



19° CONGRESO TRIBUTARIO

TEMA II: FACULTADES DE LOS FISCOS PARA ESTABLECER PAGOS A CUENTA

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 10 a 11 de octubre de 2023

PRESIDENTE: Dr. C.P. Alberto F. Mastandrea

RELATOR: Dr. C.P y Abogado Daniel Pérez

INFORME DE RELATORIA

Por el Dr. Daniel G. Pérez

INDICE

Vistos. Aspectos Introdutorios. **I.** La actividad financiera del Estado, su influencia y la responsabilidad por los actos públicos. **1.1.** Consecuencias de una mala administración del sector público para el funcionamiento de la economía. **II.** De las facultades y límites para establecer tributos y pagos a cuenta de los mismos. **2.1.** Las facultades para establecer anticipos, mecanismos de percepción en la fuente y otros pagos a cuenta en los ordenamientos nacional y local. **2.2.** Situación de la responsabilidad del Estado. Responsabilidad extracontractual por actos legítimos e ilegítimos. **2.2.1** Los presupuestos de responsabilidad. **2.2.2.** El daño resarcible. **2.2.3.** La responsabilidad del Estado a partir de los nuevos ordenamientos. **III.** Los pagos a cuenta de la obligación principal. Naturaleza y especies. **3.1.** El derecho a repetir el pago indebido. **3.1.1.** Reconocimiento expreso del enriquecimiento sin causa en el Código Civil y Comercial. **3.2.** Las distintas especies: los anticipos. **3.2.1.** Actualización de anticipos y otros pagos a cuenta **3.2.2.** Sistemas de percepción en la fuente. Nacional y locales. **3.2.3.** Anticipos o impuestos extraordinarios. **IV.** Aspectos y

garantías procesales. **4.1.** Las acciones abstractas de inconstitucionalidad. **4.2.**
El reconocimiento de derechos colectivos y la jurisprudencia

Vistos:

El presente informe encuentra su inserción y fundamento, en las Directivas Generales para la Presentación de Trabajos, elaboradas por el Presidente de la mesa que precede este tema, el Dr. Alberto Mastandrea, las ponencias elaboradas y presentadas por los que resultan ser Panelistas en esta oportunidad: Dra. Teresa Gómez, Dr. Martín Caranta; Dra. Elvira Balbo y Dr. Nicolás Nogueira Castellini y los trabajos que a continuación se detallan, presentados por distintos autores y que han sido considerados dentro de los parámetros establecidos por las directivas del tema. Los trabajos a que hacemos mención son: (1) *“Los regímenes de percepción y retención como mecanismos de recaudación anticipada y sus limitaciones formales y materiales”*, por los Doctores Silvana Silbergleit; Lucas Gutiérrez José Zenklusen; (2) *“Anticipos extraordinarios en el Impuesto a las Ganancias a la luz del principio de legalidad. Reflexiones a propósito de las RG (AFIP) 5248/2022 y 5391/2023”*, por la Doctora Natalia Heller; y (3) *“Los regímenes de recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y su interacción con el Federalismo y los Principios Constitucionales”*, por el Dr. Javier Marinone.

Queremos dejar sentado que, se ha presentado para su consideración en este tema un cuarto trabajo que lleva por título *“Sanciones impropias o medidas preventivas impuestas por AFIP”*, por los Doctores Marcelo Condit; Marcos Kon y Juan Pablo Melnik. Dicho trabajo, no ha sido considerado en este informe, por cuanto, la temática específica desarrollada no se ajusta al tema propuesto, de acuerdo con lo determinado y expuesto en las Directivas para la Presentación de Trabajos. Por tal razón se lo ha considerado como una comunicación técnica.

Aspectos introductorios

El tema propuesto, amén de ser –por estos tiempos- una situación altamente compleja en los distintos niveles federales tributarios, constituye todo un desafío en su desarrollo, desde la dogmática tributaria y desde su inserción e influencia en los aspectos

económicos y financieros que hacen a la actividad dinámica de los distintos niveles de Estado.

Las ponencias y trabajos anteriormente mencionados abordan todo el espectro de cuestiones constitucionales, de derecho positivo, de efectos económicos y financieros que se producen como amalgama de la cada vez mayor proyección de sistemas de anticipación de ingresos como son: los pagos a cuenta (en general); los anticipos de los distintos impuestos; los regímenes de percepción en la fuente y demás sistemas recaudación y hasta la creación de nuevas imposiciones a través de los que se da en denominar “anticipos extraordinarios”

Todos estos sistemas o mecanismos –como decimos – han sido tratados y merecen una consideración puntual a lo largo este informe.

Por supuesto, no hemos pretendido abarcar la totalidad de los conceptos que directa o indirectamente hacen a la cuestión de fondo (con sus particularidades y extensiones). Esto sería prácticamente imposible. Por ello, dejamos el espacio pertinente para los documentos ya presentados y para las exposiciones que realizarán panelistas y autores de trabajo. En todo caso permitimos contemplar algunas cuestiones que, a nuestro entender merecen ser abordadas y analizadas; incluso proponiendo algunas visiones y soluciones respecto de los factores en juego.

