



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Estudios de Posgrado



## **Especialización en Tributación**

---

### **Trabajo Final de Especialización**

---

Acción de Repetición de impuestos  
en la ley de Procedimiento Fiscal 11.683  
Cuestiones controvertidas

Alumna: María Karen Aiello

Tutora: Sara Diana Telias

Año: 2023

<b>Introducción</b>	<b>3</b>
<b>Concepto</b>	<b>4</b>
<b>Requisito de reclamo administrativo previo</b>	<b>4</b>
<b>Diferencia entre devolución simple y acción de repetición</b>	<b>7</b>
<b>Legitimados para repetir tributos y accesorios.</b>	<b>10</b>
<b>Responsable por deuda ajena</b>	<b>11</b>
<b>Agentes de retención y percepción</b>	<b>12</b>
<b>Diferencia entre pagos espontáneos y a requerimiento</b>	<b>13</b>
<b>Teoría de las correcciones simétricas.</b>	<b>15</b>
<b>Teoría del empobrecimiento SÓLO PARA INDIRECTOS. PRIMERO VA LA LEY Y DESPUÉS LA JURISPR</b>	<b>18</b>
<b>Repetición de retenciones “con carácter de pago único y definitivo”</b>	<b>23</b>
<b>Repetición de Importes incluidos en planes de facilidades de pago</b>	<b>27</b>
<b>Prescripción de la acción de repetición.</b>	<b>27</b>
<b>Jurisprudencia sobre Prescripción</b>	<b>32</b>
<b>Reforma 27.430 incidencia en la acción de repetición.</b>	<b>42</b>
<b>Conclusiones</b>	<b>46</b>
<b>Normativa</b>	<b>48</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>49</b>
<b>Jurisprudencia</b>	<b>49</b>
Corte Suprema de Justicia de la Nación Fallos CSJN	49
Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal	49
Fallos del tribunal Fiscal	50
Dictámenes del Fisco	51
Doctrina	51

## Introducción

A lo largo del presente trabajo desarrollaremos el instituto de acción y demanda de repetición definido en el artículo 81 de la Ley de Procedimiento Fiscal 11.683, distinguiéndolo de la devolución simple, pues si bien ambas tienen en común un único fin y es que el Fisco restituya lo pagado por los responsables en exceso o indebidamente, tienen distintos presupuestos de aplicación..

Las cuestiones controvertidas referidas a la acción de repetición de tributos y sus accesorios giran alrededor de los siguientes tópicos:

Requisito de reclamo administrativo previo

Diferencia entre devolución simple y acción de repetición

Legitimados para repetir tributos

Diferencias según se trate de pagos espontáneos o a requerimiento.

Teoría de las correcciones simétricas

Teoría del empobrecimiento

Repetición de retenciones “con carácter de pago único y definitivo”

Repetición en Planes de Facilidades de pago

Prescripción, suspensión e interrupción respecto de la acción de repetición.

Reforma Ley 27.430 incidencia en la acción de repetición

## Concepto de acción de repetición

La acción de repetición de tributos, accesorios y multas se encuentra prevista en el artículo 81 de la Ley 11.683<sup>1</sup>.

Es un mecanismo legal que permite a los contribuyentes solicitar la devolución de tributos y accesorios que han sido pagados en exceso o indebidamente. Comprende aquellos pagos cuya improcedencia se vincula necesariamente con “el concepto o hecho imponible” al que la ley alude, y que al involucrar una discusión acerca de la causa por no haberse verificado el hecho generador de la obligación o por error.

En la repetición se invierten los roles de la relación jurídica tributaria, el Fisco pasa a ser “el deudor” y el contribuyente, “acreedor”.

La acción de repetición se basa en el principio de que ningún contribuyente debe pagar más impuestos de los que le corresponden. Si un contribuyente considera que ha pagado impuestos de forma incorrecta, sea por un error en la liquidación o por cualquier otro motivo, puede presentar una demanda de repetición para recuperar esos fondos.

## Principios constitucionales de la tributación

Existen “principios constitucionales de la tributación” fijados por la Constitución Nacional que limitan y reglamentan el ejercicio del poder tributario y por los tratados internacionales que, a partir de la reforma de 1994, tienen rango constitucional (art. 75, inc 22).

El artículo 17 de la Constitución Nacional refiere al derecho de propiedad y declara categóricamente su inviolabilidad, pues ningún habitante de la Nación puede ser privado de su propiedad sino en virtud de sentencia fundada en ley. La norma menciona los casos en que el Estado puede llegar a afectar ese derecho: la expropiación por causa de utilidad pública, la que debe ser calificada por ley y previamente indemnizada y la aplicación de tributos a los que denomina “contribuciones”, que sólo pueden ser impuestos por el Poder Legislativo. La norma agrega la prohibición de la confiscación de bienes como sanción penal, así como las requisiciones de bienes por parte de cuerpos armados.

---

<sup>1</sup> Art. 81 Ley 11683. Ley de Procedimiento Fiscal

Tributo es la prestación pecuniaria coercitiva que el Estado puede exigir en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley que lo establezca. Esta definición doctrinaria está corroborada por el texto constitucional: el propio art. 17 prevé terminantemente: “Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º”

Respecto del principio de legalidad veremos que se encuentra consagrado en el artículo 19 y 17 de la Constitución Nacional a saber:

- a) Entre los recursos integrantes del Tesoro Nacional se encuentran las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General (art. 4);
- b) Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4 (art. 17);
- c) Ningún habitante de la nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe (art. 19);
- d) Corresponde al Congreso legislar sobre aduanas exteriores y establecer los derechos de importación y exportación (art. 75, inc. 1);
- e) Corresponde al Congreso imponer contribuciones indirectas en concurrencia con las provincias, y directas por tiempo determinado, y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan (art. 75, inc. 2);
- f) A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas (art. 52);
- g) Prohibición de dictado de decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria (art. 99 inc.3)

El principio de igualdad emerge del art. 16 de la Constitución Nacional, que se refiere, por un lado, a la igualdad ante la ley y, por el otro, a la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas.

El principio de proporcionalidad se encuentra consagrado en el art. 4º de la Constitución Nacional el cual dispone que las contribuciones deben imponerse equitativa y proporcionalmente a la población. Tal proporcionalidad fue entendida en sentido amplio, relacionándola con el principio de equidad emergente de la misma norma y con el principio de igualdad al que se refiere el art. 16.

El principio de equidad está mencionado en el art. 4º de la Constitución Nacional, es uno de los principios económicos básicos de la tributación y como expresión de justicia en la distribución de la carga tributaria entre la población es un concepto de contenido esencialmente axiológico y político.<sup>2</sup>

## Requisito de reclamo administrativo previo

El procedimiento administrativo tiene como función proporcionar al estado, y a los contribuyentes en especial, un medio apto para resolver los conflictos que la aplicación de las resoluciones de la propia administración produzca a las partes.

Es una herramienta eficaz para esclarecer y resolver dichas cuestiones en forma gratuita para el administrado y que le otorga al mismo, la posibilidad de obtener la satisfacción de su pretensión evitando tener que recurrir a la vía judicial.

La inaplicabilidad del requisito de reclamo administrativo puede argumentarse en situaciones específicas tales como:

1. Acto nulo o inexistente, si el contribuyente considera que el acto administrativo que originó el pago indebido es nulo o inexistente, es decir, carece de validez o no fue emitido correctamente por la autoridad fiscal, puede alegar que no es necesario presentar un reclamo previo antes de recurrir a la vía judicial.
2. Violación de derechos fundamentales. Si se alega que el acto administrativo que generó el pago indebido viola derechos fundamentales del contribuyente, como el derecho de defensa, el debido proceso u otros derechos constitucionales, se puede argumentar que no es necesario cumplir con el requisito de reclamo administrativo previo.
3. Actos firmes o consentidos. Si el acto administrativo que dio lugar a pago indebido ya es firme, lo que significa que no admite más recursos administrativos, o si el contribuyente ha consentido tácita o expresamente dicho acto sin impugnar en su

---

<sup>2</sup> Véase, entre otros, SCHINDEL, Angel “Concepto y especies de tributos” en *Tratado de Tributación*, ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES-ASTREA, 2002, T.I, Vol. 1, cap. VI.

momento, se puede argumentar que no es necesario presentar un reclamo administrativo previo.

Es importante destacar que lo mencionado en los ítems anteriores respecto de la inaplicabilidad del requisito de reclamo administrativo previo, debe ser fundamentado y demostrado adecuadamente ante los tribunales competentes.

Como menciona Gustavo Silva Tamayo existen instituciones que también presentan principios propios, tal es el caso del procedimiento administrativo establecido en el art. 1º de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo. El procedimiento administrativo constituye el cauce formal de actuación de la Administración y cumple dos funciones: de garantía de un obrar administrativo adecuado a la legalidad y a la oportunidad; y de tutela de los derechos y garantías de los particulares. En tanto reviste esa condición instrumental que permite que la Administración cumpla con sus cometidos, es natural, entonces, que se rijan por principios ordenadores del mismo. Por ello, es que el hecho de que ciertos principios constitucionales, por su carácter genérico o directriz de todo el ordenamiento jurídico no se encuentren expresamente contemplados en la LNPA no significa que no resulten aplicables al procedimiento administrativo.

## Diferencia entre devolución simple y acción de repetición

Para poder analizar la diferencia entre los conceptos enunciados tenemos que referirnos al artículo 29 de la Ley 11683, que en su primer parte dice: *“como consecuencia de la compensación prevista en el artículo anterior o cuando compruebe la existencia de pagos o ingresos en exceso, podrá la Administración Federal de Ingresos Públicos, de oficio o a solicitud del interesado, 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, en forma simple y rápida, a cargo de las cuentas recaudadoras”*.

Del análisis de la acción de repetición y la devolución simple, surge que ambas tienen en común un único fin y es que el Fisco restituya lo pagado por los responsables en exceso o indebidamente.

Aunque el objetivo de ambos institutos citados sea el mismo, existen diversas cuestiones procedimentales e implicancias respecto de los citados.

Un ejemplo claro de lo mencionado es, en cuanto a la acción de repetición de pagos efectuados a requerimiento de AFIP mediante la cual los contribuyentes pueden promover demanda directa de repetición ante el Tribunal fiscal de la Nación o a la Justicia Nacional, a diferencia de la devolución del artículo 29 de la ley 11683 cuya única opción es la interposición de dicho pedido ante el organismo recaudador.

Otra diferencia importante que podríamos señalar es que en la repetición de pagos espontáneos, la ley establece que si el fisco luego de transcurridos 3 meses desde que se presentó el reclamo administrativo previo no lo resolviera, el contribuyente afectado podrá optar por cualquiera de las vías autorizadas (recurso de reconsideración, recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal o demanda contenciosa ante la Justicia Nacional), en cambio en la hipótesis de un solicitud simple y rápida de devolución de pagos en exceso, la Ley no contiene tal previsión, por lo cual se llegó a promover recurso de amparo ante el Tribunal Fiscal de la Nación, y de ello resultaron diversos resultados.

Mencionaremos para destacar la diferenciación entre ambos supuestos, una causa<sup>3</sup> que cobró relevancia, en la cual la asociación sin fines de lucro solicitó a la AFIP la devolución o eventual compensación de importes retenidos por encontrarse exenta del impuesto a las ganancias. Transcurrido cinco meses de su solicitud sin obtener respuestas del fisco interpuso recurso de amparo ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en función de aplicar el artículo 81 de la ley 11683 como fuese mencionado en el presente *“si pasan más de tres meses sin que el organismo recaudador se expida sobre el reclamo administrativo formulado, el contribuyente puede optar por recurso de reconsideración, recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal o demanda contenciosa ante la Justicia Nacional y considerando que en el artículo 29 de devolución no existe lo previsto, la acción a ejercer tiene decisiva influencia sobre la procedencia de la vía procesal intentada”*.

En el fallo mencionado, por mayoría se determinó que la solicitud había sido presentada en los términos del artículo 29 de la Ley de Procedimiento Fiscal y no respecto del artículo 81

---

<sup>3</sup> “Asociación Israelita de Benef y Socorros Mutuos Ezrah s/recurso de Amparo” TFN- Sala C – 2/8/1994. Revocada por la CNFed. Cont. Adm. Sala IV 20/7/1995. SENTENCIA 17 de Octubre de 2002 Nro. Interno: S000000762 1 20021217 CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO COMERCIAL. CAPITAL FEDERAL, CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES Sala E Magistrados: ARECHA - RAMIREZ. Id SAIJ: FA02130825

de la ley 11683, por lo que se hizo lugar al amparo. El Fisco apeló y la sentencia fue revocada por la Alzada, razón por la cual la controversia continúa planteada.

Doctrinariamente podemos citar a Giuliani Fonrouge<sup>4</sup> quien sostiene que la solicitud de devolución del artículo 29, a diferencia de la acción de repetición, se encuentra prevista para supuestos en los cuales el exceso en el pago efectuado es verificable a “simple vista”, no siendo necesaria la fundamentación de dicha solicitud y señalando que esta, persigue el propósito de obtener una devolución simple y rápida, constituyendo un paso previo a la acción prevista en el artículo 81, Ley 11683.

Otra doctrina ha afirmado que la solicitud de devolución simple y rápida del artículo 29 de la ley 11683, se diferencia del instituto de repetición en que, mientras que en esta se intenta obtener la devolución de sumas cuya calidad de pago indebido se halla controvertida, en el sistema de devolución no existe **descenso** en cuanto al carácter en exceso que ostentan las sumas a devolver<sup>5</sup>

También existen controversias respecto de la aplicación entre la RG 2224 “Unificarse los encuadramientos vigentes relacionados con las devoluciones de pagos o ingresos en exceso a favor de contribuyentes y/o responsables” y la aplicación del art. 29 de la Ley 11683. Tampoco en este caso hay un criterio único, al respecto el fisco dictó una Instrucción<sup>6</sup> que, tratándose de solicitudes de devolución de impuestos ingresados en exceso, en que los saldos acreedores surjan de una boleta de depósito, no serán de aplicación las disposiciones de la resolución, debiendo encuadrarse la solicitud exclusivamente, en los términos del artículo 29 de la ley 11.683.

