L." (10) al sentenciar: "Si en determinada oportunidad el Tribunal Fiscal rechazó la repetición porque aún no se encontraba abonada la totalidad del impuesto que se intentaba repetir, ello no es óbice para que una vez satisfecho este requisito se intente nuevamente la repetición cuestionada".

III.3. La protesta previa

Tal como lo señalan Giuliani, Fonrouge y Navarrine en su obra citada en (3) no es requisito para la ley 11683 efectuar el pago bajo protesta, para poder luego ejercer la acción de repetición. Asimismo dichos autores citan jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, que avala tal posición, en las causas "Cía Tierras del Oeste" (11) y "Asociación de Propietarios de Carros y Camiones" (12).

IV- La "legitimatío ad causam"

IV.1. La legitimación activa

Quien ejerce la acción de repetición debe ser el titular de la relación jurídica-tributaria sustancial. En ese

sentido se ha pronunciado la Dirección General Impositiva en el dictamen 20/85 (13) al sostener:

"...en cuanto al tratamiento a acordar a las retenciones que se hubieran efectuado en exceso con motivo del criterio sustentado, entendemos que -de acontecer- estaríamos frente a una práctica indebida de la determinación tributaria a consecuencia de un equívoco interpretativo, del cual se infiere una diferencia que el contribuyente no adeuda y que el retentista detrajo e ingresó al fisco".

"En estas circunstancias, cuando se abona al fisco una suma tributaria que, por diversas causales resulta indebida, nace una lógica pretensión a la restitución de la cual es sujeto activo aquél obligado a sufrir patrimonialmente el pago sin causa".

"En esta concepción, para que surja el derecho a la repetición por parte del retentista, éste deberá acreditar que restituyó (voluntariamente o por acción judicial) al contribuyente lo erróneamente detraído".

"En tanto ello no ocurra, le correspondería al retenido ejercitar el recurso de repetición establecido en el artículo 81 de la ley N^o 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones." (El subrayado es nuestro).

En su dictamen 21/85 (14) la Dirección Nacional Impositiva, expresó de igual modo que en su jurisprudencia administrativa anterior:

"Las retenciones practicadas en exceso con motivo del criterio formulado podrán ser repetidas por el sujeto que sufrió patrimonialmente el pago sin causa, salvo que el retentista acredite que restituyó al contribuyente lo erróneamente detraído en cuyo suceso le cabe a este último ejercer la acción respectiva".

El Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo en la causa "Montecelo, Benito y otro" (15) que "el despachante de aduana que se presenta en la causa por medio de apoderado carece de legitimación sustancial activa, al no revestir el carácter de sujeto activo de la relación jurídico tributaria consistente en la obligación de devolverle los gravámenes supuestamente pagados de más. Ello es así, por cuanto es el propio contribuyente -en el caso la firma importadora- el único legitimado activo para intentar la repetición de las sumas abonadas, por lo que corresponde tener por no presentado el recurso de repetición interpuesto por el despachante de Aduana".

La Corte Suprema de Justicia sostuvo en la causa "ECA CINES S.R.L." (16):

"Los agentes de percepción sólo se encuentran autorizados a demandar la repetición de impuestos regidos por la ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone ha derivado en un perjuicio personal".

La litis se relacionaba con una acción de repetición del Fondo de Fomento Cinematográfico cuyo hecho imponible era la concurrencia a una exhibición cinematográfica que daba nacimiento a la obligación de tributar el equivalente al 10% del valor de la entrada, razón por la cual el contribuyente era el espectador que ingresaba el tributo a través del agente de percepción: la empresa cinematográfica.

La Corte concluye que "tal clase de responsables sólo puede demandar la repetición de impuestos cuando los han pagado con fondos propios, circunstancia extraña al caso, pues no se discutió en él que el gravamen fue pagado por el público asistente a las exhibiciones". (el subrayado es nuestro).

IV.2. La legitimación pasiva

Este concepto procesal dispone que la acción de repetición debe intentarse ante el sujeto en cuyas arcas ingresaron los tributos.

Sin embargo la Corte Suprema de Justicia, en la causa "Nidera Argentina S.A. c/Gobierno Nacional" (17), revocó la

sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, que rechazó la acción de repetición intentada por la empresa ante la Administración Nacional de Aduanas por la falta de legitimación pasiva del ente, en relación a la contribución del INTA ingresada en exceso.

Dicho tributo, creado por el decreto - ley no 21680/56, gravaba con la alícuota del 1,5% "los productos y subproductos de la agricultura y ganadería que se exporten". El tributo era cobrado por la Aduana, en su carácter de agente de percepción, pero su destino era el INTA.

La cuestión sustancial, motivo del fallo, era si la acción de repetición debía intentarse ante la Aduana o contra el propio INTA.

El Procurador del Tesoro de la Nación Dr. Mario J. López sostuvo en su dictamen de dicha causa : a) que la ley 15273 facultaba al Poder Ejecutivo a "unificar los impuestos que gravan la exportación" y b) que el decreto 3696/60 dispuso que "los organismos públicos a que se destina el producido de los gravámenes a las exportaciones convendrán con la ANA la transferencia del personal ... o en su defecto la contribución necesaria para financiar los gastos de recaudación, así como la constitución de un fondo permanente para atender los pedidos de devolución".

Sólo se excluyó del fondo a la Dirección General Impositiva por los posibles reintegros del impuesto a las ventas.

El Dr. López asimismo dictamina que si: "la acción debe dirigirse contra el INTA ello conlleva que el administrado deba articular no una sino dos acciones, una contra el INTA y otra contra la ANA con el considerable dispendio procesal que ello supone y el riesgo de provocar un escándalo jurídico en caso de llegarse a soluciones contradictorias respecto de idéntico presupuesto de la pretensión del reintegro". Asimismo que "también es interés del Estado que las demandas que contra él se articulan sean dirigidas a aquella oficina que se encuentra munida de los medios humanos y técnicos más apropiados para la defensa del interés superior de la Nación, y en esta situación se halla a todas luces la Aduana ..." (el subrayado es nuestro).