I. La actividad financiera del Estado, su influencia y la responsabilidad por los actos públicos

El Dr. Martín Caranta, expresa claramente en su ponencia (en los aspectos conclusivos) que es necesario el compromiso y responsabilidad del Estado en las finanzas públicas. No gastar más de lo que se recauda.

Entendemos que esta es la piedra angular del problema: el descontrol e improductividad del gasto público en los distintos niveles de gobierno. La desprolijidad y geometrización del gasto implica cada vez mayor necesidad de su financiamiento a través de las distintas fuentes de recursos. En los casos en que se acude al crédito público y la

monetización a través de la emisión constante, se pervierten todos los sistemas y se desemboca en espirales inflacionarias incontenibles.

Cuando se recurre a las políticas de recaudación descontrolada y abusiva se genera una situación económica insostenible que redundará en el empobrecimiento y decrecimiento.

No pueden caber dudas de que, la incorrecta política de los Estados (en todos sus niveles) a través del agobio de una presión fiscal insostenible matizada (en otras formas) por una multiplicidad de sistemas de recaudación o anticipación del hecho imponible, son el efecto y resultado de incorrectas políticas del gasto público. Hay una estrecha vinculación de causa-efecto.

Lo ha expresado en forma muy clara y contundente la Dra. Teresa Gómez en su ponencia a este Congreso:

“...Sumado a la presión tributaria propia de la existencia del abanico de tributos que debe soportar un contribuyente en Argentina, se le agrega un agravante: tendrá que soportar erogaciones mensuales adelantadas, de un hecho imponible que aún no se ha perfeccionado, y de un vencimiento que aún no ha operado...”

1.1. Consecuencias de una mala administración del sector público para el funcionamiento de la economía

El Estado tiene una función central en el proceso de cambio estructural de un país, en tanto existe una interrelación entre las fuerzas del mercado y Estado, de tal manera que, la creación de un Estado funcional es un requisito indispensable para la interacción con los mercados: *“...Los mercados están siempre inextricablemente integrados en una*

*matriz que incluye pautas culturales y redes sociales compuestas por lazos individuales polivalentes...*¹

Peter Evans denomina Estados predatorios a aquellos, donde no existe un aparato burocrático coherente y, como contrapartida, Estados desarrollistas a aquellos que poseen una administración eficiente.

Siguiendo con esta lógica, aquellos países donde no hay previsibilidad en los contratos, suministro y mantenimiento de infraestructura, inversión pública en salud y educación, producen una falta de capacidad empresarial y voluntad de inversión afectando así a la economía.

En el extremo opuesto, el éxito de los Estados desarrollistas viene dado mayormente por una organización burocrática coherente que facilita la transformación industrial, el reclutamiento de personal calificado y un proyecto transformador a largo plazo.

En nuestro país, la mala administración de la economía del sector público afectó directamente el funcionamiento del mercado y la calidad de vida de la sociedad en su conjunto. Año tras año se produce un mayor gasto público pero eso no impacta en forma directa en la calidad de vida de los habitantes, es decir existe un problema de productividad.

Ahora bien, ¿cómo se mide la productividad del Estado? A priori podríamos decir que aumentó el PBI per cápita y ese aumento no se tradujo en una mejora en el nivel de vida de los argentinos. Esto genera menos disponibilidad de recursos para el sector privado al mismo tiempo que produjo una pérdida de la calidad de los bienes públicos.

En ese orden de cosas se ha producido una privatización de facto de los bienes públicos para la clase media. La sociedad contribuye con sus impuestos a solventar los bienes

¹ Peter Evans. "El Estado como problema y como solución" (enero – marzo 1996), Desarrollo económico, vol. 35, n° 140.

públicos pero de alguna manera no puede acceder a ellos; esto se debe a una baja en la calidad de estos bienes.

Cuando un Estado es ineficiente en comparación con otros países, como el caso Argentino, necesita un tipo de cambio más alto para poder mantenerse en equilibrio: comprar y vender al exterior.

Un Estado que es menos productivo y tiene déficit hace atrasar el tipo de cambio produciendo inflación y deuda externa. Eso genera más desigualdad en la sociedad y más pobreza.

Una economía inestable al estar frente a un Estado ineficiente (como en el caso Argentino), hace que el sistema intertemporal de precios no exista, produciendo falta de inversión y subsecuente crecimiento.

En conclusión, un Estado que no administra bien los recursos provoca que el sistema de precios no funcione para asignar recursos.

Para abordar esta problemática Las Heras identifica las "5E", como él las denomina, son:

- economía: gastar menos;
- eficiencia: gastar bien;
- eficacia: gastar sabiamente;
- ejecutividad: gastar a tiempo;
- efectividad: gastar satisfactoriamente; ²

Más allá de las discusiones partidarias nuestro país tiene un largo camino por recorrer para lograr que el Estado gaste mejor optimizando la productividad e inversión a largo plazo. ³

Ahora bien (la próxima pregunta disparadora) debe ser responsable el Estado y asumir tal responsabilidad por actos legítimos o ilegítimos que causen un agravio cierto a los

² Las Heras, J. "Estados Eficaz". (2003). Buenos Aires, Editorial Buyatti, p. 154.