A raíz de lo mencionado en los párrafos anteriores podríamos concluir que el artículo 29 de la ley 11683 regula las solicitudes de devolución de pagos en exceso simples y rápidas cuando se los compruebe a “*simple vista*”, en tanto que el instituto de repetición mencionado en el artículo 81 de la Ley 11683 contempla supuestos de devolución de pagos en los que no se ha demostrado que han sido realizados en exceso, existiendo un marco de

---

<sup>4</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. Navarrine, Susana C: “Procedimiento Tributario”- Ed. Depalma 6° ed. Bs. As. - 1995- Pag. 218 y 219

<sup>5</sup> Diaz Sieiro, Horacio D; Veljanovich, Rodolfo y Bergroth, Leonardo: “Procedimiento Tributario”- Ed. Macchi- Bs. As. -1993- Páginas 264 y 265

<sup>6</sup> Ins. (DGI) 423- 13-5-1985

conocimiento más amplio y adecuado para que el interesado obtenga, el reconocimiento de su derecho de devolución.

“En cuanto a las devoluciones, el Organismo fiscal plasmó su opinión en el dictamen 80/2001 (DAL) del 17/9/2001, considerando que, en materia de saldos de impuestos a favor del contribuyente provenientes de ingresos en exceso, el plazo para reclamar la devolución de los mismos prescribe a los cinco años, en mérito a lo dispuesto por el artículo aquí comentado en materia de repetición de impuestos. Ello se explica a la luz de la caracterización conceptual del mentado remedio de repetición, efectuada por el Organismo recaudador desde antaño, a través del dictamen 63/1971 (DATyJ), donde sostuvo que no hay distinción legal entre la devolución y la repetición, ni entre el impuesto y los pretendidos saldos acreedores, existiendo sólo una forma distinta de encarar la restitución, dado el hecho de que en unas situaciones está configurado un acto de imputación a obligaciones ciertas y determinadas y en otras falta dicha imputación, lo contingente es pues la forma y procedimientos conducentes al acto de restitución que indistintamente puede expresarse por vía de acreditación, compensación o devolución, necesitando o no, según los casos, de un procedimiento surgido del recurso específico o recurso de repetición, concluyendo en que un contribuyente solicite acreditación, compensación, devolución o repetición es en todo caso indiferente, porque en definitiva se trata del ejercicio de una misma acción, la única que reconoce la ley con ese fin”.<sup>7</sup>

insert

#### REVISAR QUE SÓLO QUEDE LO APLICABLE A IMPUESTOS NACIONALES

Los esquemas en nuestro país comenzaron a complicarse por la aplicación por parte de organismos recaudadores. Estas obligaciones que se fueron imponiendo a clientes, proveedores e instituciones financieras sobre la base de una remota e hipotética capacidad contributiva procedente de una operación aislada, ha generado acumulación de saldos a favor significativos, que con el transcurso del tiempo en un país con alta inflación se convierten en significativas pérdidas económicas y financieras para los contribuyentes.

Cae de suyo que el objetivo actual del administrador tributario es indagar dónde puede haber fácil recaudación para de ese modo imponer la obligación adjetiva a cargo del agente

---

<sup>7</sup> Procedimiento Tributario. Ley 11683 Dt. 618/97 9° Ed actualizada y ampliada. Teresa Gomez, Carlos Maria Folco. Pag. 437

de recaudación, quien debe soportar esta mayor carga administrativa sin retribución alguna o por la módica compensación indirecta de poder disponer de los fondos por unos pocos días. Por otro lado, el contribuyente o responsable se encuentra con retenciones o percepciones sobre tributos que no adeuda o practicadas a favor del fisco por operaciones que no generó ningún hecho imponible y que para evitarlas o recuperar los fondos indebidamente ingresados a las arcas fiscales suele tener que efectuar lentos, engorrosos y hasta costosos trámites, en algunos casos disuasivos del intento de recuperación de tales sumas ingresadas indebidamente. La cuestión es que la solución respecto de lo mencionado no viene dada solo por el accionar del contribuyente, sino también por el Fisco, deudor del crédito fiscal, producto del desfasaje de los regímenes de recaudación.

## Legitimados para repetir tributos y accesorios.

Antes de abordar este tópico un tanto controvertido que fue tratado en amplia jurisprudencia, anunciaremos quienes para la Ley 11.683 están legitimados para repetir los tributos y sus accesorios abonados de más.

Son titulares de la acción:

- Los contribuyentes o responsables por deuda propia
- Los responsables por deuda ajena
- Los agentes de retención y percepción

Ahora bien, la pregunta que deberíamos hacernos es ¿quién es el “obligado tributario”?

El obligado tributario es aquel sujeto que sin importar la consideración de que la deuda sea propia o ajena, está obligado al pago del tributo por ser titular de la capacidad económica que el fisco pretendió gravar a la hora de generar el tributo.

El responsable por la deuda ajena no ocupa el lugar del contribuyente sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino que lo acompaña. Es responsable de segundo grado, en cuanto se lo afecta al incumplimiento del contribuyente para respaldarlo.

La responsabilidad del “responsable por deuda ajena” es accesorio del deber del obligado principal, si se extingue para el contribuyente también se extingue para él.

Si el obligado del tributo incumple en el pago del mismo, el responsable deberá satisfacer la obligación. La obligación no es solidaria, pues las causas de ambas obligaciones son distintas, una nace como consecuencia de la realización del hecho imponible -la del contribuyente- y la otra, como consecuencia del incumplimiento del contribuyente.

Habiendo explicado las diferencias entre los diferentes titulares de la acción, a posteriori analizaremos la situación del responsable por deuda ajena.

### Responsable por deuda ajena

¿Puede repetir impuestos el responsable por deuda ajena, aunque no sea el sujeto pasivo de la obligación tributaria?

Existe discusión doctrinaria respecto a si los sujetos del país obligados a actuar como agentes de retención cuando estos realizan pagos en los términos del artículo 91 y siguientes de la ley de Impuestos a las ganancias son responsables sustitutos o agentes de retención. Podemos citar jurisprudencia al respecto, en la causa John Deere Argentina la Corte ha considerado que revisten carácter de agentes de retención CSJN, 22/04/1968. También surge de la causa CSJN, 03/04/2001, Asociación de Socios Argentinos de la OTI c. DGI s/repetición. Cita fallo corte: 324:920. En este caso el TFN, Sala C, 02/07/2013, Cuadros Marti, María Rosario s/denegatoria de repetición Impuesto a las Ganancias y a la Mínima Presunta, dijo que si bien la traslación del impuesto impide al titular del pago formal, reclamar su devolución en la justicia, ello no obsta a que la acción de repetición sea ejercida por el contribuyente de hecho, esto es, por la persona realmente incidida por el gravamen hipotéticamente inconstitucional, lo que si bien es difícil, como en el de cualquier otra contribución que se traslade a los consumidores, el remedio no puede ser nunca el enriquecimiento sin causa del contribuyente de derecho<sup>8</sup>

### Agentes de retención y percepción

---

8 (Voto del Dr. E. Raúl Zaffaroni). Nobleza Piccardo S.A.I.C. c/ Estado Nacional s/ Dirección General Impositiva. N. 30. XXXV. 05/10/2004  
Fallos: 327:4023

¿Puede repetir impuestos los agentes de retención y/o percepción, aunque estos no sean el sujeto pasivo de la obligación tributaria?

Los agentes de percepción sólo se encuentran autorizados a demandar la repetición siempre que se pueda demostrar que la operación comercial ha derivado en un perjuicio personal, criterio que ha sido confirmado por la Corte Suprema<sup>9</sup>. Sin embargo, el mencionado tribunal aclaró en la mencionada causa que tal conclusión no resulta de exigir la demostración del empobrecimiento, sino que la exigencia impuesta a los agentes mencionados obedece a que la obligación fiscal en la que se fundó el pago indebido también tiene por responsable al sujeto respecto del cual se produce el hecho imponible.

En el dictamen, el procurador sostuvo que los agentes de percepción como los de retención, se encuentran referidos en la ley, como responsables del cumplimiento de la deuda ajena junto con los otros allí mencionados, con los recursos que “administran, perciben o disponen” y, encuadran, indudablemente, dentro de los sujetos habilitados por el artículo 81 para repetir los gravámenes ingresados de más. Esto demuestra que el dinero retenido o percibido proviene del patrimonio del contribuyente que es quien, estrictamente, efectúa el pago y no del patrimonio del agente de retención o percepción quien desde el punto de vista técnico sólo ingresa dicha suma en las cuentas del Fisco. El hecho de que el artículo 81 de la LPT permita a los sujetos mencionados repetir los impuestos ingresados de más, sólo está referida a los supuestos en que estos hayan ingresado el gravamen y lo hayan además pagado, en virtud de que los valores utilizados a tal efecto tienen origen en su patrimonio. La AFIP compartió el mismo criterio en el Dictamen 21/85, en que señaló que para que surja el derecho a la repetición por parte del agente, éste deberá acreditar que restituyó voluntariamente o por acción judicial al contribuyente lo erróneamente detraído. Pero si esto no sucede, le corresponde al retenido ejercitar la repetición. 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 agente acredite que devolvió al contribuyente lo detraído incorrectamente en cuyo caso podría ejercer la acción de repetición.

---

9 CSJN, 18/10/1984, Eca Cines S.R.L. c. Instituto Nacional de Cinematografía s. Ordinario Publicado en: La Ley Online Cita Fallos Corte: 306:1548 Cita online: AR/JUR/2778/1984

## Diferencia entre pagos espontáneos y a requerimiento

El artículo 81 de la ley 11683, al referirse a la acción y demanda de repetición establece: “Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

En la ley se distinguen dos procedimientos.

- 1) la acción de repetición aplicable a aquellos pagos efectuados espontáneamente,
- 2) la demanda de repetición, procedimiento que se impone cuando el pago es efectuado a requerimiento.

¿Qué significa entonces un pago efectuado a requerimiento? Un pago es efectuado “a requerimiento” cuando se origina a raíz de una determinación de oficio.

En todos los demás casos, se considera que los pagos han sido efectuados “espontáneamente”.

La acción de repetición es la instancia administrativa prevista para la discusión sobre la procedencia del reintegro del pago, es un procedimiento similar al de la determinación de oficio. Una vez presentada la solicitud, constatados los hechos alegados por el contribuyente y producido el dictamen de rigor que defina el encuadre legal de la pretensión del actor, el juez administrativo dictará la resolución, y esta tendrá carácter de definitiva.

En caso de rechazarse la repetición el contribuyente podrá recurrir a la justicia, como también si el fisco se demora en pronunciarse por el término de tres meses de presentado el reclamo ((art. 81, segundo párrafo, L. 11683 y art. 23, inc. c), L. 19.549).

Por lo mencionado anteriormente podemos observar que la acción de repetición está diseñada para otorgar al fisco -y también al contribuyente- la oportunidad de resolver la cuestión en la instancia de sede administrativa.

Respecto de los pagos “a requerimiento”, no es necesario solicitar la repetición en instancia administrativa por su naturaleza, dado que ambos involucrados (sujetos pasivo y activo de la obligación tributaria) han tenido la posibilidad de dirimir la cuestión en la sede administrativa en el transcurso del procedimiento de determinación de oficio, cuyo resultado es la resolución determinativa que habilita al contribuyente a recurrir ante la justicia.

Como fuese señalado en la causa Central Puerto S.A. c/ G.C.B.A s/ repetición, por la Cámara de apelaciones Cont. Adm. y Trib de la CABA en la sentencia de fecha 28/09/2006,

Nº Interno 3848 Id SAIJ: FA06370157 . El reclamo administrativo previo sólo es condición de admisibilidad de la acción de repetición cuando el pago del contribuyente hubiese sido claramente espontáneo, donde el caso típico sería el ingreso en más, en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos como resultado de una errónea autoliquidación del tributo.

La distinción conceptual entre ingreso espontáneo y a requerimiento a fin de regular la acción de repetición, además de exigir una razonable aplicación de los principios constitucionales que garantizan el acceso a la justicia, es una característica inequívoca de la tradición jurídica procesal-tributaria argentina, que se encuentra plasmada con mayor claridad que en el orden local en la legislación federal.<sup>10</sup>

Una vez que la administración se ha expedido, emitiendo el acto administrativo que resuelve sobre la repetición del pago espontáneo, en caso de que ésta sea denegada el contribuyente dispone de las siguientes opciones, según el artículo 81:

- a) Presentar el recurso de reconsideración según el artículo 76 de la 11.683, ante el mismo juez administrativo.
- b) Presentar demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia.
- c) Presentar recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

“También es posible interponer un recurso de amparo frente al silencio del fisco una vez planteado el reclamo previo, opción que ha sido convalidada por la Cámara<sup>11</sup>. De la causa surge que si bien el artículo 81 prevé la solución frente a la demora luego de transcurridos tres meses -recurrir directamente al TFN o la justicia-, no existe norma que niegue la posibilidad de interponer el amparo. Es decir, ambos institutos actúan en forma complementaria, a opción del particular, máxime cuando la ley 11.683 no ha previsto, ni expresa implícitamente, que la figura específica de silencio resulte óbice para la procedencia formal del amparo regulado en su artículo 182.

En cuanto a la devolución podríamos decir que difiere del procedimiento señalado con antelación, si el fisco rechazara la solicitud de devolución, el contribuyente tendrá como vía

---

<sup>10</sup> (ver art. 81, ley 11.683, y comentarios de Giuliani Fonrouge, C. M. y Navarrine, S. C., Procedimiento tributario y de la seguridad social, Buenos Aires, Depalma, 2001, y Spisso, R. R., Tutela judicial efectiva en materia tributaria, Buenos Aires, Depalma, 1996, párr. 79)".