La Corte sentenció que la acción debió intentarse ante la Administración Nacional de Aduanas pese a que la contribución tenía como destino el INTA.

V- La teoría del empobrecimiento

En un determinado período (años 1973 a 1976) la Corte Suprema de Justicia exigía la demostración que el accionista se había empobrecido con el impuesto pagado. Además se presumía que los contribuyentes organizados en forma de empresa

trasladaban sus gravámenes, por lo cual resultaba a su cargo demostrar que no hubo tal traslación, resultando una prueba negativa de muy difícil producción.

En la causa "Mellor Goodwin S.A.C.I. y F" (18) s/impuesto a las ventas, la Corte Suprema de Justicia sentenció:

"Para que proceda la repetición de sumas abonadas sin causa legítima en concepto de impuestos es requisito indispensable que se demuestre no sólo el enriquecimiento experimentado por el organismo fiscal sino también el correspondiente y proporcional empobrecimiento sufrido por el actor, que no es inferible, cuando se trata de empresas comerciales o que persiguen fines de lucro, del solo hecho de los pagos y por su única virtud".

"La repetición de un impuesto depende de la indispensable prueba del real perjuicio sufrido. Tratándose de un gravamen por naturaleza trasladable al consumidor, la empresa comercial o con fines lucrativos que pretende repetir las sumas abonadas al fisco debe demostrar, imprescindiblemente, que ella soportó la carga impositiva, es decir, que no trasladó esos importes al precio de los productos haciéndolos recaer en definitiva sobre los consumidores". (El subrayado es nuestro).

Pero el deber de demostrar que no se había

trasladado el impuesto no sólo estaba reservado para las repeticiones de impuestos indirectos. En la causa "Ford Motor Argentina" (19) la Corte aplicó también la doctrina "a los impuestos llamados directos, pues tal circunstancia no autoriza a presumir su no traslación a los precios; y además porque un impuesto directo puede resultar a veces indirecto, e inversamente".

Si el accionante resultaba ser una persona física el empobrecimiento ya estaba probado con el pago de la obligación.

En tal sentido la Corte Suprema de Justicia sentenció en la causa "WEISER, Edda Leonor Brunella Vda. de" (20):

"Debe puntualizarse que tratándose en autos de un impuesto que grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva, atribuible a un contribuyente individual, el empobrecimiento -condición de existencia del derecho a repetir- es inferible de la circunstancia de su pago, sin que dicha inferencia venga contradicha por constancia alguna de la causa o acreditación en contrario de la representación fiscal. En consecuencia, el mencionado recaudo de procedibilidad debe considerarse cumplido con arreglo a la doctrina de la Corte a

partir del caso "Mellor Goodwin S.A.". (el subrayado es nuestro).

Afortunadamente, la demostración del empobrecimiento como condición para intentar una acción de repetición fue dejada sin efecto por una nueva integración de la Corte Suprema de Justicia. En efecto en la causa "P.A.S.A., Petroquímica Argentina S.A." (21) el más alto Tribunal sostuvo:

"En materia de repetición de impuestos comprendidos en la ley 11.683, t.o. 1974, este cuerpo legal contiene normas propias que reglan todo lo relativo al ejercicio de ese derecho, como son las contenidas en los arts. 74 y 76. Los términos utilizados por el legislador han de entenderse en el sentido de que hacen referencia a la figura del pago indebido, o sea, al efectuado sin causa -en sentido lato- por no haberse verificado el hecho generador de la obligación. Ante la existencia de tales normas legales expresas, la introducción del nuevo requisito consistente en probar que se ha soportado la carga del impuesto que se repite por no haberla trasladado a los precios de los productos, por un lado, haría perder a aquéllas su individualidad propia, con riesgo de afectar garantías consagradas por la Constitución Nacional, y por otro, vendría a crear una nueva condición, a modo de un presupuesto más, no requerido para la procedencia de la acción. En este sentido cabe señalar, por ejemplo, que la ley tampoco exige demostrar el empobrecimiento

del contribuyente, o de la acreditación o devolución de lo pagado en exceso (arts. 35 y 36 de la ley 11.683, t.o. 1974), es decir que en esos casos, el fisco no entra a averiguar si un tributo ha sido incorporado o no al costo de un producto y trasladado al precio de venta." (El subrayado es nuestro).

La introducción de la exigencia de probar el empobrecimiento del contribuyente como un requisito o presupuesto necesario para que el órgano jurisdiccional pueda entrar a juzgar si la acción de repetición es o no procedente, se relaciona directamente con el arduo problema de la traslación de los tributos. En este sentido y con particular referencia a la ley 11.683 (t.o. 1974) la Corte retoma la doctrina, sentada en numerosos pronunciamientos, que expresa: "El interés inmediato y actual del contribuyente que paga un impuesto, existe con independencia de saber quién puede ser, en definitiva, la persona que soporte el peso del tributo, pues las repercusiones de éste determinadas por el juego complicado de las leyes económicas, podrían llevar a la consecuencia inadmisibles de que en ningún caso las leyes de impuestos indirectos y aún las de los directos en que también aquélla (la traslación) se opera, pudieran ser impugnadas como contrarias a los principios de la Constitución Nacional." (Antecedente citado en la causa P.A.S.A.).

"La circunstancia de que quien realizó el pago haya cobrado, a su vez, fraccionadamente la misma suma a otras personas, no puede constituir argumento valedero para negar su devolución, si ésta es procedente, porque los últimos podrían a su turno accionar contra los introductores y los consumidores contra aquéllos si en un caso, hipotético pero posible, las cosas se hubieran preparado en una acción conjunta con esa finalidad". (el subrayado es nuestro).

VI- El régimen de accesorios impositivos y la repetición

En el campo de la ley 11683 se devengan los accesorios impositivos, actualización sólo por los períodos anteriores al 01-04-91 de acuerdo a lo establecido por la ley 23928 e intereses, a partir del momento en que el contribuyente pone en mora al fisco. Debe mediar un acto de interpelación eficaz y "los accesorios deben ser expresamente pedidos en la demanda o recurso, no siendo ello un mero formalismo ya que constituye un recaudo necesario para la procedencia del reconocimiento judicial" (Salas y Billoch Compañía de Construcciones S.A.) (22).