³ Este tema ha sido extractado del trabajo realizado en coautoría con los Dres. Mariel Carboni; Juan Ramírez Ohyanarte y Pedro R. Iphais como tesina final para la aprobación de la asignatura "Economía del Sector Público" de la Maestría en Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires.

ciudadanos y en este caso a los contribuyentes?. Esta pregunta hecha tempranamente tendrá su respuesta en otro punto.

II. De las facultades y límites para establecer tributos y pagos a cuenta de los mismos

En este tema encontramos el sustrato de la indagación que pretende este XIX Congreso Tributario, las facultades de las que disponen y los límites que tienen los distintos fiscos al establecer determinadas formas de anticipación en la recaudación de los distintos tributos. Formas, sistemas o mecanismos que se han mencionado en forma genérica como pagos a cuenta.

Pero nos parece muy importante dibujar con carácter previo lo que significan las facultades para la creación de tributos (naturalmente legislativas), las atribuciones del poder ejecutivo, con el solo cometido de reglamentar hasta los límites permitidos; o en otros casos, delegaciones que se hacen a favor de dicho poder ejecutivo por determinadas vías constitucionales y los límites que el mismo plexo impone para su ejercicio.

Esto que anunciamos en el párrafo anterior da lugar a los conceptos de delegaciones propias e impropias. Todo está en la constitución nacional, por eso ella misma es poder (o facultad) y límite

La doctrina de la delegación en la República Argentina, comienza a plantearse en el caso **“A. M. Delfino y Cía. apela multa impuesta por Prefectura Marítima”**⁴, en el cual, y en lo sustancial se debatía acerca de la constitucionalidad por la delegación en el Poder Ejecutivo para crear sanciones de policía portuaria. La Corte, a falta de una disposición constitucional expresa, enmarcó la cuestión en el art. 86, inc. 2 (actual 99 inc 2) y elaboró un principio jurisprudencial que se tradujo en doctrina de la Corte.

“...Existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al poder ejecutivo o a un cuerpo administrativo, a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla. Lo primero no puede hacerse, lo segundo es admitido aún en aquellos países en que, como los Estados Unidos de América, el poder reglamentario del poder ejecutivo se halla fuera de la letra

⁴ CSJN, Fallos: 148:430 del 20/6/1927

de la constitución. No ha sido definitivamente trazada, dice Marshall, la línea que separa los importantes asuntos que deben ser regulados por la legislatura misma de aquellos de menor interés acerca de los cuales una provisión general puede ser hecha, dando facultad o poder a los que deben cumplirlos bajo tal general provisión para encontrar los detalles...”

Aquí nace la clasificación en delegación propia (prohibida) e impropia (permitida), y además se funda uno de los bastiones fundamentales en materia de delegación que es que la “política legislativa” debe estar claramente delimitada en la ley delegante como requisito de validez de la misma, límite este que obra a su vez, como valladar de las facultades reglamentarias del Poder Ejecutivo,

El otro gran pilar fue establecido en el caso “**Administración de Impuestos Internos c/ Chadwick, Weir y Cia. Ltda**”⁵ en el cual se discutía si el Poder Ejecutivo había excedido el límite de las facultades reglamentarias otorgadas por el artículo 86 inc. 2º (actual 99 inc. 2º). La Corte afirmó en esta oportunidad que:

“...REGLAMENTACION DE LEY. Los decretos reglamentarios del poder administrador pueden apartarse de la estructura literal de la ley, siempre que se ajusten al espíritu de la misma, y el texto legal es susceptible de ser modificado en sus modalidades de expresión, siempre que ello no afecte su acepción sustantiva; en consecuencia, procede establecerse, en general, desde luego, que no vulneran el principio establecido en el inciso 2º del artículo 86 de la Constitución las instrucciones y reglamentos que se expidan para la mejor ejecución de las leyes cuando esa reglamentación se dicte

⁵ CSJN, Fallos: 151:5 del 28/4/1928

“cuidando” de que se mantengan inalterables los fines y el sentido o concepto con que dichas leyes han sido sancionadas...”

Como primera aproximación, tuvimos entonces en virtud los dos preceden en materia de delegación que la CSJN utilizó a la hora de evaluar la validez de los decretos controvertidos que llegaban a su entendimiento.

A partir de allí a las leyes delegantes se les aplicará la doctrina del caso “Delfino” y a los reglamentos delegados la del caso “Chadwick.”