<sup>11</sup> Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala III, 02/02/2017, Hacienda San Miguel SA Causa 61565/2016.

recursiva la del artículo 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683, y, por lo tanto, la etapa siguiente será la discusión ante la justicia federal de primera instancia. También tiene la posibilidad de recurrir a la justicia, previa comprobación del carácter negativo que se atribuye al silencio. Para ello, el artículo 10 de la ley 19.549 obliga, pasados los 60 días del pedido, a plantear un pronto despacho, y, luego, si transcurridos 30 días se mantiene el silencio, se considerará que existe un rechazo ficto y, por lo tanto, habilita recurrir a la justicia. Ello no obsta la posibilidad de interponer recurso de amparo por mora ante el Tribunal Fiscal frente al silencio del fisco, previa presentación de pronto despacho y transcurridos 15 días”<sup>12</sup>

## Teoría de las correcciones simétricas.

El artículo 81 de la ley de procedimiento expresa que “cuando a raíz de una verificación fiscal en la que se modifique cualquier criterio aplicado sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la AFIP/DGI compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se halle prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación”

Los procedimientos de verificación fiscal determinan ajustes a las declaraciones juradas (DDJJ) originales que pueden derivar de pagos en exceso realizados por los contribuyentes, o improcedencias que provienen de la aplicación del propio cuestionamiento del Fisco origen de una fiscalización realizada. La cuestión radica en analizar si estos ajustes cruzados originados en unas verificaciones deben obligatoriamente compensarse. A esto se lo denomina “teoría de las correcciones simétricas”. Debemos detectar este tipo de operaciones dado el fisco pretenderá que el contribuyente inicie un juicio de repetición cuando no corresponde *-la aclaración me pertenece-*

A continuación, definiremos cuál es la naturaleza de los conceptos que habilitan la compensación, períodos de aplicación, casos en los que se aplica y la procedencia de las sanciones.

Los ajustes a DDJJ determinados mediante un proceso de verificación que provocan una exigencia por parte del Fisco deben obligatoriamente compensarse con los saldos a favor

---

<sup>12</sup> Procedimiento Tributario 75° Aniversario de la Ley N° 11683. Director Roberto Sericano

del contribuyente, originados en un pago indebido producido por la aplicación del mismo criterio que se pretende imponer.

Los contribuyentes a quienes a través de una fiscalización y por cuestionamientos técnicos se les impone un ajuste en su contra, pueden compensar esta deuda con saldos a favor que haya podido provocar la aplicación del mismo criterio cuestionado en cualquier período fiscal, prescrito o no. El fisco reclamará intereses y sanciones por la diferencia si resultare que no alcance el monto para compensar en su totalidad, este resultado/diferencia de la compensación se genera a través de un proceso de verificación fiscal por medio del cual fueron cuestionadas apreciaciones sobre conceptos o hechos imponible de los tributos sujetos a fiscalización, incrementando la determinación original. Lo mencionado debe ser un requerimiento de la administración.

Frente a lo mencionado será necesario demostrar que el hecho cuestionado generó pagos improcedentes.

Según el artículo 56 de la ley 11.683 cap. VIII, la acción de repetición de impuestos prescribe a los cinco años. También debe tenerse en cuenta lo normado en el artículo 79 de la ley 11.683, en cuanto establece que, si en el término señalado en el artículo 76 no se interpusiera alguno de los recursos autorizados, las resoluciones se tendrán por firmes.

Respecto de las multas y reclamos por repetición de impuestos, también en igual sentido pasarán a ser autoridad de cosa juzgada. Si analizamos la jurisprudencia podemos citar la causa “Porcel de Peralta, Jorge Raúl s/apelación” (TFN, 5/03/92) Id SAJ: FA92100110 la corte puntualiza que “El artículo 79 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.) solo considera pasadas en autoridad de cosa juzgada las resoluciones recaídas en materia de multas y repetición de impuestos, consentidas o no recurridas, considerando firmes aquellas otras que determinen en forma cierta o presuntiva tributos y accesorios cuando no se interpusieron los recursos autorizados en el artículo 78 dentro del plazo que esta norma prevé.

El Dr. Folco y la Dra. Teresa Gomez<sup>13</sup> explican la diferencia entre "cosa juzgada formal" y "cosa juzgada material" y me pareció relevante la aclaración de la misma. En general se habla de cosa juzgada cuando se hace referencia a la irrevocabilidad de los efectos de una sentencia en cuanto, contra ella, no procederá ningún recurso para modificarla. Si bien se

---

<sup>13</sup> Procedimiento Tributario. Ley 11683 Dt. 618/97 9° Ed actualizada y ampliada. Teresa Gomez, Carlos Maria Folco. Pag. 493

sostiene que el efecto de una sentencia es el de "cosa juzgada", sería más procedente referirse a la cualidad de cosa juzgada que se agrega a ella para aumentar su estabilidad. Consideran la importancia ser más precisos en el tema y amplían la denominación en:

a) Cosa juzgada formal: Es aquella decisión que permite revisión posterior. Es decir que determinadas decisiones judiciales tendrán, aún agotada la vía de los recursos, una eficacia meramente transitoria. Se cumplen y son obligatorias tan sólo con relación al proceso en que se han dictado y al estado de cosas que se tuvo en cuenta en el momento de decidir. Pero no obstan a que, en un procedimiento posterior, cambiado el estado de cosas que se tuvo presente al decidir, la cosa juzgada pueda modificarse. En nuestra materia verificamos esta situación cuando el contribuyente tiene la posibilidad de intentar la vía de la repetición.

b) Cosa juzgada material: La cosa juzgada material se produce cuando a la "irrecorribilidad" de la sentencia se agrega la "inmutabilidad" de la decisión. Puede así haber cosa juzgada formal sin cosa juzgada material, pero no a la inversa, porque la cosa juzgada material tiene como presupuesto a la cosa juzgada formal. En lo que hace a la materia tributaria el contribuyente se encontraría en imposibilidad cierta de intentar la vía de la repetición. La importancia del tema analizado no ha escapado a la jurisprudencia del TFN, que en, importante decisorio, sostuvo que: "Si el acto de la AFIP, a través de la cual se rechazó la repetición no ha sido apelado por el contribuyente, posee autoridad de cosa juzgada material tal cual recepta el art. 79 de la ley 11.683, no siendo posible revisar el carácter de renta de fuente argentina omitida autodeclarada por el propio actor... ya que no puede sortearse el obstáculo citado sin derribar el principio de seguridad jurídica de considerable valor.

Mencionan también que la obligatoriedad de aplicar esta teoría ha sido consagrada en añeja jurisprudencia de nuestro máximo tribunal, el cual ha ponderado que el espíritu de la referida disposición es evitar que la diferencia del curso de la prescripción de las acciones del Fisco y del contribuyente, genere desigualdades entre ambos, resultando de aplicación esta norma cualquiera sea el momento en que se establezca el saldo a favor. Ello le ha permitido desechar el planteo del Organismo fiscal en cuanto éste afirmaba de manera dogmática que la aplicación del precepto requiere, en forma ineludible, que las facultades del contribuyente se encuentren prescriptas. La Corte Suprema dejó establecido desde entonces que la compensación rige aun entre obligaciones no prescriptas, concluyendo que si a recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para

convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero, generador de intereses y actualización sobre deudas inexistentes, ello importa una distorsión de las bases éticas del derecho de recaudar". Sobre el particular, el TFN ha considerado que esta disposición imperativa — no facultativa—, constituye un verdadero principio rector de la actividad administrativa en la búsqueda de la verdad material de la situación fiscal verificada y que va de suyo que la referida disposición denota un tratamiento igualitario en la relación Fisco-contribuyente subyacente en la obligación tributaria, siendo su carácter distintivo el de la "imperatividad de oficio", ya que resulta innecesaria la petición por parte del sujeto pasivo de la obligación.<sup>14</sup>

## Teoría del empobrecimiento

La ley 25797 (BO: 17/11/2003) incorpora al artículo 81 de la ley 11683 un requisito para la repetición de impuestos indirectos, al establecer que: “Los impuestos indirectos solo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien, cuando habiendo trasladado acreditarán su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”. La incorporación del texto a la ley 11683 citada en el párrafo precedente receipta la doctrina conocida como “teoría del empobrecimiento”

La llamada “teoría del empobrecimiento”, es decir que el contribuyente de derecho, además de probar el pago en exceso, debe demostrar que le causó un menoscabo patrimonial. Por ello, exige que en los impuestos indirectos (IVA e internos) el contribuyente debe demostrar a la AFIP que no recuperó ese impuesto a través del precio. Lo destacable es que la creación de la mencionada teoría surge de la Corte Suprema de Justicia en su integración en los años 1973-1976 y tiene su origen en la causa “Mellor Goodwin S.A.C.I. y F s/ Impuesto a las Ventas recurso ordinario de apelación”, Corte Suprema de Justicia de la Nación (287:79), fallo del 18 de octubre de 1973.

Atendiendo a lo relevante de sus implicancias, se extractan a continuación parte de los considerandos de la sentencia:

---

<sup>14</sup> Procedimiento Tributario. Ley 11683 Dt. 618/97 9° Ed actualizada y ampliada. Teresa Gomez, Carlos Maria Folco. Pag. 519

“Que, finalmente, la repetición de autos tampoco procede debido a que el accionante no ha acreditado un presupuesto básico de su acción. El derecho de repetición tiene su fundamentación legal en la ley civil y es unánimemente conceptuado como un supuesto particular del enriquecimiento sin causa”. “De la prueba rendida en estos autos no se advierte que la empresa demostrara haber cumplido el elemental recaudo de procedibilidad que implica la acreditación, no solo del aumento o enriquecimiento del patrimonio del obligado a la restitución, sino del correspondiente y proporcional empobrecimiento del actor, que no es inferible en este supuesto del solo hecho de los pagos como en el caso de un particular... La ausencia de empobrecimiento en el accionante o su falta de acreditación y cuantía implican descartar el interés legítimo para accionar en justicia, reclamando la devolución íntegra de las sumas ingresadas por pagos de tributos que se impugnan ... el actor demandante contra la Nación fundado en el enriquecimiento sin causa tiene a su cargo la prueba del enriquecimiento, del empobrecimiento y de la relación causal entre ambos extremos”. “En los autos, la sociedad comercial actora trata de repetir un impuesto que por su naturaleza es trasladable, lo que torna viable el razonamiento que informa soluciones en otros ordenamientos en los cuales solo se autoriza la repetición cuando la empresa reclamante demuestra que no hubo traslación de la carga impositiva, en tanto, si quien demanda por repetición obtiene sentencia favorable y antes trasladó el impuesto al precio de la mercadería vendida, habría cobrado dos veces, por distintas vías, lo cual es contrario a la buena fe, criterio que reposa en una clara regla ético jurídica, conforme a la cual la repetición de un impuesto no puede sino depender de la indispensable prueba del real perjuicio sufrido, por las razones que se han mencionado precedentemente, toda vez que su traslación hacia terceros no depende en definitiva sino de las condiciones del mercado, lo cual, tratándose de indiscutible cuestión de hecho y prueba, debió estar en el caso, a cargo del accionante. “La determinación de las condiciones de la pretensión procesal constituye irrenunciable tarea de los jueces ya que el esclarecimiento del hecho controvertido es el que permite ponderar el interés que se fundamenta y no corresponde sostener que medie enriquecimiento indebido de la acción del Fisco por el simple hecho de acreditar el desembolso del tributo...”. En igual sentido, en la causa “Frigorífico Colón SA c/Provincia de Entre Ríos s/repetición”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 24 de febrero de 1976, la corte señalaba: “2°): Libro Vol 294-1976 página 102 CSJN ... el Tribunal tiene reiteradamente resuelto que, fundándose el derecho de repetición en el

enriquecimiento sin causa, la acción de repetición de impuestos y demás contribuciones fiscales procede si el contribuyente acredita sus presupuestos básicos, el primero de los cuales es el empobrecimiento, que si no se trata de contribuyentes individuales no organizados en forma de empresa no cabe inferior del solo hecho del pago. Va de suyo, desde luego, que es menester acreditar tanto la falta de causa cuanto el enriquecimiento del demandado, el correspondiente empobrecimiento actual del actor, sus cuantías respectivas y el nexo causal entre aquellas circunstancias. No es, al cabo, otra exigencia en materia de carga de la prueba, como viene ordenado expresamente por el artículo 377, segunda parte, del Código CPCCN...”. Esta doctrina fue dejada de lado por la corte a partir de su sentencia recaída en la causa “PASA Petroquímica Argentina SAICF y de M. s/recurso de apelación por denegatoria de repetición”, del 17 de mayo de 1977 Fallos 302:222. Los fundamentos de dicho fallo contienen una encendida defensa de la autonomía del derecho tributario y de las garantías de raigambre constitucional, a las que otorga preeminencia sobre las disposiciones del Código Civil en las que se funda “la doctrina del empobrecimiento”. Se resumen a continuación los fundamentos más relevantes de la sentencia: “Que en materia de repetición de impuestos comprendidos en la ley 11683 (t.o. 1974) este cuerpo legal contiene normas propias que reglan todo lo relativo al ejercicio de ese derecho. No solo el artículo 74 establece como principio general que ‘los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la dirección general...’, sino que el artículo 76 determina especialmente que ‘incumbe al mismo (al actor) demostrar en qué medida el impuesto abonado es excesivo con relación al gravamen que según ley le corresponde pagar...’”.