Asimismo la Corte Suprema de Justicia sostuvo en la causa Faglomad S.A.C.I. (23):

"Con referencia al agravio de la actora en cuanto a que el a quo sólo hizo lugar al reajuste desde la mora y no desde que cada pago se efectuó, cuadra destacar que el tribunal de alzada ha hecho aplicación de la doctrina de la Corte según la cual se ha exigido, en casos semejantes, la existencia de interpelación eficaz para tornar precedente la petición de actualización, requisito que aparece cumplido el 4 de junio de 1973, fecha en que se efectuó el reclamo de repetición ante el organismo recaudador".

En esa misma causa el más alto Tribunal dispuso la actualización del crédito repetido desde la fecha en que se interpuso el reclamo administrativo aún cuando la ley 21281, que estableció el régimen de actualización de créditos a favor y en contra del estado, fuera de fecha posterior.

Los accesorios se devengan entonces sólo a partir de un acto de interpelación eficaz que pone en mora al fisco, sin importar si el impuesto que se repite fuera ingresado espontáneamente o a requerimiento. En tal sentido la Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo sostuvo en la causa "Federal Mogul Distribuidora Sociedad Anónima Comercial" (24):

"La desigualdad en el cómputo de la actualización

monetaria que la norma impugnada consagra (art. 129 de la ley 11.683) deriva de la diversa consideración que merecen las situaciones jurídicas distintas en que se ubican el contribuyente y el fisco ante el hecho de los pagos y de las eventuales devoluciones".

"Mientras el contribuyente conoce perfectamente la fecha de vencimiento de sus obligaciones fiscales y también que en caso de incumplimiento la mora es automática, el fisco desconoce que se le ha efectuado un pago en exceso. De modo que si en este caso la norma estableciera también la mora automática a partir de la fecha de pago y, consecuentemente, la actualización monetaria desde ese momento, se consagraria una solución imprevisible para el órgano deudor". (el subrayado es nuestro).

VI.1. Los accesorios y el Código Aduanero

VI.1.1. Actualización

Los artículos 813 y 814 del Código Aduanero disponen:

Art. 813: "Cuando se hiciera lugar a la repetición de los importes por tributos que se hubieren pagado espontáneamente ante el servicio aduanero, aquéllos serán actualizados de acuerdo a la

variación del índice de precios al por mayor (nivel general) elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos o por el organismo oficial que cumpliera sus funciones, desde el mes en que se hubiere efectuado el reclamo de los mismos hasta el penúltimo mes anterior a aquel en que se hiciera efectiva la devolución".

Art. 814: "Cuando se hiciera lugar a la repetición de los importes por tributos que se hubieren pagado a requerimiento del servicio aduanero, aquéllos serán actualizados de acuerdo a la variación del índice de precios al por mayor (nivel general) elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos o por el organismo oficial que cumpliera sus funciones, desde el mes en que se hubiere efectuado el pago de los mismos hasta el penúltimo mes anterior a aquel en que hiciera efectiva la devolución". (El subrayado es nuestro).

Es decir que la actualización tiene un régimen distinto para los pagos a requerimiento, se actualizan desde su ingreso, y para los pagos espontáneos donde al igual que para la ley 11683 hay que poner en mora al fisco.

IV.1.2. Intereses

El artículo 811 del Código Aduanero dispone:

"En los supuestos en que se reclame la devolución de importes pagados indebidamente en concepto de tributos, ya fuera que el pago se hubiere efectuado espontáneamente o a requerimiento del servicio aduanero, los intereses se devengarán desde la fecha de la presentación del escrito por el cual se reclamare la repetición hasta el momento de su pago".

VI.2. Los accesorios tributarios en las repeticiones ejercidas ante la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires

Del análisis realizado en el punto VI.1. el pago bajo protesto de un impuesto nacional, sobre el cual rige la ley 11683, no es un "acto de interpelación eficaz" como resulta el reclamo administrativo previo de repetición.

Sin embargo refiriéndose a tributos a cargo de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, la Sala C de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, en la causa "Compañía Argentina de Estibajes Industrial y Comercial c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, "sostuvo con fecha 13-12-84 que "los pagos bajo protesto son asimilables al pedido de devolución o al reclamo administrativo". Por tal razón se dispuso la actualización de las sumas repetidas desde su pago.

VI.3. El contribuyente como deudor o acreedor. La tasa de interés aplicable

En la actualidad la tasa de interés resarcitoria, por la mora del contribuyente prevista en el artículo 42 de la ley 11683, es del 3% mensual. La tasa de interés prevista en el art. 161 de la ley, que devenga la repetición de impuestos es del 0,5% mensual. Tales tasas fueron fijadas por la Secretaría de Ingresos Públicos en la Resolución 22/91 con vigencia a partir del 1º de diciembre de 1991.

Es válida tal desigualdad ?

Del análisis de la sentencia de la causa Federal Mogul, citada en VI, podríamos extraer que es válida tal desigualdad porque el estado desconoce cuando se le ha efectuado un pago en exceso pero sí el contribuyente conoce cuáles son sus obligaciones tributarias y los vencimientos de las mismas.

En la causa ARCANA, ORAZIO (25) la Corte Suprema de Justicia sostuvo:

"Resulta obvio el interés común comprometido en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, lo que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas sino a la

comunidad toda. Dichos objetivos son propios del ámbito al cual se refiere la regla cuya extensión analógica se pretende, lo que no permite su aplicación por esa vía a casos en los cuales aquéllos no se presentan, como lo son los supuestos contemplados por el mentado art. 161".

"Justifica que ante la mora del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de la fijación de una tasa de interés más elevada que aquella prevista en las relaciones entre particulares. Por lo demás dicha diferencia se encuentra plasmada en la ley 11.683 en punto a la constitución en mora y en el hecho de que el legislador haya previsto en forma expresa sólo los intereses que debe abonar el contribuyente al organismo recaudador".

VII- Las derogatorias de un pedido de compensación o transferencia son asimilables a una decisión contraria a un pedido de repetición?