Durante muchos años, el Alto Tribunal se manejó básicamente con estos dos principios, hasta que el año 1993 resolvió el caso **“Cocchia Jorge Daniel c/ EN y otros s/Amparo”**⁶, en el cual claramente se expandieron los límites impuestos por estas doctrinas en aras de justificar una decisión del ejecutivo que derogó en lo sustancial normas de carácter legislativo, y normas acordadas en el marco de una negociación colectiva.⁷

Esa situación enmarcada en una de las mentadas “emergencias”, dejó al descubierto lo peligroso del camino que se estaba emprendiendo dejando la validación de decisiones

⁶ CSJN, Fallos: 316:2624 del 2/12/1993

⁷ Del fallo “Cocchia”: *“...Cuando el legislador establece que cierto aspecto de la cuestión tratada en la ley sea regulado por el Poder Ejecutivo no viola la Constitución, ya que el constituyente le confirió tal competencia en el art. 67, inc. 28...El decreto 817/92 es una norma reglamentaria, que ejecuta la ley en las materias queridas por el Congreso y que encuentra su fundamento constitucional en el juego armónico de los arts. 67, inc.28 y 86, inc. 2. de la Constitución Nacional...En los supuestos de “delegación impropia”, el legislador encomienda al Ejecutivo la determinación de aspectos relativos a la aplicación concreta de la ley, según el juicio de oportunidad temporal o de conveniencia de contenido...En nuestro sistema no puede considerarse la existencia de “reglamentos delegados” o de “delegación legislativa”, en sentido estricto, entendiéndose por tal al acto del órgano legislativo por el cual se transfiere, aún con distintos...”*

ejecutivas que invadían cada vez más ámbitos de competencia de otro poder, en este caso del legislativo.

Así, llegamos a la reforma de nuestra CN en el año 1994, procurando la atenuación del presidencialismo y el tratamiento de la independencia de la división de poderes, a través de la regulación específica del art. 76:

“...Artículo 76.- Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca. La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa...”

En estos aspectos y para observar como la Corte articula las nuevas metas del texto constitucional, baste analizar algunos precedentes de importancia

El primer antecedente de importancia los reviste la causa **“Colegio Público de Abogados de Capital Federal c/ EN. Ley 25.414. Decreto 1204/01”**⁸.

“...El principio constitucional contrario al dictado de disposiciones legislativas por el Presidente tiene- en el plano de las controversias judiciales-, la consecuencia de que quien invoque tales disposiciones en su favor deberá al mismo tiempo justificar su validez, y demostrar que se hallan dentro de alguno de los supuestos excepcionales en que el Ejecutivo está constitucionalmente habilitado, y en materia de delegaciones legislativas, dicha carga se habrá cumplido si los decretos, además de llenar los diversos requisitos constitucionales referidos, son consistentes con las bases fijadas por el Congreso (conforme artículos 76 y 100, inciso 12 de la Constitución Nacional), y, por consiguiente, la defensa del decreto legislativo tendrá mayores probabilidades de éxito cuanto más claras sean las directrices de la ley delegatoria y menores, cuando ellas consistan sólo en pautas indeterminadas...”

En el considerando 9º, el Alto Tribunal recuerda que la CN prohíbe al presidente de la República, como regla general, emitir “disposiciones de carácter legislativo”, sea a iniciativa propia (art. 99 inc. 3 segundo párrafo), sea en virtud de delegación que haga

⁸ CSJN, Fallos: 331:2406, del 4/1/2008

en su favor el Congreso (art. 76). Ambas cláusulas establecen las condiciones o límites bajo los cuales ha de operar el caso excepcional en el que el Presidente se encuentra habilitado para dictar decretos legislativos.⁹

Muy claro es que, las nuevas disposiciones hacen quedar en forma difusa y hasta complementaria tanto a la delegación legislativa del art. 76, como a las facultades reglamentarias del art. 99, teniendo en cuenta –incluso- los incisos 2 y 3, por los cuales el Ejecutivo expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias (inciso 2) y participando de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar, explicitando claramente que el Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo.

Ahora lo importante es observar como la CSJN ha tratado estas cuestiones – últimamente- en materia tributaria que, es nuestro real cometido.

El caso que ha suscitado mayor interés en el campo tributario, por la aplicación de los nuevos estándares de la CSJN, ha sido, **“Camaronera Patagónica c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo” (CSJN Fallos 337:388, del 15/4/2014)**

Allí se producía una cuestión de delegación legislativa y se estableció que:

“...La ley 25.645 -aprobación de legislación delegada- carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable -como la resolución 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura-, que estableció derechos de exportación del 10% y el 5% sobre las mercaderías que indica comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia, por lo cual su invalidez se circunscribe al período comprendido entre el 5 de marzo de 2002 (fecha en

⁹ En el desarrollo de este tema, se ha tenido en cuenta el trabajo

que entró en vigor) hasta el 24 de agosto de 2002, momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal...”

Muy destacable el voto de Zaffaroni, en este caso:

“...La resolución 11/20 -que estableció derechos de exportación del 10% y el 5% sobre las mercaderías que indica comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur- tenía un defecto de origen y resultaba írrita del principio de reserva legal, al contradecir los arts. 4°, 17, 52, 75, incs. 1° y 2° y 99, inc. 3° de la Carta Magna, toda vez que en relación al mecanismo de la delegación legislativa, cabía concluir en que el Poder Ejecutivo no podía establecer los elementos estructurales del tributo, pues era un área en la que el Congreso debía adoptar decisiones precisas y completas, fijando una "clara política legislativa" a fin de que el Poder Ejecutivo reglamente los pormenores de la ley en cuestión...”