El poder tributario de que goza el Estado tiene limitaciones, no solo para crear las fuentes de renta sino también para aplicar la ley fiscal. Cuando en uno u otro caso excede a aquellas, el patrimonio del contribuyente puede verse ilegítimamente disminuido por una prestación pecuniaria -espontánea o compulsiva- carente de causa ".Para estos presupuestos, precisamente, la ley acuerda la acción de repetición de pago, mediante la cual el contribuyente pone en movimiento el contralor jurisdiccional tendiente a establecer la legalidad o constitucionalidad del tributo". "Si de alguna forma se privara o restringiera ese derecho y el fisco pudiera retener lo debidamente ingresado a sus arcas, incurriría en un a abierta violación de la Constitución, tan grave como si se apropiara de un bien sin

observar las garantías esenciales que esta establece". "En consecuencia, la sola circunstancia de tener la acción de repetición de impuestos y la de enriquecimiento sin causa un fundamento último común y haber alcanzado la segunda mayor desarrollo en la doctrina y jurisprudencia del derecho civil, no son razones que justifiquen su aplicación a la materia tributaria, como si se tratara de un principio general capaz de influir en las distintas hipótesis contempladas por el legislador, muchas de ellas con marcadas particularidades, como la aquí examinada". "En un fallo dictado el 21 de junio de 1904, esta corte ya dijo: 'La repetición de lo pagado por error en las relaciones de derecho privado, fundada en el principio de que nadie puede enriquecerse a expensas de otro, no es aplicable con la misma amplitud de la ley civil a las relaciones del individuo con el Estado en lo que respecta a impuestos' (Fallos: 99:355)". "... En ese sentido y con particular referencia a la ley 11683 (t.o. 1974), esta corte, en su actual composición 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 este 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 aun la de los directos en que también aquella se opera, pudieran ser impugnadas como contrarias a los principios fundamentales de la Constitución Nacional' ". "Y por eso ha dicho esta corte: 'siempre se ha reconocido interés a personería a los inmediatamente afectados por un impuesto para alegar su inconstitucionalidad sin tomar en cuenta la influencia que aquel puede tener sobre el precio de las cosas, si quien sea el que en definitiva lo abona, extremos ambos sometidos a reglas económicas independientes de las leyes locales... ' ". En ese mismo sentido, en Fallos: 307:374, la corte señalaba: "No procede la defensa opuesta por la provincia demandada, fundada en la omisión de acreditar el empobrecimiento que la actora habría padecido a raíz de los pagos efectuados en concepto de impuesto a los ingresos brutos originado en el desenvolvimiento de su actividad como agente marítimo y prestadora de servicios de estiba". En el fallo 335:2117 *Municipalidad de Monte Cristo (TF 18706-I) c/ DGI s/ M. 282. XLVI. REX 30/10/2012*, según *Repetición de Impuestos - Impuesto Al Valor Agregado - Servicios Públicos Locales - Municipalidades - Jurisprudencia - Corte Suprema* Siendo la actora de la acción de repetición, un municipio -ente estatal con sustento territorial y de carácter público, cuyo patrimonio está destinado íntegramente a los fines

públicos que justifican su existencia-, aun si por hipótesis se participa del criterio de que incluso antes de su consagración legislativa por la ley 25.795 la acreditación del "empobrecimiento" era un recaudo exigible para la procedencia de la repetición de impuestos -como lo estableció el Tribunal en el precedente "Mellor Goodwin" (Fallos: 287:79)- no podría hacerse valer tal exigencia frente a un ente municipal, en tanto la totalidad de sus recursos están destinados por vía del gasto público en beneficio de su población, que sería la que mediante el pago de la respectiva tasa habría soportado la carga del tributo cuya repetición se persigue, por lo que en razón de la naturaleza del sujeto que promovió las actuaciones, se estaría frente a un supuesto en el cual "el empobrecimiento cabe razonablemente inferirlo del solo hecho del pago"<sup>15</sup>.

En el fallo 321:3068 Massalín Particulares S.A. c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ repetición D.G.I. M 495 XXXI 24/11/1998, según repetición de impuestos. Si bien la prueba del empobrecimiento del contribuyente no es un requisito exigible para la procedencia de la acción de repetición, tal doctrina no puede llevarse al extremo de admitir una pretensión que en definitiva reconoce como fundamento la falta de servicio atribuible al Estado por haber incurrido en demora en la publicación de un decreto, cuando dicha conducta estatal no ocasionó un perjuicio patrimonial al demandante (Voto del Dr. Antonio Boggiano).

En el fallo 297:500 1977. Petroquímica Argentina P.A.S.A.. La teoría civil del enriquecimiento sin causa exige presupuestos que no impone la ley 11.683 para la repetición de impuestos. Esta norma establece esencialmente al efecto la prueba del pago y la falta de causa y no ha previsto la acreditación del empobrecimiento del solvens. Así lo prueba que dicha ley confiera acción no sólo al contribuyente, sino también a meros responsables que no son los sujetos de la obligación tributaria.

En el fallo 327:4023 05/10/2004. Nobleza Piccardo S.A.I.C. c/ Estado Nacional s/ Dirección General Impositiva, según recurso ordinario de apelación por impuestos, si bien es cierto que en el escrito de contestación de demanda el Fisco Nacional no opuso al progreso de la acción un concreto y expreso planteo en el sentido de que se había trasladado el tributo

---

<sup>15</sup> Acción y demanda de repetición. Examen de la ley 11683 y reseña de la evolución de la jurisprudencia, Vollmann, Marina Errepar 4/2014

que se impugna a los precios de venta o que no se había probado el "empobrecimiento" de la actora ni un perjuicio patrimonial, ello no puede llevar a concluir sin más ni más que el tratamiento de tales cuestiones constituye un aspecto vedado a la decisión de los jueces. En la causa COOPERATIVA FARMACÉUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA. C. MUNICIPALIDAD DE SAN MIGUEL DE TUCUMÁN S/REPETICIÓN DE PAGO (ORDINARIO) - CS Tucumán, sala laboral y contencioso administrativa 13/5/2011 La "teoría del empobrecimiento" resulta inaplicable en materia de repetición tributaria, dado que la falta de traslación del gravamen no constituye un requisito sine qua non para el reconocimiento del derecho del contribuyente a repetir lo indebidamente pagado en concepto de gravámenes que han sido declarados inconstitucionales, pues en caso contrario se incurriría en una flagrante conculcación de la garantía consagrada por el art. 19 in fine de la CN

La ley 25795 introduce un requisito adicional para la repetición de impuestos al artículo 81 de la ley 11683 al establecer que “Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acreditaran su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”.<sup>16</sup>

## Repetición de retenciones “con carácter de pago único y definitivo”

Según la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones y el Título I de la Ley N° 27.430, el concepto de "puesta a disposición" se refiere al momento en el cual un ingreso se considera generado y, por lo tanto, sujeto a impuestos, los ingresos se consideran puestos a disposición en el momento en que son exigibles, es decir, cuando el beneficiario tiene el derecho de disponer de ellos. El artículo 24 de la mencionada ley establece que corresponda imputar las ganancias de acuerdo con su percepción, se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han

---

<sup>16</sup> Acción y demanda de repetición. Examen de la ley 11683 y reseña de la evolución de la Jurisprudencia. Vollman Marina. Doctrina tributaria Errepar 4/2014

acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma.

Están obligados a actuar como agentes de retención todas aquellas personas físicas o jurídicas que efectúen el pago de las ganancias gravadas a favor del beneficiario del exterior de conformidad con el artículo 102 de la ley, que establece que quien pague retenga e ingrese el importe con carácter de pago único y definitivo.

El tercer párrafo del artículo 1 de la ley del impuesto a las ganancias dispone que las personas no residentes en el país se encuentran alcanzadas por el gravamen con relación a sus ganancias de fuente argentina.

Como puede apreciarse existe dificultad o imposibilidad por parte de la AFIP de verificar, fiscalizar y ejercer acciones de cobro con relación al sujeto pasivo domiciliado fuera del país por sus ganancias de fuente argentina. De ahí el régimen de retención en la fuente por parte de los sujetos pagadores de las rentas. La ley en su artículo 5 consagra el principio de la fuente o territorialidad como criterio de atribución de la materia imponible en el impuesto.

En función a lo mencionado con antelación la ley establece quien son sujetos pasibles de retención, define beneficiario del exterior en el artículo 102 de la ley, mencionando que son las personas físicas o jurídicas (sociedades comerciales y civiles, asociaciones y fundaciones) que reciban sus ganancias en alguna de las siguientes formas:

1. Directamente en el exterior.
2. Directamente en el país, cuando no acrediten residencia permanente en el mismo.
3. Indirectamente en el país, por medio de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandato, cuando no acrediten residencia permanente en él.

En este contexto, serán considerados beneficiarios del exterior las personas físicas que tuviesen fuera de la República el asiento principal de su residencia y de sus negocios y a las personas jurídicas que tuviesen su domicilio legal en el exterior.

En el título V de la Ley de impuestos a las ganancias se establece el momento en que se efectúa la retención, la misma deberá efectuarse en el momento en que se configure el pago de los beneficios, entendiendo por pago al primer momento en que se verifique cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cobro o pago en efectivo o en especie.

2. Acreditación en cuenta del titular.
3. Reinversión, acumulación, capitalización o puesta en reserva de los fondos.
4. Disposición de las sumas en cualquier otra forma.

La retención practicada al beneficiario del exterior, reviste para la Ley el carácter de pago único y definitivo, es decir, que libera a éste totalmente de su obligación fiscal.

En el dictamen DATJ 21/1985 que se refiere a las retenciones practicadas en exceso, el Fisco sostiene que podrán ser repetidas por el sujeto que sufrió patrimonialmente el pago sin causa, salvo que el agente de retención acredite que restituyó al beneficiario del exterior lo detraído erróneamente. En este supuesto, la acción de repetición la deberá efectuar el agente de retención.

Existe un antecedente en el que se discutió si el pago se había configurado o no.

En el fallo 237:739 causa J. y E. Atkinson Limitada S. A. Ind. y Com. contra el Fisco Nacional s./ devolución de la suma de \$ 101.212,50 m/n, referido al impuesto a los réditos retenido e ingresado sobre regalías devengadas por una sociedad del exterior, la situación fue que dichas regalías fueron contablemente registradas trimestralmente pero no hubo giro de divisas.

Cabe destacar que en el caso, la cuestión controvertida fue el alcance de la expresión “retenciones con carácter de pago único y definitivo”, y no, en cambio, si el devengamiento configuraba o no pago, la particularidad del caso es que posteriormente tales regalías quedaron sin efecto por un acuerdo entre las partes interesadas.

Como consecuencia dicha registración fue dejada sin efecto por acuerdo de partes, reduciendo el monto de las regalías que debía abonar la firma a la suma de \$ 100 m/n. Con tal motivo la actora entendió que el impuesto retenido lo había sido indebidamente y reclamó su devolución al Fisco, quien se negó a ella por estimar que conforme al art. 57 de la ley 12.965, las retenciones efectuadas tenían carácter de pago definitivo.

En respuesta a la negativa del fisco, la parte actora sostuvo que ello no era exacto y que lo que la ley dice es que el impuesto que se pague por los réditos, abonados a sociedades de capital exterior, reviste el carácter de definitivo. Explicó que si en la realidad económica no hay rédito, no puede haber gravamen (arts. 12 y 13 de la ley 11.683 T.O.) y sostuvo que a raíz de la modificación del acuerdo no hubo rédito para la sociedad del exterior, en cambio, sí lo hubo para la accionante, quien pagó el impuesto correspondiente al haberse revertido el gasto. Destacó que si se aceptara el criterio del Fisco se produciría una doble tributación

del mismo rédito, porque se estaría gravando la parte de la acreditación al exterior dejada sin efecto y por otra parte se volvería a gravar esta utilidad en cabeza de la sociedad, ya que al anularse esa obligación, su importe queda formando parte de los beneficios sociales. La actora fundamentó su pretensión de repetición sosteniendo que las leyes tributarias deben interpretarse de acuerdo con la realidad de los hechos y que cuando la ley de impuesto a los réditos establece que las retenciones e ingresos por regalías devengadas, revisten "carácter definitivo", sólo quiere significar que el contribuyente ha cumplido sus obligaciones fiscales, pero no crea con ello la obligatoriedad e irrevocabilidad del pago efectuado.

La actora había celebrado con la firma J. y E. Atkinson Ltda. de Londres, un acuerdo en virtud del cual debía abonar una regalía del 10 % sobre las ventas efectuadas de los productos de su marca, regalía que debía ser pagada a fin de cada año. Por razones administrativas internas, y a fin de poder llevar una información periódica dentro de cada ejercicio del importe que correspondía pagar, la empresa efectuaba acreditaciones trimestrales de dichas regalías, pero las acreditaciones registradas en su contabilidad no fueron ni giradas ni puestas a disposición a la firma del exterior en atención a que se había modificado el convenio entre las dos empresas.

La Corte valoró que según las pericias realizadas, el convenio en virtud del cual las regalías fueron dejadas sin efecto, "fue sincero" y que su objetivo había sido descargar a la sociedad actora del pago de las "regalías" del año 1946, a fin de evitar el quebranto comercial que ese pago le hubiera acarreado y que hubiera significado cerrar su ejercicio de ese año con una pérdida significativa. De ahí que el impuesto a las ganancias ingresado como una retención sobre las regalías retenidas era un pago sin causa.

La Corte suprema sostuvo que no habiendo pagado las "regalías" en virtud de un convenio posterior que las dejó sin efecto, su importe fue incorporado a las ganancias de la sociedad demandante, para quedar sujeto al pago anual del impuesto a los réditos a su cargo, y que el impuesto del 20 % sobre las "regalías" de la referencia había quedado sin causa y procedía su repetición, que por la realidad de los hechos ha correspondido aplicar la ley impositiva para dar al caso su justa solución. Así lo autorizan las normas interpretativas de las leyes tributarias que se dan en los arts. 12 y 13 de la ley 11.683 (hoy arts. 1 y 2 de la ley 11683 -t.o. por Dec. 821/98 y mod.). Como lo indica el segundo de estos textos: "para

determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes".

## Repetición de Importes incluidos en planes de facilidades de pago

El último párrafo del artículo 82 de la Ley 11.683 establece que debe existir completa o íntegra satisfacción de pago del impuesto determinado por el organismo recaudador para solicitar la acción. Con esta afirmación podemos asumir que es necesario a efectos de solicitar la repetición de obligaciones incluidas en planes de facilidades de pago, hasta su finalización.

Si la deuda no tiene origen en una determinación de oficio, se pueden solicitar a medida que transcurre el plazo del plan, las diferentes cuotas que han sido pagadas.

Hay que tener en cuenta cuando se adherirse al plan, que él mismo no contenga una cláusula/artículo de renuncia a la acción y al derecho de la repetición, porque de ser así, no podrá efectuarse la repetición o si se efectúa, la misma será denegada por el Fisco. La Corte lo expresa en el Fallo del 1/10/91, Medefin SA Compañía Financiera c/DGI s/repetición Id SAIJ: FA91000432. En cambio, si el régimen de plan de facilidad de pago no contempla la renuncia a cuestionar el pago, es posible luego iniciar la repetición de las sumas abonadas en el plan. Es por ello que la Cam Nac. Contenciosa Adm IV, 18/12/2014, fallo Cubero Alberto Martín c/DGI admitió la repetición de un importe que había sido incluido en un plan de Facilidades de Pago en los términos de la Resolución General 2085. Considero decisivo el principio jurídico según el cual la renuncia de derecho a título gratuito no se presume y la interpretación de los actos que induzca a probarla debe ser restrictiva, ya que el acogimiento a un plan de pago en cuotas no constituye ni puede ser interpretado como una renuncia del derecho del contribuyente al ejercicio de la acción de repetición, sobre todo cuando la norma aplicable “no exigía al contribuyente efectuar una reserva o constancia de disconformidad”.