Si la respuesta a la pregunta del título fuera afirmativa implicaría resultar abierta la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, contra los actos administrativos del fisco que deniegan la posibilidad de computar una compensación o una transferencia, como medio extintivo de la obligación tributaria. Ello en base a lo establecido por el artículo 141 de la ley 11683, que define la competencia de tal organismo jurisdiccional.

La jurisprudencia favorable basaba sus fallos en que tanto la denegatoria de un pedido de compensación o transferencia como la denegatoria de un pedido de repetición producen un mismo efecto: negar al contribuyente su carácter de acreedor del fisco. Además en ambos casos se reduce el patrimonio del contribuyente bien sea por verse privado de recibir la suma del impuesto que se repite o por tener que efectuar una erogación a la cual no se sentía obligado.

La jurisprudencia ha ido cambiando a lo largo del tiempo. En los últimos años encontramos al Tribunal Fiscal de la Nación declarando su incompetencia mientras que la Cámara, que hace cinco años sostenía la competencia del TFN en el fallo plenario Piedra Grande S.A. (26), comienza a reverter su jurisprudencia.

VII.1. El fallo plenario Piedra Grande S.A.

La Cámara sentó la siguiente jurisprudencia: "La denegatoria del pedido de transferencia de un crédito por impuesto al valor agregado, importa una decisión del organismo recaudador que abre la vía recursiva por ante el Tribunal Fiscal de la Nación en los términos de la ley 11683".

El voto mayoritario, en esta causa titulada como una demanda de repetición, sostiene que:

"En la hipótesis de haber dado cumplimiento el contribuyente cesionario a la intimación fiscal, abonando el importe reclamado, se está en presencia de un pago a requerimiento, es decir, aquél que supone la previa determinación de oficio. Por consiguiente, no cabría exigir que dedujese un reclamo administrativo previo, el cual sería innecesario por ser el fisco quien debió ponderar la legitimidad de su pretensión, ejercida de oficio y no derivada de una manifestación propia (autodeclaración) del deudor".

"A igual resultado se llega si se considera a la intimación al cesionario como una denegatoria equivalente a la de un pedido de compensación. Si se toma a la comunicación de la transferencia (art. 1460, CC) como un pedido de tal naturaleza, la intimación de pago al cesionario devendría como resultado de una voluntad denegatoria del Estado, con la peculiaridad de que, en lugar de ser dirigida contra el que solicitó la compensación, aprovecha la situación procesal en que se encuentra el cesionario para hacer cargar sobre éste los supuestos incumplimientos del cedente, cuya comprobación y verificación no pueden razonablemente ser puestas a cargo del cesionario, como deber de diligencia, dado que ni ello deriva del ordenamiento, ni se exige como un fin implícito en el régimen que se estableció".

La Cámara entiende entonces que la denegatoria a un pedido de transferencia encierra para el cesionario la denegatoria a un pedido de repetición.

VII.2. La causa Firestone de la Argentina S.A.I.C. (29)

El Tribunal Fiscal de la Nación sentenció en esta causa:

"El acto mediante el cual se rechaza una transferencia del saldo a favor por impuesto al valor agregado, y se intima al cesionario el ingreso de los conceptos que pretendiera cancelar mediante aquella, no encuadra en ninguno de los supuestos que contempla el art. 141 de la ley 11.683, habida cuenta que constituye una mera intimación del pago del tributo que autodeclara el cesionario de esa transferencia de crédito. De ahí que su tratamiento sea extraño a la competencia del Tribunal, que no comprende el conocimiento de actos que decidan cuestiones referidas a la eficacia de los medios de extinción de la obligación tributaria que elijan los contribuyentes".

"La doctrina legal sentada por la Cámara Federal - con integración diferente de la actual- en la causa Piedra Grande S.A, solamente es obligatoria para sus salas y para los jueces de primera instancia respecto de los cuales aquella sea tribunal de

alzada (art. 303, CP); obviamente, este organismo no reviste esa calidad".

"Asimilada la situación del cedente y del cesionario, resultante del voto de la mayoría en el citado plenario, debe señalarse que mientras el primero cuenta sólo con el ingreso ficto, a raíz de la mecánica liquidadora del impuesto al valor agregado -del que deviene el crédito que se ha intentado transferir-, el segundo invoca una imputación pro solvendo del crédito adquirido por medio del negocio jurídico celebrado con el cedente, de donde se sigue que únicamente a través de un ingreso directo efectuado en cumplimiento de la intimación originada en la denegatoria de transferencia puede el cesionario quedar habilitado, para traer la controversia ante este Tribunal, por la vía de la repetición de los importes intimados". (El subrayado es nuestro).

El Tribunal Fiscal, a través de su Sala B, sostiene su incompetencia basándose en que la denegatoria de la transferencia al cesionario (Firestone S.A.) resulta una mera intimación de pago de la obligación supuestamente cancelada y que dicha intimación "per se" no abre la competencia del Tribunal por no resultar ni una determinación de oficio ni tampoco una denegatoria ni un pedido de repetición.

Asimismo sostiene que los fallos plenarios de la Cámara sólo son obligatorios para las distintas salas de la misma y para el organismo jurisdiccional de primer instancia del Poder Judicial, razón por la cual no son obligatorios para el Tribunal Fiscal. En el último párrafo transcripto se da como solución procesal al cesionario la de pagar la intimación e iniciar la acción de repetición correspondiente.

VII.3. El fallo plenario Banco Roela S.A.

En esta causa (28) el Tribunal Fiscal, en fallo plenario de sus salas impositivas sostuvo: "El tribunal Fiscal de la Nación es incompetente para entender en los recursos que se interpongan contra resoluciones de la Dirección General Impositiva denegatorias de solicitudes de compensación o de transferencia de saldos acreedores de impuestos a favor de los responsables".

VII.4. El fallo "Reginal Lee S.A.I.C."

La Cámara en esta causa (29) confirmó la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal donde declaró su incompetencia acerca de la denegatoria de un pedido de compensación, entendiéndolo que no es asimilable a un pedido de repetición.