Si bien las cuestiones son distintas y hasta las resoluciones distan de ser en la misma línea, vuelve a abordarse el análisis en la causa **“Compañía Mega c/ AFIP-DGI” (Fallos: 342:1170 del 11/7/2019)**

“...La resolución ME 314/04 no cumple con la carga probatoria exigida por la doctrina de la Corte para justificar una delegación y, por lo tanto, no puede ser considerada como el resultado del ejercicio de una función delegada por el Congreso Nacional...”
(Disidencia del juez Rosenkrantz).

“...Cuando el Congreso ha querido delegar la fijación de la tasa de interés en el Poder Ejecutivo lo ha hecho de manera explícita (para intereses resarcitorios, art. 37 de la ley 11.683, y para intereses punitivos, art. 52 de la ley 11.683)...” (Disidencia del juez Rosenkrantz).

Si bien, no se refiere al campo tributario, la causa **“Blanco Lucio Orlando c/ANSES s/ reajustes varios” (CSJN, Fallos: 341:1924, del 18/12/2018)** exhibe la misma línea doctrinaria:

“...La fijación del índice de actualización no puede considerarse incluida dentro de las atribuciones genéricas que la ley reconoce en cabeza de la ANSeS como tampoco dentro de la facultad específica otorgada a la Secretaría de la Seguridad Social - Potestad de exclusivo resorte del Poder Legislativo Nacional - El Congreso Nacional en

su carácter de órgano representativo de la voluntad popular deberá establecer el índice para la actualización...”

Dejamos aparte, para su consideración parcial (ya que tiene importancia desde el punto de vista procesal y allí será tratado), lo acontecido en la causa “**Festival de Doma y Folklore c/ Estado Nacional s/acción meramente declarativa**” (CSJN, Fallos: **341:101 del 20/2/2018**):

“...Los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas y ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones...” (Disidencia de los Dres. Ricardo Luis Lorenzetti y Juan Carlos Maqueda).

Como primer eslabón importante de este tema central, debemos elaborar el concepto de las “puertas” respecto del test constitucional.

La primera, es indudablemente el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria. Cualquier imposición (de la especie que fuere) que no pase el test de constitucionalidad en la legalidad, queda automáticamente fulminada y no hace falta pasar a evaluar los restantes principios.

Ahora bien, si atraviesa la “puerta” de la legalidad, hay que enfrentar la disposición a los demás principios constitucionales que aquí plantea claramente la Dra. Teresa Gómez, en el caso de los pagos o cuenta en sus diversas especies:

Principio de igualdad: igualdad de tratamiento para todos los iguales en iguales condiciones (art. 16).

Principio de equidad: es el vivo reconocimiento de las condiciones personales para que la aplicación de la igualdad sea justa (art. 4).

Principio de proporcionalidad: los tributos no pueden incidir en forma desmesurada y deben respeten la capacidad contributiva (art. 4).

Se agrega a este repertorio el infaltable principio de razonabilidad, establecido en el art. 28 de nuestra CN del que, la jurisprudencia de la Corte, ha sabido perfectamente ubicar

en el precedente **“Hermitage SA c/PEN-MEOySP. Ley 25063 s/proceso de conocimiento” (CSJN, Fallos: 333:933)**

“...El Título V, artículo 6º de la ley 25.063- que instituyó el impuesto a la ganancia mínima presunta- y el art. 13 de dicha norma- al fijar el modo de imposición de dicho tributo, sin tener en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos por la norma y desentendiéndose de la existencia de utilidades efectivas-, resultan inconstitucionales, pues el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley...”

Más recientemente se puede observar con claridad el razonamiento de la CSJN, respecto del principio de razonabilidad, en el precedente **“Autológica SA c/ Estado Nacional s/ daños y perjuicios” (CSJN, Fallos 345:688, del 12/8/2022)**

“...Es arbitraria la sentencia que rechazó la demanda promovida por una empresa contra el Estado Nacional con el objeto de que se le abone una suma de dinero por los perjuicios que le habría ocasionado la suspensión ilegítima de los beneficios fiscales de los que gozaba en el marco de la ley 25.922, pues no se expidió acerca de la alegada inconstitucionalidad del art. 12 de la resolución 61/05 dictada por la Secretaría de Industria con fundamento en que dicho órgano se habría excedido en sus facultades de reglamentación de la ley 25.922 creando una sanción más gravosa por un incumplimiento formal, lo que importa una violación a los principios de legalidad y razonabilidad (arts. 16 a 19 y 28 de la Constitución Nacional)...” -Del dictamen de la Procuración General al que la Corte remite-

2.1. Las facultades para establecer anticipos, mecanismos de percepción en la fuente y otros pagos a cuenta, en los ordenamientos nacional y locales