## Prescripción de la acción de repetición.

El límite temporal para iniciar la acción está dado por la prescripción conforme al artículo 63 de la mencionada Ley 11.683, sin perjuicio de ello la acción queda expedita desde la fecha de pago.

La acción de repetición prescribe en todos los casos en el término de 5 años, sin hacer distinción entre contribuyentes inscriptos o no.

El artículo 61 de la ley 11683 establece el momento en que comienza a contarse el plazo de prescripción de la acción de repetición, distinguiendo entre:

- a) La repetición de pagos o ingresos efectuados a cuenta del impuesto antes de su vencimiento (anticipos, retenciones, etc.), en cuyo caso el término de prescripción comienza a partir del 1 de enero siguiente al vencimiento del período fiscal de dicho impuesto;
- b) la repetición de pagos o ingresos efectuados con relación a un período fiscal vencido; en este supuesto, el término de prescripción corre a partir del 1 de enero siguiente a la fecha de realización de cada pago o ingreso, en forma independiente para cada uno de ellos.

Cuando la repetición comprendiera pagos o ingresos efectuados por un mismo período fiscal, antes y después de su vencimiento, la prescripción comenzará a correr independientemente para cada uno de ellos.

Cabe mencionar que la solicitud de la acción de repetición normada en el artículo 81 de la ley 11683 rehabilita las acciones del Fisco para exigir el pago de las obligaciones tributarias prescriptas. De la misma manera, cuando a partir de la realización de una verificación fiscal se determinará la existencia de pagos en exceso por parte del contribuyente, la norma obliga al Fisco a compensar automáticamente dichos saldos acreedores con las deudas tributarias del mismo, aun cuando la acción de repetición correspondiente a dichos saldos acreedores estuviera prescripta.

Podemos citar el fallo de la CSJN 10/03/1961 PIROLO DE CAPURRO, LUCIA M. Y OTROS Fallos: 249:256 , en la que para su resolución la corte aplica el Código Civil. “El Máximo Tribunal nacional ha fijado el criterio en cuanto al modo de contar los términos en el derecho fiscal en el fallo "Pirolo de Capurro, Lucía Mercedes y o. c. Fisco Nacional (D.G.I.) s. Repetición", donde afirmó que no importa innovar en dicha materia el fijar que el término de la prescripción de la acción para repetir comience a correr desde el primero de enero siguiente al año en que venció el período fiscal en que se efectuó el pago, porque, aun cuando obviamente modificadorio en cuanto al comienzo del curso del plazo, no lo es igualmente en lo que hace al modo de calcularlo, punto sobre el que, al guardar silencio, da

lugar a que, conforme al artículo 12, rige necesariamente el apartado 2 del artículo 25 del Código Civil que contempla el problema específico. Ese criterio fue mantenido hasta nuestros días y aparece reforzado por jurisprudencia que sostiene que la indicación del punto de partida de los plazos de prescripción de impuestos locales no se opone -atento a la naturaleza de la obligación y el inicio del año fiscal- a la supremacía que el artículo 31 de la Constitución nacional confiere a las leyes de la Nación”<sup>17</sup>

### Suspensión de la prescripción

A los fines de precisar el concepto de suspensión del término de la prescripción, debemos recurrir al Código Civil que en su artículo 3983 establece que "el efecto de la suspensión es utilizar para la prescripción, el tiempo por el cual ella ha durado, pero aprovecha no sólo el tiempo posterior a la cesación de la suspensión, sino también, el tiempo anterior en que ella se produjo".

De lo expresado en el párrafo anterior, podemos definir a la suspensión como un detenimiento en el cómputo de los términos de la prescripción, utilizando no sólo el lapso transcurrido con posterioridad a la cesación de la suspensión, sino también el tiempo anterior a ella.

La ley de Procedimiento, en su artículo 65, se refiere a las causas por las cuales opera la suspensión de las acciones y poderes del Fisco para exigir el pago de los tributos y multas, estableciendo que la misma se producirá durante el lapso de un año en los siguientes supuestos:

a) Ante la intimación de pago de una obligación tributaria determinada, entendiendo por tal una resolución administrativa que intime el pago de impuestos determinados de oficio en forma cierta o presuntiva. Respecto del momento a partir del cual debe considerarse suspendido el término de la prescripción, consideramos que es a partir del acto de notificación de la intimación al contribuyente o responsable.

---

<sup>17</sup> <http://www.saij.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-obligatoriedad-precedente-derecho-tributario-interpretacion-ley-impuesto-inmobiliario-prescripcion>, SUMARIO DE FALLO 30 de Junio de 2004

Id SAIJ: SUJ0032085

Si la intimación de pago es apelada al Tribunal Fiscal de la Nación, la suspensión del término de la prescripción se prórroga hasta 90 días después de notificada la sentencia del mismo que declare su incompetencia, determine el tributo o apruebe la liquidación practicada.

La norma agrega que la intimación al deudor principal también suspende el curso de la prescripción respectiva a los responsables solidarios.

b) Ante una resolución condenatoria por la que se aplique multa desde la fecha de la notificación de tal decisión. Si el responsable apela el acto administrativo ante el Tribunal Fiscal, el término de la prescripción se contará desde la fecha de la resolución recurrida hasta 90 días después de notificada la sentencia.

c) Cuando se promueva una acción penal y hasta que quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva. La mencionada norma se refiere al artículo 16 de la ley 23771 del anterior régimen penal tributario.

d) En el caso particular del régimen especial de fiscalización establecido por la ley 23905, denominado comúnmente bloqueo fiscal, la suspensión opera desde el momento de la notificación de la vista de la determinación de oficio y se extenderá mientras dure el procedimiento administrativo, contencioso administrativo y/o judicial, lo que constituye un plazo mucho mayor que en el régimen general.

Por último, cabe mencionar que el plazo de la suspensión de la prescripción se amplía a 2 años en el caso de los contribuyentes que sean inversionistas en empresas promovidas, operando la misma desde la intimación de pago del impuesto determinado a la empresa titular del beneficio. Entendemos que este supuesto suspensivo se refiere sólo a los impuestos alcanzados por el régimen promocional y no respecto de los demás tributos de los mencionados contribuyentes.

### Interrupción de la Prescripción

La diferencia sustancial con la suspensión radica en el hecho de que, mientras en esta última se adiciona el tiempo transcurrido antes y después de la suspensión, en la interrupción se borra todo el período de tiempo transcurrido con anterioridad y obliga a que transcurra un nuevo período de tiempo para que opere la prescripción. Así, el Código Civil la define diciendo que, “interrumpida la prescripción, queda como no sucedida la posesión

que le ha precedido y la prescripción no puede adquirirse sino en virtud de una nueva posesión (art. 3998, CC)”.

La ley 11683 establece las causales en las cuales opera la interrupción de la prescripción para determinar y exigir el pago de los impuestos en su artículo 67, entendiendo la jurisprudencia el carácter taxativo de estos supuestos.

Dichas causales son:

- a) reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva por parte del contribuyente;
- b) renuncia al término corrido de la prescripción en curso;
- c) juicio de ejecución fiscal iniciado contra el sujeto pasivo, promovida con el objeto de hacer efectivo el cobro de impuestos determinados en una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, o intimación o resolución administrativa debidamente notificada y no recurrida por el contribuyente, o cualquier acto judicial tendiente al cobro de lo adeudado.

Con relación a los supuestos mencionados en a) y b), el nuevo término de prescripción se contará a partir del 1 de enero del año siguiente al que ocurran las circunstancias mencionadas en ellos. Respecto del apartado c) y ante el silencio de nuestra ley, la opinión de destacada doctrina en cuanto a que, una vez finalizado el término comprendido entre la iniciación del juicio y el dictado de la sentencia, resultan aplicables con carácter supletorio las normas contenidas en el Código Civil (a título de ejemplo: sentencia, apelación, caducidad de la instancia, etc.).

Por su parte, las causales de la interrupción de la prescripción para aplicar y hacer efectivas las sanciones son establecidas en el artículo 68 de la ley de procedimiento tributario, siendo ellas las siguientes:

- a) Cuando se cometan nuevas infracciones; las mismas infracciones de la misma índole, interrumpen la prescripción de la acción tendiente a reprimir las anteriores". Con relación al momento a partir del cual opera la interrupción, entendemos que la nueva infracción debe tener carácter de cosa juzgada para que surja el efecto interruptivo; sin embargo, una vez aplicada y firme, los efectos interruptivos se retrotraen a la comisión del nuevo hecho infraccional, de acuerdo con lo prescripto por la propia norma al decir que "...el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1 de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho u omisión punible".
- b) Por el modo previsto en el artículo 3º de la ley 11585; este artículo prescribe que "en las causas por infracciones a la ley de impuestos los actos de procedimiento judicial

interrumpen el término de prescripción de la acción y de la pena". Es decir que no se encuentran comprendidos en este caso los actos administrativos realizados ante el Fisco y ante el Tribunal Fiscal de la Nación, ya que la norma referida alcanza a los actos de procedimiento judicial.

Cabe agregar que, de acuerdo con lo normado en el artículo 69 de la ley 11683, la prescripción de la acción de repetición se interrumpe cuando el contribuyente o responsable interpone:

- a) El reclamo administrativo de repetición.
- b) La demanda de repetición ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia Nacional.
  - 1) sea rechazado el reclamo administrativo previo, ya sea en forma expresa o tácita, por haber transcurrido tres meses sin que recaiga resolución en el mismo;
  - 2) haya recaído resolución desfavorable en el recurso de reconsideración presentado contra la resolución denegatoria del reclamo o por haber transcurrido el plazo establecido legalmente para resolverlo; o
  - 3) la repetición sea originada en sumas ingresadas en concepto de impuestos a requerimiento del Fisco. En la situación planteada en este acápite, el plazo del nuevo término de prescripción comenzará a contarse a partir del 1 de enero siguiente al año en que venza el término dentro del cual deba dictarse sentencia.

### Jurisprudencia sobre Prescripción

“Causa: CHEVRON ARGENTINA SRL C. EN - AFIP - DGI - RES. 98/2009 S/DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA - CSJN, 19/5/2015, PET 2015 (julio-566), 17/7/2015, PET 2015 (julio-566), 10; IMP 2015-8, 10/8/2015, IMP. 2015-8-147, IMP 2015-9, 9/9/2015, IMP. 2015-9-209. Una sociedad de responsabilidad limitada solicitó la devolución de créditos fiscales relativos al impuesto al valor agregado. La AFIP hizo lugar al pedido, sin fijar fecha de pago. Transcurridos 6 años, el organismo recaudador notificó a la reclamante la prescripción quinquenal de la acción, en los términos del art. 56, último párrafo, de la ley 11.683 (t.o. 1998, posterior al reconocimiento del crédito). Se demandó la revocación del acto administrativo, que fue rechazado en ambas instancias. Interpuesto recurso ordinario, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró desierto el remedio procesal. Ante la existencia de una disposición específica en la ley 11.683, el art. 56, que contempla el plazo

de prescripción de la obligación de devolución de créditos fiscales, no se puede considerar que exista un vacío normativo que justifique acudir a las normas del derecho común —el art. 4023 del Cód. Civil— a fin de resolver el tema.

Causa: BANCO COLUMBIA S.A. C. DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO - CNFed. Conte. Adm., sala I, 11/7/2017. LL Online El Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar a la excepción opuesta por el contribuyente y declaró prescriptas las facultades del fisco para determinar y exigir el impuesto a las ganancias. Deducido recurso de apelación, la Cámara lo admitió y decidió revocar la sentencia cuestionada. La excepción de prescripción opuesta contra la determinación de oficio del impuesto a las ganancias debe ser rechazada, pues teniendo en cuenta la suspensión por el término de un año dispuesta por el art. 44 de la ley 26.476, la suspensión por el término de 120 días hábiles administrativos prevista en el artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley 11.683 y la causal de suspensión por el término de un año dispuesta en el art. 17 de la ley 26.860, el plazo de prescripción no se encontraba cumplido, al dictarse la resolución determinativa.

Causa: ALBOCAR SRL TF 39988-I C. DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMOS EXTERNOS - CNFed. Conte. Adm., sala III, 18/5/2017. LL Online El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió admitir la excepción de prescripción opuesta por un contribuyente contra la resolución determinativa del impuesto a las ganancias, en concepto de salidas no documentadas. El organismo recaudador apeló la decisión, indicando que sí se encontraba prescripta la acción para exigir el ingreso del tributo, pero nada impedía determinar de oficio el impuesto, máxime cuando había sido pedido a requerimiento del fiscal en el marco de un proceso penal tributario. La Cámara confirmó la sentencia en lo principal. Cuando el art. 56 de la ley 11.683 establece que prescriben las acciones y poderes del fisco para "determinar y exigir" no quiere significar que hay dos plazos distintos, uno para la determinación y otro para el cobro, sino que alude a un plazo único para fijar el monto de los cargos y exigir su pago.

Causa: JAMES SMART S.A. (TF 36439-I) C. DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO - CNFed. Conte. Adm., sala III, 16/2/2017. LL Online El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió hacer lugar la excepción de prescripción opuesta por el contribuyente, sin analizar el modo de cómputo del plazo de 120 días que establece el artículo incorporado a continuación del art. 65 de la ley 11.683

como causal de suspensión. Deducido recurso de apelación, la Cámara revocó la decisión. Teniendo en cuenta que la notificación de la vista tuvo lugar dentro de los 180 días corridos anteriores a la fecha en que la prescripción operaba, el artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley 11.683 resulta aplicable y, por ende — contrariamente a lo expresado por el Tribunal Fiscal— no resultaba inoficioso, sino necesario, un pronunciamiento acerca del modo en que debe ser contado el plazo de 120 días de suspensión del curso de la prescripción —si en días corridos, como postula la contribuyente, o en días hábiles, como entiende el Fisco—, con carácter previo a admitir o rechazar la excepción de prescripción.