VII.5. Nuestros comentarios

Entendemos que la denegatoria de una compensación encierra una denegatoria de un pedido de repetición por las razones apuntadas por la jurisprudencia: 1) denegando la compensación se niega el carácter del acreedor del fisco y 2) tendrá que efectuar una erogación a la cual el contribuyente no se sentía obligado.

Según nuestro parecer distinta es la situación cuando se trata de una denegatoria de una transferencia, donde se intima al cesionario el pago del impuesto ya que éste sólo por una relación entre particulares adquiere tal crédito, razón por la cual el tributo que el cesionario ingresa fruto de la intimación del fisco podrá luego ser requerido al cedente por vía comercial (judicial o extrajudicial).

El cedente, en esta hipótesis, podría sí intentar la acción de repetición ante el fisco porque se le ha impugnado su crédito fiscal. Ello sucede cuando el cedente ingresa el impuesto intimado al cesionario renuente o cuando reintegra a éste el tributo ingresado. Es decir en esta situación el cedente queda legitimado para obrar.

En tal sentido el segundo párrafo del artículo 36 de la ley 11683 dispone: "La Dirección General no asumirá responsabilidades derivadas del hecho de la transferencia, las que en todos los casos corresponderán exclusivamente a los cedentes y cesionarios respectivos". Asimismo la ley dispone que si el cesionario no responde a la intimación de pago de la Dirección General Impositiva se hará valer la responsabilidad personal y solidaria del cedente a través del procedimiento de determinación de oficio.

VIII- Conclusiones

Del análisis efectuado en los puntos precedentes concluimos:

VIII.1. Viabilidad para ejercer la acción de repetición

VIII.1.1. El sujeto que intente la acción debe contar con la legitimación activa e iniciar el proceso ante el sujeto que se hizo de los fondos.

VIII.1.2. Debe estar totalmente pagado el tributo al fisco, estar integrado el período fiscal y haberse practicado el ingreso sin causa legal. No es requisito haber efectuado el pago

bajo protesto.

VIII.1.3. No es requisito legal demostrar que el que repite se ha empobrecido con el pago del impuesto al no trasladarlo a los precios de bienes y servicios.

VIII.2. Los accesorios impositivos

VIII.2.1. Para que se devenguen los accesorios en favor del contribuyente debe existir un acto de interpelación eficaz con el cual se ponga en mora al fisco, bien sea que el pago que se repite sea efectuado espontáneamente o a requerimiento del fisco.

VIII.2.2. La desigualdad de las tasas de interés aplicables cuando el contribuyente es deudor o acreedor del fisco no es ilegal.

VIII.3. La denegatoria de un pedido de compensación o transferencia

VIII.3.1. La denegatoria de un pedido de compensación encierra una denegatoria de un pedido de repetición por afectarse el derecho a la propiedad del contribuyente.

VIII.3.2. En cambio la denegatoria a un pedido de transferencia,

por la que se intima al cesionario el pago del impuesto supuestamente cancelado, no encierra una denegatoria de repetición ya que el titular del crédito tributario en la relación fisco-contribuyente es el cedente y no el cesionario.

(1) JARACH, Dino "Condiciones de la acción de repetición de los impuestos indirectos". La información To XXVIII Pág. 1411.

(2) SCOTTI, Nicolás J. "El proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación" pág. 35, Editorial Cangallo, 1974.

(3) "Aserrado Clipper S.R.L. Tribunal Fiscal de la Nación, 16 de octubre de 1975, Ver comentarios de García Vizcaino en su libro "El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación" Pág. 256 y Ss. Editorial Depalma, 1986.

(4) GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana. "Procedimiento Tributario" Pág. 349 y ss., Editorial Depalma, 1981.

(5) "CILINDREX S.A.I.C.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 24 de marzo de 1970, Errepar, Procedimiento Fiscal Tomo II Pág. 319.008.001.

(6) "KORMAN S.A." c/Estado Nacional, Cámara Nacional en lo contencioso administrativo federal, Sala 1, 24 de mayo de 1979, publicado en Derecho Fiscal To XXIX pág. 477.

(7) "VALLANA, Roberto E.", CSJ, sentencia del 07-10-75, publicado en "Fallos" 293:99.

(8) "Llobet de Delfino, María Teresa c/Pcia. de Córdoba" 28-11-69 "Fallos" 275:407.

(9) Dictamen 155/72 del 05-09-72. Boletín de la DGI no 228/72
página 591.

(10) "Fundiciones Eléctricas de Acero Reno S.R.L.", TFN, Sala D
31-10-72, Errepar Procedimiento Fiscal Tomo II Pág. 319.00B.002.

(11) "Cía. Tierras del Oeste" CSJ 18-02-44, "Fallos" 198:50.

(12) "Asociación de Propietarios de Carros y Camiones" CSJ 01-12-
44" "Fallos" 200:350.

(13) Dictamen No 21/85 del 06-06-85, Boletín de la DGI No 382
Pág. 334.

(14) Dictamen 21/85, publicado en el Boletín de la DGI No 382
Pág. 335.

(15) "MONTECELO, Benito y otro" del 06-09-82 citado en García
Vizcaíno op. cit.

(16) "ECA CINES S.R.L.", CSJ, 18-10-84, publicado en Derecho
Fiscal T XXXVIII. Pág. 61.

(17) "NIDERA ARGENTINA S.A. C/GOBIERNO NACIONAL" CSJ, 06-03-80,
publicado en "Impuestos" T_o XXXVIII 1980 Tomo B, Pág. 1782.

(18) "MELLOR GOODWIN S.A.C.I.Y F.", CSJ, 18-10-1973, publicado en Derecho Fiscal T_o XXIII, Pág. 608.

(19) "FORD MOTOR ARGENTINA", CSJ, 02-05-1974 publicado en Derecho Fiscal T XXIII Pág. 1305.

(20) "WEISER, Edda Leonor Brunella Vda. de", CSJ, 26-06-1974, publicado en el Boletín de la DGI N_o 248 Pág. 231.

(21) "PASA, Petroquímica Argentina S.A." CSJ, 17-05-1977, publicado en Derecho Fiscal Tomo XXVIII Pág. 134.