No caben dudas que las facultades para establecer –en general- pagos a cuenta de los gravámenes, proviene desde la creación de la AFIP, del Decreto 618/97, dictado en virtud del artículo 99, inc. 3º, de la Constitución Nacional y que establece que, la entidad que allí se crea, la Administración Federal de Ingresos Públicos reemplaza a la Administración General de Aduanas y a la Dirección General Impositiva y que la nueva entidad ejercerá todas las funciones que les fueran asignadas a aquellas por las leyes

N° 11.683, N° 22.091, N°22.415 y por el Decreto N°507/93 -ratificado por la Ley N°24.447- y sus respectivas modificaciones, así como por otras leyes y reglamentos.

Los incisos 5 y 6 del art. 7° del Decreto 618/97 que se refiere a las facultades de reglamentación establecen la especiales de determina modos, plazos y formas extrínsecas de su percepción (de los tributos), así como la de los pagos a cuenta, anticipos, accesorios y multas y además la creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información.

Estas facultades encuentran su contenido y desarrollo en los artículos 21¹⁰; 22 referido a los sistemas de percepción en la fuente¹¹ y el 27 referido a la forma de imputación de los pagos a cuenta y retenciones a deducir del total del gravamen.

En el ámbito local, estas facultades también tienen su anclaje legal; por ejemplo el art. 4° del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en su texto ordenado en 2023, contiene, en forma específica lo referido a la materia que nos ocupa, en los puntos 15; 16 y 17

“...15. Dictar las normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos a reglamentar la situación de aquellos frente a la administración tributaria.

16. Implementar regímenes generales o particulares de percepción, retención, información, pagos a cuenta y designar a los agentes de recaudación o de liquidación e ingreso –éstos últimos exclusivamente respecto de la actividad de prestación de servicios digitales por parte de sujetos no residentes en el país- para que actúen dentro de los diferentes regímenes.

17. Adherir a regímenes de percepción, retención, información y pagos a cuenta implementados o que se implementen por la Comisión Arbitral o por otros organismos...”

Estas facultades –obviamente- se replican en cada uno de los ordenamientos locales con jurisdicción tributaria, en más o menos las mismas condiciones. El problema no

¹⁰ARTICULO 21.Podrá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos.

¹¹ARTICULO 22 — La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción.

radica sustancialmente en las facultades, sino en el ejercicio abusivo de las mismas, a través de regulaciones administrativas que exceden notablemente estas facultades.

Las ponencias y los trabajos que son parte de este informe de relatoría ponen énfasis en tales excesos y arbitrariedades, por lo que, necesariamente y para poner alguna conclusión a este tema que resulta medular, queremos dejar establecido un orden de prelación para entender en las cuestiones fácticas que atañen al problema, necesarias para emprender una camino de conocimiento, defensa y restablecimiento de los derechos conculcados

- 1) Indagar e investigar en las facultades que preceden a la generación de mecanismos que establezcan (con sus variantes y especies), pagos a cuenta de la obligación tributaria final, reconociendo si las especies, son realmente un pago a cuenta de la obligación principal o la creación de un nuevo tributo.
- 2) Estructurar metodológicamente el alcance y proyección de los límites constitucionales en la materia, identificando correctamente los principios conculcados
- 3) Acceder al conocimiento y análisis de los remedios procesales necesarios para asumir la defensa del contribuyente, ya bien sea en el ámbito nacional o en la órbita de los ordenamientos locales
- 4) Indagar en la responsabilidad de los Estados por su actuación legítima o ilegítima, con el objeto del resarcimiento de los perjuicios que pueda ocasionar su actuación

Claros ejemplos existen en la jurisprudencia, respecto de los límites al accionar de los fiscos y al restablecimiento de los derechos avasallados. Pongamos como ejemplo lo fallado, respecto de los ordenamientos locales

“...Aun cuando fuera atendible la alegación de la demandada acerca de las facultades de la DGR para designar agentes de recaudación, la decisión de la Cámara de declarar la inconstitucionalidad de la Resolución General 80/03 de la DGR se mantiene inconvencible, no bien se advierte que la inconstitucionalidad declarada por la Cámara, fundada en que el deber de actuar como agente de recaudación impuesto al banco actor no respeta el principio constitucional de proporcionalidad - independientemente del origen o tipo de disposición que imponga dicho deber-, cuenta con fundamentos

suficientes que no han sido refutados...” (Corte Suprema de Tucumán, en “**Banco CMF c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad**” del 13/4/2015)

“...Debe reputarse irrazonable lo dispuesto por la resolución normativa 64/2010 para ser excluido de los regímenes de retención y percepción de impuesto sobre los ingresos brutos, cuando se obliga al contribuyente a mantenerse sujeto a dichos regímenes recaudatorios, hasta tanto se verifique a su respecto la situación contemplada por el artículo 1 -inc. a)- de la citada resolución, patentizándose así un proceder que en manera alguna podría juzgarse proporcional a la finalidad perseguida por los referidos sistemas de percepción anticipada...” (Cámara Cont. Adm., de Mar del Plata, en “**logha José Héctor e logha Alberto Omar c/ ARBA s/ pretensión declarativa de certeza**”)

El caso que sigue, tiene sus particularidades de carácter procesal, por lo que será mencionado en el capítulo respectivo. Se lo expone, para entender como la Corte Suprema aplica los estándares constitucionales para elucidar los casos que llegan a sus estrados.