Causa: LOGÍSTICA SANTA ROSA SA S/RECURSO DE APELACIÓN - IMPUESTO A LAS GANANCIAS E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - TFN, sala B, 2/5/2017. LL Online Una sociedad contribuyente interpuso excepción de prescripción contra las resoluciones determinativas del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado, con sustento en la nulidad de la renuncia al término de la prescripción efectuada por su representante por carecer de poder especial para ello. El Tribunal Fiscal de la Nación rechazó la defensa opuesta, confirmó el ajuste fiscal y dispuso reencuadrar la sanción aplicada en la figura culposa. El planteo de prescripción de una sociedad contribuyente, fundado en la nulidad de la renuncia al término de la prescripción efectuada por su representante, debe ser rechazada, pues se encuentra acreditado que aquél se encontraba facultado para realizar la renuncia, pues en el estatuto social quedó establecido que el presidente del directorio, quien además es accionista mayoritario de la sociedad que cuenta con dos socios, cuenta con facultades suficientes para ello.

Causa: EISENBERG, DANIEL S/APELACIÓN - BIENES PERSONALES - TFN, sala A, 5/4/2017. LL Online Un contribuyente interpuso recurso de apelación contra la resolución del fisco mediante la cual se determinó de oficio el impuesto a las ganancias. Opuso la excepción de prescripción. El Tribunal Fiscal de la Nación rechazó la defensa. De conformidad con la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en "AFIP-DGI c. Paredes Cereales Sociedad Anónima", 15/10/2015, AR/JUR/69408/2015—, las normas legales —en el caso, las leyes 26.476 y 26.860— estipulan la suspensión con carácter general del curso de la prescripción, lo que significa que opera con respecto a la universalidad de contribuyentes y responsables, con independencia u abstracción de su acogimiento a los regímenes de normalización tributaria.

Causa: EDITORIAL PERFIL SA C. ADMINISTRACIÓN FED. DE INGRESOS PÚBLICOS Y OTRO - CFed. Seguridad Social, sala III, 9/8/2005. LL 2006-C-394 El plazo de prescripción de las acciones por cobro de aportes y contribuciones de la Seguridad Social, previsto en el art. 16 de la ley 14.236 (Adla, XIII-A-164), debe computarse desde el dictado de la sentencia laboral que reconoció la falta de registración del trabajador durante el período fiscal reclamado, pues el ocultamiento de la relación laboral impidió al Fisco reclamar el crédito fiscal con anterioridad, resultando aplicable la dispensa de prescripción establecida en el art. 3980 del Cód. Civil (Del voto de la mayoría). La falta de registración del trabajador durante los períodos en los cuales se devengó la deuda previsional reclamada no constituye una situación de imposibilidad de hecho que torne aplicable, respecto de la acción por cobro de aportes, la dispensa de prescripción establecida en el art. 3980 del Cód. Civil, ya que el Fisco pudo haber promovido el reclamo oportunamente, en ejercicio de sus facultades de fiscalización y verificación. (Del voto en disidencia parcial del Dr. Fasciolo).

Causa: INSTITUTO NACIONAL DE SERVICIOS SOCIALES PARA JUBILADOS Y PENSIONADOS C. ADMINISTRACIÓN FED. DE INGRESOS PÚBLICOS - CFed. Seguridad Social, sala II, 25/10/2004. LL Online Corresponde declarar la prescripción de la acción de la Administración Fed. de Ingresos Públicos para reclamar a la actora diferencias por aportes y contribuciones previsionales más allá de los diez años previstos normativamente, toda vez que la dispensa contenida en el art. 3980 del Cód. Civil es de aplicación excepcional y de proyección restrictiva, por lo que no resulta viable en el caso habida cuenta de las amplias facultades de inspección y control con que cuenta el organismo recaudador (Del voto en disidencia del Dr. Poclava Lafuente).

Causa: VALLE DE LAS LEÑAS SA C. DIRECCIÓN GRAL. IMPOSITIVA - CNFed. Cont. Adm., sala V, 1/8/2005. LL 2006-A-588 El plazo de prescripción de la acción de cobro del Fisco Nacional respecto de un contribuyente concursado debe regirse por la ley 11.683 (t.o. 1998) (Adla, LVIII-C, 2969) y no por el art. 56 de la ley 24.522 (Adla, LV-D, 4381), pues el proceso 466 tributario no queda afectado por la fuerza atractiva de los juicios universales previstos en la ley de concursos y quiebras, ya que de lo contrario las normas tendientes a regular relaciones de derecho privado avasallarían el régimen instaurado para el ejercicio de las acciones y poderes fiscales para determinar impuestos y aplicar multas.

Causa: LA HOLANDO SUDAMERICANA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A. C. DIRECCIÓN GRAL. DE ADUANA - CNFed. Cont. Adm., sala IV, 30/6/2006. LL Online La prescripción

prevista en el art. 56 de la ley 24.522 para el concursado no puede ser opuesta por cualquiera de los deudores solidarios ya que se trata de un beneficio personal, por lo que debe rechazarse el planteo de la aseguradora referido a la falta de verificación del crédito fiscal surgido por el incumplimiento del régimen de importación temporaria —art. 970 del Cód. Aduanero— en el concurso del importador, máxime que el artículo citado sólo contiene efectos en el caso que el concurso preventivo culmine con un acuerdo homologado, y por lo tanto inaplicable a la quiebra.

Causa: DIRECCIÓN GRAL. IMPOSITIVA C. FLECAMET SA - CS, 5/8/2003 Cabe dejar sin efecto la sentencia del juez de grado que al considerar aplicable el plazo de prescripción decenal previsto para las empresas que gozan de beneficios promocionales, mandó llevar adelante la ejecución fiscal promovida por la AFIP, pues el tributo cuyo cobro se persigue no tiene su causa en un incumplimiento del régimen promocional al que adhiriera la demandada sino que se trata de una suma que nunca pudo ser introducida en dicho régimen, desde que el reclamo se finca en la liberación impropia de saldos de impuesto, resultando así aplicable el plazo de prescripción de cinco años contemplado en los arts. 56 inc. a) y 57 de la ley 11.683 (del dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo).

Causa: FISCO NACIONAL (DGI) C. INDURBA SACIIFI S/EJECUCIÓN FISCAL - CS, 9/11/2000 Si bien las decisiones recaídas en juicios ejecutivos no son sentencias definitivas a los fines del recurso previsto en el art. 14 de la ley 48, cabe hacer excepción si el juez de la ejecución hizo lugar a una defensa de prescripción, pues todo intento ulterior del Fisco para obtener el cobro del mismo concepto podrá ser repelido en virtud de lo resuelto (Del dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo). El régimen de prescripción para el cobro de intereses correspondientes a un tributo incorrectamente diferido —en el caso, la empresa promovida había agotado la integración de la totalidad del capital sujeto al beneficio de diferimiento impositivo— debe regirse por la ley 11.683. (Del dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo). Corresponde dejar sin efecto la sentencia del juez de la ejecución fiscal que declaró prescripta la obligación reclamada por el Fisco, en tanto ésta prescribe a los 10 años en los términos de la ley 21.608 sin que pueda aplicarse el plazo de 5 años previsto por la ley 20.560 ya que al momento del nacimiento del crédito había sido derogada, no existiendo derecho adquirido al mantenimiento del plazo de prescripción establecido por ella (Del voto en disidencia del Dr. Bossert).

Causa: BATISTA, MARÍA B. AMITRANO VDA. DE Y OTROS S/RECURSO DE APELACIÓN - IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - TFN, sala D, 23/6/1999 Del análisis del art. 59 de la ley 11.683 (t.o. en 1978) y art. 53 del decreto reglamentario se desprende que para el caso de contribuyentes que no se encuentren inscriptos ante la DGI el plazo de prescripción —de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos— será de diez años, salvo el supuesto en que exista interdependencia entre las liquidaciones de diferentes gravámenes y el contribuyente se halle inscripto en alguno de ellos. Tal interdependencia no se configura entre la liquidación del impuesto a las ganancias con la correspondiente al impuesto al valor agregado, ya que ambos gravámenes tienen diferente hecho imponible, lo que impide toda relación de dependencia o subordinación entre ellos.

Causa: SAICO SA S/RECURSO DE APELACIÓN-IVA - TFN, sala C, 1/12/1997 No es procedente la defensa de prescripción opuesta por la apelante en virtud de haberse acogido a los regímenes de moratoria estatuidos por las leyes 22.681 y 23.029 por aplicación de lo dispuesto por el art. 10 de la ley 22.681 y 11 de la ley 23.029. El art. 49 de la ley 23.495 pone fin a las dudas emergentes de los regímenes de moratoria dictados con anterioridad a ella, ya que de él surge que la suspensión de la prescripción alcanza a todos los contribuyentes, independientemente de que hayan optado o no por el régimen de normalización tributaria que dicha norma contempla.

Causa: ALFADER SRL - TFN, sala B, 8/5/1997 Si bien el Fisco no puede exigir un impuesto en relación a un año prescripto (art. 53 del dec. regl. de la ley 11.683) puede, en cambio, proyectar aquellos resultados en un período no prescripto mediante la modificación de un concepto que se encuentra vinculado directa, lógica y temporalmente con el hecho verificado (ej. amortizaciones) o incluso rectificar la declaración jurada de un año no prescripto cuando se hacen incidir en los mismos ajustes de las de años prescriptos corregidos sucesivamente hasta su exteriorización en aquella rectificación. No debe confundirse el instituto de la prescripción que afecta a las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir impuestos con la facultad de verificar "que se extiende más allá de aquel período". Esta facultad, consagrada en el art. 40 de la ley 11.683 puede ejercerse por el fisco durante todo el plazo por el que los contribuyentes y responsables se encuentran obligados a conservar los comprobantes y documentos que acrediten las operaciones

vinculadas a la materia imponible (art. 48 del decreto reglamentario), y permite investigar los hechos cuyas consecuencias se descargan en años posteriores, no prescriptos.

Causa: CRAMACO SA C. RECURSO DE APELACIÓN-IMPUESTO A LAS GANANCIAS - TFN, sala A, 9/11/1999 Considerando lo establecido por el art. 8º inc. c) de la ley 11.683 — t.o. 1998— el plazo de prescripción de las acciones y poderes del Fisco, en el caso de los agentes de retención comienza a correr el 1 de enero siguiente al año en que venció el plazo de quince días —a que se refiere la citada norma— en que la retención se practicó o debió practicarse.

Causa: ZANELLA SAN LUIS SAIC (TF 14756-I) C. DGI - CNFed. Cont. Adm., sala I, 7/12/1999

La competencia de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal para resolver los recursos interpuestos contra el pronunciamiento del organismo jurisdiccional en el marco del procedimiento instituido en la ley 11.683, no se discute en la causa, ni tampoco se encuentra en tela de juicio si el fuero concursal cuenta con facultades de revisión de la validez de una determinación tributaria que hubiera quedado firme en sede administrativa. De lo que se trata en el presente caso, es de determinar si la cuestión sometida a conocimiento de la sala ha devenido abstracta a partir de la declaración de prescripción de la pretensión vericatoria del Fisco Nacional ocurrida en sede del concurso. En materia de prescripción de las acciones del Fisco para hacer efectivos sus créditos, la pretendida preeminencia de las normas contenidas en la ley 11.683 sobre lo dispuesto por el art. 56, 6º párr. de la ley 24.522, conforme lo entiende el Fisco Nacional, no se sostiene en disposición alguna que así lo estipule y, por el contrario, la última norma establece —sin efectuar distinciones— que transcurrido el plazo de dos años prescriben las acciones del acreedor, tanto respecto de los otros acreedores como del concursado, o terceros vinculados, salvo que el plazo de prescripción sea menor. En tal sentido, frente a la existencia de una norma específica y posterior —llamada a regular la situación particular sin distinciones—, que ciertamente desplaza el régimen genérico de prescripción de las acciones y poderes fiscales establecidos en la ley 11.683, carece de relevancia jurídica distinguir acerca de que el crédito del acreedor se compone eventualmente del impuesto, accesorios y multa, habida cuenta que el precepto aludido hace genérica referencia a las acciones del acreedor. La cuestión planteada por la actora como "hecho nuevo" traduce, en concreto, una pretensión dirigida a que se declare la prescripción abreviada instaurada

por la ley 24.522 —de Concursos y Quiebras—, lo que conduce a que el Tribunal pondere tal requerimiento a la luz de la eventual subsistencia y aplicación de las normas que, sobre tal presupuesto extintivo, y en relación a las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos, se encuentran en la ley específica que rige la materia fiscal. En tales condiciones, cuadra puntualizar que, más allá del nomen iuris que corresponda asignar a la pretensión así articulada por la recurrente, en tanto sostuvo que la presente causa se ha transformado en abstracta en función de lo resuelto por el Juez Comercial a cargo del Concurso, lo cierto es que aquélla se exhibe como la articulación de una nueva defensa —prescripción— que no se encontraba sometida a conocimiento del tribunal con motivo del recurso interpuesto. (Del voto en minoría del Dr. Licht). La resolución firme del juez del concurso que involucra a la recurrente, y que da cuenta que se ha hecho lugar a la excepción de opuesta por la concursada, debe ser entendida respecto a la pretensión verificatoria deducida por el Fisco Nacional, tendiente al reconocimiento de una prescripción acreencia en concepto de capital y actualización por impuesto interno Rubro Vehículos, Automóviles y Motores, con el privilegio general y quirografario, respectivamente. En esta decisión, prescindió de pronunciarse —con acertado criterio— acerca de si, en el caso, correspondía estar a la prescripción abreviada establecida en el segundo párrafo del art. 56 de la ley 24.522, con arreglo al cual vencido ese plazo prescriben las acciones del acreedor, tanto respecto de los otros acreedores, como el concursado, o terceros vinculados al acuerdo, salvo que el plazo de la prescripción sea menor (Del voto en minoría del Dr. Licht). Del juego armónico de los arts. 56, 21 y 32 de la ley concursal, surge nítidamente que el fuero de atracción opera respecto de demandas de contenido patrimonial deducibles contra el concursado lo que evidencia que, tratándose de pretensiones de percepción de deudas por impuestos (que, en principio, serían las que surgen de declaraciones juradas presentadas por el propio contribuyente —cfr. arts. 20 y 21 de la ley fiscal—), el Fisco Nacional deberá concurrir con el universo de los otros acreedores, resultando de plena aplicación la normativa de la ley 24.144 y que, igual tratamiento corresponde discernir con relación al cobro de los gravámenes liquidados a raíz de una determinación de oficio que se encuentre firme; o de multas consentidas (Del voto en minoría del Dr. Licht). Cuando la determinación de oficio ha sido objeto de recurso ante el TFN, y toda vez que no se trata de un juicio de contenido patrimonial contra el concursado, rigen en plenitud las disposiciones específicas de la ley 11.683. Entre ellas cabe mencionar aquella que impide