(22) "Salas y Billoch Compañía de Construcciones S.A.", Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo, Sala 1, 12-04-1984, citado por García Vizcaino op. cit.

(23) "FAGLOMAD SACI", CSJ, 28-04-1981, publicado en Derecho Fiscal T XXXI Pág. 283.

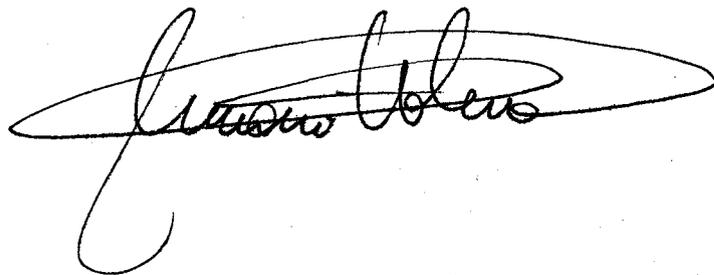
(25) "ARCANA, Orazio", CSJ, 18-03-1986, publicado en Derecho Fiscal Tomo XL Pág. 561.

(26) "PIEDRA GRANDE S.A.", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, 19-05-87, publicado en Derecho Fiscal. T_o XLIII pág. 187.

(27) "Firestone de la Argentina S.A.I.C." Tribunal Fiscal de la Nación, 21-04-89, publicado en Derecho Fiscal T XLVI pág. 559.

(28) "Banco Roela S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, 05-07-89, publicado en Derecho Fiscal T XLVII, Pág. 134.

(29) "Reginal Lee SAIC" Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 07-11-91, publicado en "Periódico Económico Tributario" del 18 de mayo de 1992 con comentarios de Rosso Alba, Christian.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Christian Rosso Alba". The signature is highly stylized and cursive, with a large, sweeping loop at the end.

U N I V E R S I D A D D E B U E N O S A I R E S

F A C U L T A D D E C I E N C I A S E C O N O M I C A S

P O S G R A D O D E E S P E C I A L I Z A C I O N E N T R I B U T A C I O N

P R O F E S O R A C A R G O: Dr. Adolfo Atchabahian

T R A B A J O F I N A L D E L A C A R R E R A: "La acción de repetición

en la ley N^o 11683".

A U T O R: Dr. Mario Volman
Registro N^o 569

Setiembre de 1992.-

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

SUMARIO

Título	Página
I- Concepto de repetición.	2
II- Concepto de acción.	3
III- Viabilidad de la acción de repetición	5
III.1. La integración del período fiscal.	6
III.2. La existencia del pago.	7
III.3. La protesta del pago.	8
IV- La legitimatio ad causam	9
IV.1. La legitimación activa.	9
IV.2. La legitimación pasiva.	12
V- La teoría del empobrecimiento	14
VI- El régimen de accesorios impositivos y la repetición	19
VI.1. Los accesorios y el Código Aduanero.	21
VI.2. Los accesorios en repeticiones ejer- cidas ante la MCBA.	23
VI.3. El contribuyente como deudor o acreedor. Tasas de interés aplicable.	24
VII- Las denegatorias de un pedido de compen- sación o transferencia son asimilables a una decisión contraria a un pedido de repetición?	25
VIII- Conclusiones.	33
IX- Propuesta	35

"La acción de repetición en la ley No 11.683"

El objeto del presente trabajo es analizar al instituto de la repetición de impuestos, tanto desde un punto de vista teórico-conceptual como así también dentro de la ley 11683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), de procedimiento tributario.

I- Concepto de repetición

El artículo 784 del código civil dispone: "El que por un error de hecho o de derecho, se creyere deudor, y entregase alguna cosa o cantidad en pago, tiene derecho a repetirla del que la recibió".

Debemos diferenciar el concepto repetición del de la devolución de impuestos, en el primero existe un error del contribuyente que ingresa una suma de dinero en exceso y sin causa, mientras que en la devolución de impuestos no existe error de derecho o fáctico sino que la suma ingresada en su momento respondió al cumplimiento de una obligación debida y luego el contribuyente solicita se le devuelva el impuesto ingresado. Un ejemplo de la devolución de impuestos lo encontraríamos en el régimen de recupero para los exportadores de los créditos fiscales del IVA pagados en el mercado interno, previsto en el artículo 41 de la ley 23349.

Jarach (1) define a la repetición como "una realización procesal de una institución de derecho sustantivo que es la obligación del Estado de devolver lo que ha sido cobrado indebidamente".

II- Concepto de acción

Scotti (2), citando a Couture, define a la acción como "el poder jurídico que faculta para acudir a los órganos de la jurisdicción" sosteniendo además que "la acción como poder jurídico de acudir a la jurisdicción existe siempre; con derecho o sin él".

La palabra acción proviene del verbo latino ago, agis, agere, egi, actum: hacer. El concepto jurisdicción surge de la confluencia de un sustantivo y de un verbo latinos: a) ius-iuris: el derecho y b) el verbo dico, dicis, dicere, dixi, dictum: decir. De ello se infiere que tendrá jurisdicción quién tenga capacidad para decir el derecho, para sentenciar.

Agrega Scotti (2) que "la acción no presupone necesariamente su ejercicio, el que se concreta mediante la pretensión".

Un contribuyente que ingresó tributos sin causa tiene todo el plazo que fija la prescripción para ejercer la acción de repetición. En tal sentido el artículo 64 de la ley 11683 dispone:

"El término de la prescripción de la acción para repetir comenzará a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que venció el período fiscal, si se repiten pagos o ingresos que se efectuaron a cuenta del mismo cuando aún no

se había operado su vencimiento; o desde el 1 de enero siguiente al año de la fecha de cada pago o ingreso, en forma independiente para cada uno de ellos, si se repiten pagos o ingresos relativos a un período fiscal ya vencido".

"Cuando la repetición comprenda pagos o ingresos hechos por un mismo período fiscal antes y después de su vencimiento, la prescripción comenzará a correr independientemente para unos y otros, y de acuerdo con las normas señaladas en el párrafo que precede."