“...Es arbitraria la decisión del a quo que dispuso que la universidad actora no es pasible de ser obligada a inscribirse como agente de recaudación, pues si el objeto de la acción declarativa de certeza iniciada era determinar si la universidad recurrente estaba obligada a inscribirse en el régimen general de percepción y retención previsto en el art. 320 de la Disposición Normativa serie “B” 1/2004 (ARBA), la sentencia apelada debió ceñirse a lo peticionado sin avanzar sobre temas ajenos a la pretensión esgrimida, en tanto la exclusión de aquella de cualquier otro régimen de recaudación no había sido puesta en tela de juicio por la recurrente, quien –por el contrario- ante la intimación cursada por el organismo recaudador se inscribió en el régimen especial para concesionarios, contratistas y proveedores del Estado establecido en el art. 420 de la misma disposición normativa provincial...” (CSJN, en “**Universidad Nacional de Mar**

del Plata s/ acción mere declarativa de inconstitucionalidad”, Fallos: 345:1549, del 22/12/2022)

2.2. Situación de la responsabilidad del Estado. Responsabilidad extracontractual por actos legítimos e ilegítimos

En el punto anterior, nos referimos a algo sustantivo: la responsabilidad del Estado por su accionar.

En este tema, vamos a referir a las diferentes teorías en relación a la responsabilidad del estado, y también algunas referencias respecto de la evolución jurisprudencial. Destacamos en este punto, el notable aporte del recordado profesor José O. Casás, en su obra *“La Responsabilidad del Estado por actos de contenido tributario”*¹²

Siguiendo a Sayagués Laso, podemos decir que, el viejo dogma de la irresponsabilidad estatal, predominante hace siglo y medio, fue cediendo paulatinamente para dar pasos a los principios de la responsabilidad civil aplicados a la actividad administrativa; luego, a su vez, éstos fueron desplazados por conceptos más perfeccionados, propios del Derecho Público.¹³ Distintas teorías han intentado explicar los fundamentos de la responsabilidad extracontractual del Estado, desde el derecho privado y el público, algunas desde el punto de vista normativo y otras basadas únicamente en el derecho natural¹⁴.

A modo de síntesis, pueden mencionarse: teoría de la expropiación (Consolo), que nació en el derecho alemán y de allí pasó al italiano y al español, aunque en estos últimos y entre nosotros se restringe a la responsabilidad del Estado por acto lícito; teoría del sacrificio especial (Mayer), para la cual la responsabilidad del Estado nace cuando el particular ha sido afectado en forma desproporcionada respecto de otros;

¹² Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires 2010. El trabajo del profesor Casás responde a la publicación de su relato en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en cuya oportunidad se trató como tema II: La responsabilidad del Estado por Actos de Contenido Tributario, ocasión en la que el Dr. Casás fuera nombrado relator del informe nacional.

¹³ Sayagués Laso, Enrique, “Tratado de Derecho Administrativo”; Montevideo, 1974, página 615

¹⁴ Acerca de las diferentes clasificaciones de esta evolución se puede consultar a Reiriz María G, “Responsabilidad del Estado”, Capítulo I, 1969, páginas 1 a 15, quien con relación a la clasificación evolutiva que en materia de responsabilidad estatal efectúa Sayagués Laso sostiene que: “...aunque en menor escala que la clasificación de Teissier, también a ésta cabe atacarla por su localización respecto de un país: Francia. Y en apoyo de su tesis cita a Meucci, quien considera prácticamente imposible una clasificación evolutiva de naturaleza universal...”

teoría de la igualdad ante las cargas públicas (Teissier), por la cual se acepta que ningún ciudadano debe sufrir las cargas públicas más que sus iguales; teoría del enriquecimiento sin causa y del abuso del derecho (Hauriou); teoría de los derechos adquiridos (Gierke), por la cual el reconocimiento constitucional de derechos fundamentales del hombre obliga al Estado a indemnizar los perjuicios causados; teoría del riesgo y del seguro social (Duguit), que aunque negaba la personalidad del Estado, intentaba determinar qué patrimonio debía soportar el riesgo de la actividad estatal; teoría del deber de restitución (Soto Kloss), fundada en la justicia distributiva; y teoría de la lesión antijurídica resarcible (García de Enterría), basada en que siempre que un daño causado por la actividad estatal no deba ser soportado por los administrados, la legislación española garantiza la inmunidad del patrimonio; entre otras¹⁵