al Fisco el libramiento de la boleta de deuda sino hasta los treinta días desde la notificación de la sentencia (del TFN) o desde la notificación de la resolución que apruebe la liquidación practicada (art. 176, ley 11.683, t.o. 1998). En concordancia con la limitación que constriñe al Fisco para reclamar los importes resultantes de una determinación de oficio que se encuentra recurrida ante aquel organismo jurisdiccional, la ley prevé que cuando mediare recurso de apelación ante el TFN la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta noventa días después de notificada la sentencia del mismo que declare su incompetencia, o determine el tributo, o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia (art. 68, ley 11.683, t.o. 1998) (Del voto en minoría del Dr. Licht). Cabe recordar que la Corte Suprema tiene sentado, bien que con relación a la ley 19.551, que la ley concursal sólo debe ser entendida con el alcance de impedir que se realicen procesos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al organismo competente la determinación de obligaciones tributarias anteriores a la fecha de iniciación de aquél ni la de sanciones pecuniarias que se vinculen con ellas (Fallos, CS, "Gregorio C. Cosimatti", del 9/4/1987). Una interpretación que conduzca a que prevalezca la norma concursal sobre la tributaria, no cumpliría con aquella saludable consigna de que las leyes deben ser interpretadas evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos 308:1857, entre otros) (Del voto en minoría del Dr. Licht). Causa: CHELLE DOTI JORGE FERNANDO C. DGI S/RECURSO DE APELACIÓN-IVA - CNFed. Cont. Adm., sala III, 16/4/2002 Por lo ya dicho, cabe analizar el alcance de la suspensión que dispone el art. 65, inc. a), párr. 2º, ley 11.683 (t.o. 1998). La ley 25.239 (Título XV, art. 18, pto. 3; BO 31/12/1993) sustituyó el último párrafo del inc. a) del art. 65, ley 11.683 con el alcance que propone el Fisco, ya que el texto actual dispone que la intimación de pago efectuada al deudor principal suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto y exigir su pago respecto de los responsables solidarios. A su vez expresamente indica que dicha sustitución es con efecto aclaratorio. Esa norma no fue impugnada y no se exhibe como manifiestamente contraria al texto anterior, por lo que no cabe apartar su aplicación en la especie. Por lo expuesto corresponde revocar lo decidido en el fallo anterior en cuanto hizo lugar a la defensa de prescripción opuesta por el actor por los períodos cuyo cómputo comenzó en enero de

1992, debiendo volver la causa al Tribunal a quo para resolver el fondo. Costas de ambas instancias por su orden, dado las dificultades de la cuestión.

Causa: WERTHEIN JULIO S/RECURSO DE APELACIÓN-IMPUESTO A LAS GANANCIAS - TFN, sala D, 14/9/1999 Conforme al art. 185 de la de la ley 11.683 el TFN de la Nación se encuentra impedido de pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de las leyes si antes no lo hace la Corte Suprema de Justicia de la Nación, atento ello resulta improcedente el planteo de inconstitucionalidad de la ley 24.587, la cual en su art. 10 dispuso la suspensión por el término de un año del curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales, alcanzando la misma a la totalidad de los contribuyentes y responsables, estén o no inscriptos ante la Dirección General Impositiva. Corresponde el rechazo de la excepción de prescripción de las acciones y poderes del Fisco, atento que resulta suspendida la misma por el término de un año respecto del deudor solidario, como consecuencia de la intimación de pago efectuada al deudor principal, conforme con lo dispuesto por el inc. a) del art. 65 de la de la ley 11.683.

Causa: CLUB ATLÉTICO ADELANTE ASOC. CIVIL Y DEPORTIVA C. DGI - CNFed. Cont. Adm., sala IV, 15/7/1999 El crédito fiscal queda resguardado con la previsión establecida en el inc. a) del art. 68 de la de la ley 11.683, en cuanto en él se establece que la intimación de pago efectuada al deudor principal suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco, respecto de los responsables solidarios.

Causa: ALGORA COMERCIAL E INDUSTRIAL SCA C.PROMOCIÓN INDUSTRIAL LEY 20.560 Y DEC. 2140/1976 - TFN, sala B, 8/10/1999 La acción del Fisco para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se rige en el caso por la ley 11.683,—t.o. 1968—, tal como lo disponía la ley 20.560, cuyo texto normativo si bien derogado por la ley 21.608 a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria en cabeza de la apelante, siguió rigiendo por el principio de ultractividad de la ley, atento a la inexistencia de disposición expresa que le privara de eficacia normativa. Ello porque la ley 21.608 dispuso la derogación de la ley 20.560 hacia el futuro pero carece de una disposición que innove en relación a los contratos a los que se previó al plazo de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco. El registro contable de una deuda en los libros del deudor, si bien constituye prueba de esta última, carece de virtualidad de un reconocimiento expreso o tácito y por ende de efecto interruptivo en los términos del art. 67 de la ley 11.683. El reconocimiento expreso o tácito de la obligación requiere para ser tal plasmarse en una

manifestación de voluntad emitida, comunicada al acreedor, siendo éste un propósito ajeno al de toda contabilidad, de lo contrario, ningún deudor registraría sus deudas so pena de convertirlas en imprescriptibles.

Causa: BRUTTI STELLA MARIS C. DGI - CS, 30/4/2004, Fallos: 327:769 La suspensión por un año de la prescripción según arts. 68, inc. a), párr. 2º de la ley 11.683 (Adla, LVIII-C, 2969), t.o. 1978 y 65 del citado régimen en la versión actualmente vigente —conforme art. 18, punto 3º, ley 25.239 (Adla, LX-A, 120)—, faculta al organismo recaudador —en el caso, del Impuesto al Valor Agregado— tanto para determinar el impuesto como para exigir su pago respecto de los deudores solidarios (del dictamen del procurador general que la Corte hace suyo).

Causa: LA LLUVIA SA (T. F. 34942-I) C. DGI - CNFed. Cont. Adm., sala II, 5/9/2013. LL Online: AR/JUR/66401/2013 La dispensa de la prescripción dispuesta en el art. 3980 del Cód. Civil no resulta de aplicación a la acción del Fisco tendiente a determinar y exigir el pago del Impuesto a las Ganancias a un contribuyente, pues aún de considerarse que durante el tiempo en que la medida cautelar estuvo vigente y hasta tanto recayó sentencia definitiva en el amparo iniciado por el contribuyente, el ente recaudador se vio impedido de ejercer su acción, el obstáculo finalizó en un tiempo útil para el oportuno ejercicio de dicha acción dentro de los plazos acordados por la normativa —tres meses—. El juez de la causa es quien tiene la facultad de otorgar la dispensa de prescripción del art. 3980 del Cód. Civil, prevista para casos excepcionales, y siempre que el acreedor, que se vio imposibilitado de ejercer su acción, hiciera valer sus derechos dentro del término de tres meses”.<sup>18</sup>

## Reforma 27.430 incidencia en la acción de repetición.

El límite temporal para iniciar la acción está dado por la prescripción conforme al artículo 63 de la mencionada Ley “, sin perjuicio de ello la acción queda expedita desde la fecha de pago.

A raíz de la última reforma tributaria Ley 27.430 promulgada el 29 de diciembre de 2017 fue modificado el artículo 13 que se vincula directamente con la acción que estamos analizando

---

<sup>18</sup> Procedimiento Tributario. Ley 11683 Dt. 618/97 9º Ed actualizada y ampliada. Teresa Gomez, Carlos Maria Folco. Pag. 463

en el presente trabajo. Este artículo establece que la declaración jurada está sujeta a verificación y hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se determine, cuyo monto no puede reducirse por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo o errores materiales cometidos en la misma declaración. O sea, si el contribuyente hubiere presentado un importe mayor al que correspondía, este no podrá rectificar en menos la mencionada declaración Jurada con la finalidad de generar un saldo a favor en forma inmediata, sino que en su defecto deberá iniciar una acción de repetición. Antes de esta ley 27.430 solo se podía rectificar por error de cálculo, hoy se prevé la posibilidad de rectificar en menos también por errores materiales cometidos en la declaración misma. También el artículo mencionado dispone si la rectificativa en menos de materia imponible se presentare dentro de los 5 días del vencimiento general de la obligación y la diferencia de dicha rectificación no excediera el 5% de la base originalmente presentada, la última declaración jurada presentada reemplaza a la anterior, esto sin perjuicio de que la Administración de Ingresos Públicos pudiera iniciar acciones de verificación y fiscalización al respecto. La jurisprudencia y los dictámenes de AFIP han considerado que el error de cálculo es algo más que el propio error de la DJ, dado que la utilización de aplicativos favorece a la disminución del error de cálculo. Por ejemplo, si el libro decía 100 mil y yo transcribo un millón o si está mal sumando, hay algunos antecedentes que ampliaron este concepto, aunque, en realidad, dependerá del funcionario.

Respecto de los errores de cálculo y su alcance, la AFIP a través de su Dictamen DAT 92/1971 de la División Asesoría Técnica de la Dirección General de Impuestos sostuvo que: “...se observan ... dos situaciones: una, la derivada de la defectuosa aplicación de las disposiciones de la ley 18188 y la otra de errores comunes de cálculo y de transcripción de guarismos que se cometieron al recopilar los distintos importes que luego se utilizaron para cubrir los formularios oficiales” Ambas situaciones evidencian error de cálculo que, si bien no aprecia inmediatamente en la declaración jurada, es de fácil verificación por el Organismo Recaudador.

Posteriormente y con el mismo criterio el fisco dijo que: “Extender, la pretensión fiscal, más allá de la realidad del hecho imponible, basándose exclusivamente en cuestiones formales, significaría una violación de los principios de justicia y legalidad.” (Conf Dict. (DATJ) 37/1975 – Bol. (DGI) – Nº 262 – pág. 512).

Años más tarde, en el Dictamen (DAL) 14/1993, del área de asesoramiento legal del Fisco, se volvió a definir el error de cálculo y acorde con lo que venía sosteniendo el organismo recaudador, se dijo que: “Por error de cálculo debe entenderse aquel en que se incurre al realizar las operaciones aritméticas necesarias para cubrir la declaración jurada o bien al tomar los datos numéricos que sirven de base a aquellas operaciones. Así, serían asimilables los casos de aplicación equivocada de una alícuota o de un coeficiente de actualización, o el incorrecto encasillamiento de una cifra -por ejemplo, en una columna equivocada- en el propio cuerpo de la declaración jurada.”<sup>19</sup>

Por último y más recientemente esa Administración volvió a ratificar que los errores de carga de datos en aplicativo se debían considerar errores de cálculo, tal y como se venía sosteniendo desde antigua data, cuando en el Consejo Consultivo de mayo de 2011 se señaló que:

“... esta Administración, a juicio del Juez Administrativo podrá asimilar al concepto ‘error de cálculo’ a todo error fácilmente verificable, como por ejemplo el que pueda surgir al momento de cargar los datos en el aplicativo, en tanto surjan de documentación que no ofrezca dudas, como una suma mal efectuada en el libro de registración, un concepto no trasladado de un período al siguiente...” (Grupo de Enlace AFIP – CPCECABA – Acta de la reunión del 26.05.11).

Derivado de que esta rectificativa no se puede hacer, si se determina mal el impuesto, la vía alternativa es repetir. Como ya hemos mencionado en el presente, para repetir tiene que ser un pago sin causa, un pago indebido: ya sea por error, porque el pago es inconstitucional, porque hice mal el cálculo, etc.

Sin embargo, existen precedentes en el que Tribunal Fiscal concluyó que el fisco deberá realizar una determinación de oficio en ciertos supuestos referidos a declaraciones juradas rectificativas en menos. Así la sala C del referido Tribunal, por mayoría trató el caso de un contribuyente que presentó en cero las DDJJ del impuesto al valor agregado y luego las rectificativas con saldo a favor técnico. A raíz de ello el fisco rechazó las rectificativas

---

<sup>19</sup> Declaraciones Juradas Rectificativas en menos, la procedencia de las mismas y una reforma que no supo solucionar el problema. Dr. Natalio José Alday Bonanno Agosto 2020 Mercojuris.com

atendiendo a lo que establece el artículo 13 de la ley 11.683 e íntimo el saldo de las declaraciones juradas sin considerar el saldo a favor que de ellas provenía. El tribunal fiscal consideró que al no aceptar la Administración fiscal las mismas, indirectamente se impugnaron los débitos y los créditos declarados por el contribuyente, debiendo en este caso el organismo iniciar la determinación de oficio<sup>20</sup>.

Al respecto, cabe traer a colación lo resuelto por la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín en la causa “Aliso S.R.L. c/ A.F.I.P. – D.G.I. s/ contencioso-administrativo-varios”, donde el contribuyente perseguía el rechazo de la Resolución de AFIP que impugnaba su declaración jurada rectificativa en menos, la cual presentó porque había consignado de forma errada conceptos en su declaración jurada original provocando que esta arroje un saldo a ingresar mayor al correspondiente. Al resolver la Cámara decidió confirmar lo resuelto en primera instancia declarando la nulidad de la resolución atacada considerando para ello que: “Por lo tanto, cabe determinar si la invocada inclusión por parte de la actora en el formulario (F731) resulta un error de cálculo en los términos de la normativa mencionada precedentemente. De acuerdo con lo que surge en las constancias de autos ... es dable advertir que AFIP no ha aportado a la causa elementos de prueba que permitan variar el resultado del juez de grado, ya que solamente manifiesta su disconformidad con el procedimiento rectificatorio de las declaraciones juradas, pero en ningún momento cuestiona las cifras del tributo.”