II.1. Concepto de pretensión

Scotti (2) define a la pretensión como "la autoatribución de un derecho por parte de un sujeto que invocándolo pide concretamente que se haga efectiva a su respecto la tutela jurídica".

La pretensión está compuesta por tres elementos:

II.1.1. Sujetos:

a) quién formula la pretensión o legitimación activa, para obrar (legitimatio ad causam activa).

y b) a quién se formula la pretensión, o legitimación

pasiva.

II.1.2. Objeto de la pretensión (petitum): quien ejerce la acción solicitará que con efecto inmediato se condene al supuesto acreedor y que fruto de tal declaración (efecto mediato), se le restituya el monto ingresado sin causa.

En relación al objeto de la pretensión el Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa "Aserradero Clipper S.R.L." (3), rechazó el recurso por retardo de repetición en el cual no se expresó ante el Tribunal cuál fue el fin pretendido con el recurso, aún cuando en el reclamo administrativo previo se habían expresado a la DGI los agravios del accionante.

II.1.3. Causa de la pretensión: quien ejerza la acción deberá fundamentar su pretensión ya que al existir una situación contraria al derecho pide se haga efectiva la voluntad concreta de ley.

III- Viabilidad de la acción de repetición

Señalan Giuliani Fonrouge y Navarrine (4):

"Según la doctrina y la jurisprudencia tradicional, las condiciones para la viabilidad de la acción de repetición son: a) la existencia de un pago; b) que el mismo haya sido efectuado por error o sin causa; c) la protesta en el momento de efectuar el pago, según tercer requisito incorporado por la Corte Suprema por vía

pretoriana."

III.1. La existencia del pago: el período fiscal debe estar integrado

En relación a la primera de las condiciones señaladas por tan distinguidos autores, el Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa "Cilindrex S.A.I.C." (5), sostuvo:

"La acción de repetición establecida en el artículo 74 de la ley 11683, sólo puede ser ejercida respecto de períodos fiscales por los cuales se haya ingresado el impuesto correspondiente a la totalidad del período".

En igual sentido, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo contencioso administrativo, en la causa "Korman S.A." (6) sostuvo:

"Los ingresos por anticipos constituyen sólo pagos a cuenta del gravamen que presumiblemente adeudará el contribuyente al cumplirse el hecho imponible mediante la determinación de las ganancias obtenidas en el ejercicio fiscal; y en consecuencia, aquél no puede repetir, fundándose en esta relación tributaria sustancial, los ingresos por anticipos, sino en cuanto hubieren sido imputados al impuesto definitivo, confundiéndose con éste y perdiendo su

individualidad".

La Corte Suprema de Justicia, en la causa "Vallana, Roberto E." (7), entendió:

"Para que proceda la acción de repetición en el caso de un impuesto de ejercicio -como es el de beneficios eventuales-, dicho ejercicio fiscal debe encontrarse cerrado y el contribuyente haber determinado el hecho imponible para conocimiento del organismo recaudador. No conociendo el impuesto, no puede afirmarse si hay impuesto a repetir".

Sin embargo, el más alto Tribunal, en la causa "Llobet de Delfino, María" (8), sostuvo que no corresponde exigir tal recaudo, que esté integrado el período fiscal para poder repetir pagos a cuenta, ante la manifiesta falta de sustento constitucional del tributo.

III.2. La existencia del pago

La suma que se repite debe estar totalmente ingresada; en ese sentido, la Dirección General Impositiva afirmó en el Dictamen 155/72 (9):

"No procede el recurso de repetición si no se ha integrado totalmente el pago del

impuesto por el período fiscal respectivo".

"El Tribunal Fiscal de la Nación ha entendido que la ley tiende a evitar así la posibilidad de que sobre una sola obligación tributaria se planteen dos acciones contrarias: una otorgada al contribuyente para repetir el impuesto pagado y la otra al Fisco para el cobro de lo no pagado".

En igual sentido se pronunció el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Fundiciones Eléctricas de Acero Reno S.R.L." (10) al sentenciar:

"Si en determinada oportunidad el Tribunal Fiscal rechazó la repetición porque aún no se encontraba abonada la totalidad del impuesto que se intentaba repetir, ello no es óbice para que una vez satisfecho este requisito se intente nuevamente la repetición cuestionada".

III.3. La protesta previa

Tal como lo señalan Giuliani Fonrouge y Navarrine, op. cit. en nota (4), en el régimen de la ley 11683 no es requisito efectuar el pago bajo protesta, para estar en condiciones de ejercer la acción de repetición. Asimismo, dichos autores citan jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, que avala tal posición, en las causas "Cía. Tierras del Oeste" (11) y "Asociación de Propietarios de Carros y Camiones" (12).

IV- La "legitimitio ad causam"

IV.1. La legitimación activa

Quien ejerce la acción de repetición debe ser el titular de la relación jurídica-tributaria sustancial. En ese sentido ha dicho la Dirección General Impositiva en el dictamen 20/85 (13) al sostener:

"...en cuanto al tratamiento a acordar a las retenciones que se hubieran efectuado en exceso con motivo del criterio sustentado, entendemos que -de acontecer- estaríamos frente a una práctica indebida de la determinación tributaria a consecuencia de un equívoco interpretativo, del cual se infiere una diferencia que el contribuyente no adeuda y que el retentista detrajo e ingresó al fisco".

"En estas circunstancias, cuando se abona al fisco una suma tributaria que, por diversas causales resulta indebida, nace una lógica pretensión a la restitución de la cual es sujeto activo aquél obligado a sufrir patrimonialmente el pago sin causa".

"En esta concepción, para que surja el derecho a la repetición por parte del retentista, éste deberá acreditar que

restituyó (voluntariamente o por acción judicial) al contribuyente lo erróneamente detraído".

"En tanto ello no ocurra, le correspondería al retenido ejercitar el recurso de repetición establecido en el artículo 81 de la ley No 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones." (El subrayado es nuestro).

En su dictamen 21/85 (14) la Dirección General Impositiva, de igual modo que en su jurisprudencia administrativa anterior, expresó:

"Las retenciones practicadas en exceso con motivo del criterio formulado podrán ser repetidas por el sujeto que sufrió patrimonialmente el pago sin causa, salvo que el retentista acredite que restituyó al contribuyente lo erróneamente detraído en cuyo suceso le cabe a este último ejercer la acción respectiva".

El Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa "Montecelo, Benito y otro" (15), sostuvo:

"El despachante de aduana que se presenta en la causa por medio de apoderado carece de legitimación sustancial activa, al

no revestir el carácter de sujeto activo de la relación jurídico tributaria consistente en la obligación de devolverle los gravámenes supuestamente pagados .pa de más. Ello es así, por cuanto es el propio contribuyente -en el caso la firma importadora- el único legitimado activo para intentar la repetición de las sumas abonadas, por lo que corresponde tener por no presentado el recurso de repetición interpuesto por el despachante de aduana".

La Corte Suprema de Justicia sostuvo en la causa "ECA CINES S.R.L." (16):

"Los agentes de percepción sólo se encuentran autorizados a demandar la repetición de impuestos regidos por la ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone ha derivado en un perjuicio personal".

La litis se relacionaba con una acción de repetición de las sumas ingresadas al Fondo de Fomento Cinematográfico, cuyo hecho imponible era la concurrencia a una exhibición cinematográfica que daba nacimiento a la obligación de tributar el equivalente al 10% del valor de la entrada; por tal razón el contribuyente era el espectador que ingresaba el tributo a través del agente de percepción: la empresa cinematográfica.

La Corte concluye: "Tal clase de responsables sólo puede demandar la repetición de impuestos cuando los han pagado con fondos propios, circunstancia extraña al caso, pues no se discutió en él que el gravamen fue pagado por el público asistente a las exhibiciones". (el subrayado es nuestro).

IV.2. La legitimación pasiva

Este concepto procesal dispone que la acción de repetición debe intentarse ante el sujeto en cuyas arcas ingresaron los tributos.

Sin embargo la Corte Suprema de Justicia, en la causa "Nidera Argentina S.A. c/Gobierno Nacional" (17), revocó la sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, que rechazó la acción de repetición intentada por la empresa ante la Administración Nacional de Aduanas por la falta de legitimación pasiva del ente, en relación a la contribución al INTA ingresada en exceso.

Dicho tributo, creado por el decreto ley 21680/56, gravaba con la alícuota del 1,5% "los productos y subproductos de la agricultura y ganadería que se exporten". El tributo era cobrado por la Aduana, en su carácter de agente de percepción, pero su destino era el INTA.

La cuestión sustancial, motivo del fallo, era si la acción de repetición debía intentarse ante la Aduana o contra el

propio INTA.

El Procurador General de la Nación, Dr. Mario J. López, sostuvo en su dictamen: a) la ley 15273 faculta al Poder Ejecutivo a "unificar los impuestos que gravan la exportación" y b) el decreto 3696/60 dispuso que "los organismos públicos a que se destina el producido de los gravámenes a las exportaciones convendrán con la ANA la transferencia del personal ... o en su defecto la contribución necesaria para financiar los gastos de recaudación, así como la constitución de un fondo permanente para atender los pedidos de devolución".

Sólo se excluyó del fondo a la Dirección General Impositiva por los posibles reintegros del impuesto a las ventas.

El Dr. López asimismo dictaminó:

"Si la acción debe dirigirse contra el INTA ello conlleva que el administrado deba articular no una sino dos acciones, una contra el INTA y otra contra la ANA, con el considerable dispendio procesal que ello supone y el riesgo de provocar un escándalo jurídico en caso de llegarse a soluciones contradictorias respecto de idéntico presupuesto de la pretensión del reintegro". Y añadió: "también es interés del Estado que las demandas que contra él se articulan sean dirigidas a aquella oficina que se encuentra

munida de los medios humanos y técnicos más apropiados para la defensa del interés superior de la Nación, y en esta situación se halla a todas luces la Aduana ..." (el subrayado es nuestro).

La Corte sentenció que la acción debió intentarse ante la Administración Nacional de Aduanas pese a que la contribución tenía como destino el INTA.

V- La teoría del empobrecimiento

En determinado período (años 1973 a 1976) la Corte Suprema de Justicia exigió la demostración que el accionante se había empobrecido con el impuesto pagado. Se presumía que los contribuyentes organizados en forma de empresa trasladaban sus gravámenes, por lo cual resultaba a su cargo demostrar que no hubo tal traslación; esta prueba negativa es de muy difícil producción.

En la causa "Mellor Goodwin S.A.C.I. y F" (18) la Corte Suprema de Justicia sentenció:

"Para que proceda la repetición de sumas abonadas sin causa legítima en concepto de impuestos es requisito indispensable que se demuestre no sólo el enriquecimiento experimentado por el organismo fiscal sino también el correspondiente y proporcional

empobrecimiento sufrido por el actor, que no es inferible, cuando se trata de empresas comerciales o que persiguen fines de lucro, del solo hecho de los pagos y por su única virtud".

"La repetición de un impuesto depende de la indispensable prueba del real perjuicio sufrido. Tratándose de un gravamen por naturaleza trasladable al consumidor, la empresa comercial o con fines lucrativos que pretende repetir las sumas abonadas al fisco debe demostrar, imprescindiblemente, que ella soportó la carga impositiva, es decir, que no trasladó esos importes al precio de los productos haciéndolos recaer en definitiva sobre los consumidores". (El subrayado es nuestro).

Pero el deber de demostrar que no se había trasladado el impuesto no sólo estaba reservado para las repeticiones de impuestos indirectos. En la causa "Ford Motor Argentina" (19) la Corte aplicó también la doctrina:

"A los impuestos llamados directos, pues tal circunstancia no autoriza a presumir su no traslación a los precios; y además porque un impuesto directo puede resultar a veces indirecto, e inversamente".

Nación, 21-4-89, publicado en Derecho Fiscal, XLVI, 559.

(29) "Banco Roela S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, 5-7-89, publicado en Derecho Fiscal, XLVII, 134.

(30) "Reginal Lee SAIC" Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 7-11-91, publicado en "Periódico Económico Tributario" del 18 de mayo de 1992, con comentarios de Rosso Alba, Christian.