Así la Cámara acató lo dicho por la doctrina, la cual establece que más allá de la determinación de la obligación tributaria, sea esta realizada por el contribuyente mediante la autodeterminación o por el Fisco mediante la determinación de oficio, la obligación tributaria del obligado no surge sino con el acaecimiento del hecho imponible, por lo que la determinación del tributo no es constitutiva de la obligación tributaria, sino que es meramente declarativa.

Asimismo, la sentencia de la Excma. Cámara hizo una correcta aplicación de uno de los principios rectores del derecho tributario como es el de Realidad económica, en virtud del cual siempre debe prevalecer la realidad por sobre las formas para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible.

---

<sup>20</sup> TFN, sala C, 10/10/2007, Saumur S.A

Lo dicho hasta acá, está sustentado en que la potestad de recaudar del Estado encuentra su límite en la configuración del hecho imponible y que si la actividad recaudatoria del estado perdiera su fundamento principalmente impositivo para convertirse en una actividad que el Estado utilizara para financiarse, generando intereses y actualización sobre deudas inexistentes se distorsionan las bases éticas del derecho a recaudar del estado, conforme lo dicho por el procurador fiscal de la Nación en la causa “Repartidores de Kerosene de Y. P. F. de Córdoba c. Gobierno nacional -D. G. I.” (Fallos 306:1970).

Recientemente un pronunciamiento del Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias N° 4, en los autos “AFIP-DGI C/ Nagares Sociedad Anonima S/ Ejecución Fiscal – AFIP” Expte. N° 68239/2017, sentencia del 13 de julio de 2018, donde de manera muy acertada se rechazó una demanda de ejecución fiscal promovida por el Fisco en atención a la inexistencia manifiesta de la deuda.

El caso trataba sobre un contribuyente que al presentar su Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias omitió cargar los quebrantos que venía arrastrando de períodos anteriores por lo que al advertir este error procedió a rectificar de manera inmediata esa DDJJ cargando los quebrantos correspondientes, lo que arrojó un saldo a pagar de \$0, sin embargo, el Fisco decidió ignorar esa situación y procedió a ejecutar el saldo declarado originalmente por el contribuyente.

En el decisorio en cuestión el fisco sostuvo que las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente son definitivas, por lo que no se puede alterar su contenido después de presentadas. Para resolver en ese sentido el sentenciante tomó en consideración la exigua diferencia de tiempo entre la DDJJ original y su rectificativa, 23 minutos, como así también que la rectificativa en cuestión obedecía únicamente a un simple error de carga, en virtud del cual el contribuyente no cargó los quebrantos con los que contaba.

Asimismo, el juez de grado resaltó que esa situación había sido informada por el contribuyente a la Administración con anterioridad a la certificación de la deuda y a la emisión del título ejecutivo, lo cual debería haber sido valorado por el funcionario competente de manera previa a la certificación de la deuda.

Por último, el Juez dejó en claro que toda vez que el saldo de la DDJJ rectificativa era de \$0, no debió de certificarse la boleta de deuda con un saldo positivo sin antes cumplir con el procedimiento de determinación de oficio o con el procedimiento previsto en el art. 14 de la ley 11.683 que permite al Fisco impugnar las DDJJ, por lo que el Fisco debería de haber

intimado de manera previa al contribuyente, circunstancia que no fue acreditada en el caso de autos.

El razonamiento del Dr. Natalio José Alday Bonanno “que comparto”, considera que este último párrafo que agregado al art. 13 significa un grave retroceso en la materia, ya que muy difícilmente al rectificar un error de carga o de cliqueo en el aplicativo la diferencia que se genere que no supere el 5% de la base imponible de la declaración jurada que se pretende rectificar. En todo caso si la pretensión era limitar las rectificativas en menos el legislador podría haber puesto un límite temporal más acotado y dejar a discrecionalidad al Fisco la convalidación de las mismas atendiendo a las circunstancias de cada caso particular.

## Conclusiones

Los diferentes tópicos y las controversias respecto de la acción de repetición y la devolución simple y rápida de tributos se detallan a continuación.

- La acción de repetición es un mecanismo legal que permite a los contribuyentes solicitar la devolución de tributos y accesorios que han sido pagados en exceso o indebidamente. Comprende aquellos pagos cuya improcedencia se vincula necesariamente con “el concepto o hecho imponible” al que la ley alude, y que al involucrar una discusión acerca de la causa por no haberse verificado el hecho generador de la obligación o por error.
- El fundamento constitucional respecto de la posibilidad de recuperar el impuesto pagado en exceso, se basa en el principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria que surge de un plexo de artículos constitucionales ( arts. 4, 17, 19, 75, 99).
- En la repetición se invierten los roles de la relación jurídica tributaria, el Fisco pasa a ser “el deudor” y el contribuyente, “acreedor”. Lo fundamental que dicho concepto se basa en el principio de que ningún contribuyente debe pagar más de la obligación tributaria impuesta por la ley.
- El reclamo administrativo previo sólo es condición de admisibilidad de la acción de repetición cuando el pago del contribuyente hubiese sido claramente espontáneo - es decir, cuando no se originó en una determinación de oficio-, donde el caso típico

sería el ingreso de impuesto en exceso como resultado de una errónea autoliquidación.

- El Estado debe respetar los derechos fundamentales garantizados por la Constitución Nacional y en los pactos de Derechos Humanos suscriptos por nuestro país.
- Respecto de las acciones y recursos para recuperar el impuesto pagado en exceso por sobre su obligación tributaria, las vías analizadas fueron la demanda de repetición y la solicitud de devolución simple y rápida.
- La crítica que podemos hacer respecto de la devolución simple y rápida, es que en la práctica se observa diariamente como los contribuyentes se ven afectados por un criterio que prioriza la recaudación, originando la acumulación de grandes saldos a favor por diversas cuestiones como las retenciones y percepciones, los plazos para gestionar los certificados de no retención o de reducción de las mismas, la contracción financiera procedente en los casos de importaciones al tener que adelantar distintos tributos como sucede en Argentina, como el IVA, el Impuesto a las Ganancias. Si bien está fuera del alcance de este trabajo, al panorama descripto se suman los saldos a favor del impuesto sobre los ingresos brutos por regímenes de recaudación (retenciones y percepciones).
- En relación a los saldos a favor provenientes de declaraciones juradas rectificativas merece una crítica la reforma introducida por la ley 27.430 a la ley 11.683 de procedimientos fiscales, pues si bien fue muy acertada en incluir los errores materiales como un supuesto para rectificar en menos las declaraciones juradas, dado que permite evitar recurrir a las acciones mencionada, pero a nuestro entender fue incorrecta la decisión de establecer un límite para las declaraciones juradas rectificativas en menos, toda vez que dijo que la declaración jurada rectificativa sustituirá a su original solamente cuando “se presentara dentro del plazo de cinco (5) días del vencimiento general de la obligación de que se trate y la diferencia de dicha rectificación no excediera el cinco por ciento (5%) de la base imponible originalmente declarada” (art. 13 segundo párrafo Ley 11683), límite que considero muy bajo y debería ser modificado.
- En resumen, el procedimiento administrativo cumple un papel crucial en la resolución de conflictos entre el Estado y los contribuyentes, ofreciendo una vía

eficaz y gratuita para aclarar y resolver cuestiones derivadas de las decisiones administrativas. Sin embargo, existen situaciones específicas, como actos nulos, violación de derechos fundamentales o actos firmes, donde el requisito de reclamo administrativo puede considerarse inaplicable.

- La complejidad de los esquemas tributarios en el país se ve agravada por las obligaciones impuestas por los organismos recaudadores, generando acumulación de saldos a favor y pérdidas económicas para los contribuyentes. La búsqueda de recaudación fácil ha llevado a imponer obligaciones adjetivas a agentes de recaudación, quienes asumen una carga administrativa sin una compensación adecuada. Además, los contribuyentes enfrentan retenciones y percepciones sobre tributos que no adeudan, lo que implica trámites engorrosos para recuperar fondos indebidamente ingresados.
- En este contexto, la solución a los desafíos del sistema tributario no solo depende de la acción del contribuyente, sino también del compromiso del Fisco en abordar los desfasajes en los regímenes de recaudación. La búsqueda de un equilibrio entre la recaudación eficiente y la protección de los derechos de los contribuyentes sigue siendo un desafío clave en el ámbito tributario.

## Normativa

- Ley de procedimiento tributario N°11.683
- Decreto Reglamentario N° 1.397/79
- Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación
- Reclamos y sugerencias ante el fisco nacional (AFIP)
- Decreto 94/1981 (art. 5°)

## BIBLIOGRAFÍA

### Jurisprudencia

Corte Suprema de Justicia de la Nación Fallos CSJN

- Fallos 327:4023 2004 Nobleza Piccardo Rechazo de demanda de repetición
- Fallo 287:79 Mellor Goodwin
- Fallo 306:1548 Eca Cines SRL
- Fallo A.2103.XLII Asociación de Bancos de la Argentina y Otros V. Misiones Provincia de y otro s/acción de repetición y declarativa de inconstitucionalidad
- Fallo 297: 500 CSJN 297:500 1977 PASA Petroquímica Argentina
- Fallo 312:454 1989 Viviendas Patricia SRL
- Fallo: 305-331 CHEVRON ARGENTINA SRL C. EN - AFIP - DGI - RES. 98/2009 S/DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA -
- Fallo: 318:646 DIRECCIÓN GRAL. IMPOSITIVA C. FLECAMET SA - CS, 5/8/2003
- Fallo: Nro. Interno: F297XXXVFISCO NACIONAL (DGI) C. INDURBA SACIIFI S/EJECUCIÓN FISCAL - CS, 9/11/2000 Id SAIJ: FA00000592
- Fallos: 327:769 BRUTTI STELLA MARIS C. DGI - CS, 30/4/2004,

#### Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal

- Fallo: 7 20120418 BANCO COLUMBIA S.A. C. DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO - CNFed. Conte. Adm., sala I, 11/7/2017. Id SAIJ: FA12100007
- Fallo: TF 39988-I ALBOCAR SRL C. DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMOS EXTERNOS - CNFed. Conte. Adm., sala III, 18/5/2017.
- Fallo: TF 36439-I. JAMES SMART S.A. C. DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO - CNFed. Cont. Adm., sala III, 16/2/2017.
- VALLE DE LAS LEÑAS SA C. DIRECCIÓN GRAL. IMPOSITIVA - CNFed. Cont. Adm., sala V, 1/8/2005. LL 2006-A-588
- LA HOLANDO SUDAMERICANA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A. C. DIRECCIÓN GRAL. DE ADUANA - CNFed. Cont. Adm., sala IV, 30/6/2006. LL Online
- ZANELLA SAN LUIS SAIC (TF 14756-I) C. DGI - CNFed. Cont. Adm., sala I, 7/12/1999
- CHELLE DOTI JORGE FERNANDO C. DGI S/RECURSO DE APELACIÓN-IVA - CNFed. Cont. Adm., sala III, 16/4/2002
- CLUB ATLÉTICO ADELANTE ASOC. CIVIL Y DEPORTIVA C. DGI - CNFed. Cont. Adm., sala IV, 15/7/1999
- LA LLUVIA SA (T. F. 34942-I) C. DGI - CNFed. Cont. Adm., sala II, 5/9/2013. LL Online: AR/JUR/66401/2013

### Fallos del tribunal Fiscal

- 14/12/2006 TFN Sala A “Akapol SA” Declaraciones juradas rectificativas no se asimilan a acción de repetición.
- TFN, Sala C, 02/07/2013, Cuadros Marti, María Rosario s/denegatoria de repetición Impuesto a las Ganancias y a la Mínima Presunta
- LOGÍSTICA SANTA ROSA SA S/RECURSO DE APELACIÓN - IMPUESTO A LAS GANANCIAS E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - TFN, sala B, 2/5/2017. LL Online
- EISENBERG, DANIEL S/APELACIÓN - BIENES PERSONALES - TFN, sala A, 5/4/2017.
- BATISTA, MARÍA B. AMITRANO VDA. DE Y OTROS S/RECURSO DE APELACIÓN - IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - TFN, sala D, 23/6/1999
- SAICO SA S/RECURSO DE APELACIÓN-IVA - TFN, sala C, 1/12/1997
- ALFADER SRL - TFN, sala B, 8/5/1997
- CRAMACO SA C. RECURSO DE APELACIÓN-IMPUESTO A LAS GANANCIAS - TFN, sala A, 9/11/1999
- WERTHEIN JULIO S/RECURSO DE APELACIÓN-IMPUESTO A LAS GANANCIAS - TFN, sala D, 14/9/1999
- ALGORA COMERCIAL E INDUSTRIAL SCA C.PROMOCIÓN INDUSTRIAL LEY 20.560 Y DEC. 2140/1976 - TFN, sala B, 8/10/1999

### Dictámenes del Fisco

- Conf Dict. (DATJ) 37/1975 – Bol. (DGI) – N° 262 – pág. 512).
- Dictamen DGI (DAL) 14/1993

### Doctrina

- Procedimiento Tributario, 75° Aniversario de la Ley N° 11.683 Ampliada y Actualizada, Edición, CPCECABA.
- Procedimiento Tributario Ley 11.683 9° edición actualizada Tereza Gomez y Carlos Maria Folco, editorial La Ley

- Procedimiento Tributario Comentado, Ernesto Carlos Celdeiro, Gadea y Juan Imirizaldu. Errepar
- Manual de Derecho Tributario Segunda edición ampliada, Catalina Garcia Vizcaino. Abeledo Perrot
- Acción y demanda de repetición. Examen de la ley 11683 y reseña de la evolución de la jurisprudencia, Vollmann, Marina Errepar 4/2014
- Algunas cuestiones referidas a la acción de repetición, al pedido de devolución y a los intereses consecuentes, Ludueña, Horacio Práctica y actualidad tributaria (pat) 8-2019
- Determinación de oficio y repetición en la ciudad de buenos aires. cosa juzgada administrativa y judicial. a propósito del caso “IGT argentina c/Gcba s/repetición” Caranta, Martín R., 6-2022
- Restitución del “solve et repete”: no es necesario iniciar una acción de repetición. comentario a fallo “Movicom”, Vaquero Fernando. Errepar
- Repasando Algunos Apuntes En Materia De Repetición Tributaria Di Pietromica, Viviana C., Errepar
- Giuliani Fonrouge, Carlos M y Navarrine, Susana C Procedimiento Tributario Ed. Depalma