Nuestros tribunales han sostenido que los principios basales de derecho público inherentes al Estado de Derecho, fundamento de la responsabilidad del Estado surgen esencialmente de la Constitución, como así también de las generosas expresiones del preámbulo y de ciertos principios generales del derecho (no dañar a otro, dar a cada uno lo suyo), cabiendo mencionar, entre otros principios integrantes de ese complejo, el derecho a la vida, el respeto a los derechos adquiridos y/o propiedad (art. 17 CN), la expropiación por causa de utilidad pública y la igualdad ante las cargas públicas (art. 16 CN.)¹⁶ La Corte Suprema Nacional ha dicho que, el fundamento de la responsabilidad estatal, dentro del estado de derecho, es la justicia y la seguridad jurídica y que la obligación de indemnizar es un lógico corolario de la garantía constitucional de la inviolabilidad de la propiedad, consagrada por los arts. 14 y 17 CN.¹⁷

En este orden de ideas, y sin perjuicio de la validez de los enunciados de las distintas teorías que intentan fundar la responsabilidad del Estado y cuya aplicación dependerá del caso concreto, a nuestro juicio, todas ellas encuentran cabida en los

¹⁵ También puede consultarse Barraza Javier I, "Acerca de las distintas teorías que intentan explicar el fundamento de la responsabilidad extracontractual del Estado. La incidencia de las mismas en la jurisprudencia argentina", ED 178.699

¹⁶ Cámara Nacional Civil y Comercial Federal, Sala 2°, 5/7/1998; ED 131.468

¹⁷ CSJN., 9/8/1983, "Winkler, Juan L. v. Gobierno de la Nación"; JA 1984 I 113

principios del estado de derecho, y es en nuestra Constitución donde precisamente se consagra el sometimiento del estado al ordenamiento jurídico.

Decía Marienhoff que no es concebible un estado de derecho “irresponsable”; lo contrario implicaría un contrasentido, un sarcasmo. Estado de derecho y responsabilidad son, en este orden de ideas, conceptos correlativos ¹⁸ .

Sin embargo, no toda la responsabilidad llamada extracontractual tiene para la doctrina idéntico régimen jurídico, por lo que se diferencian los supuestos en que la actividad del estado sea ilegítima de aquellos otros en que se trate de actuaciones legítimas. Estas diferencias son importantes, por cuanto, no son unánimes las opiniones respecto del grado en la reparación de acuerdo con el supuesto que le otorgue origen.

2.2.1. Los presupuestos de la responsabilidad estatal

Sentados los fundamentos de la responsabilidad estatal, en orden a la enunciación de sus presupuestos en el ámbito extracontractual, corresponde distinguir si se imputa al Estado responsabilidad por su actividad lícita o ilícita.

La responsabilidad por actividad ilícita es la que corresponde al Estado por los daños que guardan relación con su actividad antijurídica, también denominada "ilegalidad objetiva". En materia del acto ilícito, la totalidad de los autores consultados han referido que la irresponsabilidad del Estado dio un giro en el año 1933 con el fallo "Tomás Devoto"¹⁹ , cuyo valor, como primer paso, consistió justamente en que se aplicara el régimen general de la responsabilidad de las personas del derecho privado prescindiéndose de leyes especiales. Completando una línea que había iniciado el precedente "Ferrocarril Oeste"²⁰ , la Corte Suprema de Justicia a partir del caso "Vadell"²¹ reconoce la responsabilidad extracontractual del Estado por sus actos

¹⁸ Marienhoff, Miguel S., “Responsabilidad del Estado por su actividad legislativa”, LL 1989 B 910; ver también “Tratado de Derecho Administrativo, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires 1964, páginas 371 y subsiguientes

¹⁹ “Sociedad Anónima Tomás Devoto y Cia c/ Gobierno Nacional s/daños y perjuicios”, CSJN 22/9/1933, Fallos:169:111

²⁰ “Ferrocarril Oeste de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires s/Indemnización de daños y perjuicios”, CSJN, 3/10/1938, Fallos: 182:5. LL 12.122 , con comentario de Alberto G. Spota, quien destaca que en este fallo la Corte además sienta el principio de que cuando el estado obre como persona de derecho público no como persona jurídica el artículo 43 del Código Civil no podrá invocarse

²¹ “Jorge Fernando Vadell c/ Provincia de Buenos Aires”, CSJN, 18/12/1984, Fallos: 306:2030; ED 114.215

irregulares como una responsabilidad directa y objetiva, fundada en la figura de la falta de servicio (art. 1112 CC), que se independiza de la idea de culpa y que no requiere la individualización del autor del daño. Luego siguieron en esa línea “Pose” del año 1992, en el que se sustentara la responsabilidad del Estado Municipal en la teoría del riesgo y se lo condenara en su carácter de dueño o guardián de la cosa; en el caso un predio en el que resultó dañada la víctima, aplicando el art. 1113, 2º párrafo, 2º parte del CC (daño por la cosa)²² y “Mosca” del año 2007, en donde se responsabilizó al Estado por los daños sufridos, por quien encontrándose en las afueras de un estadio de fútbol, recibió un proyectil que fue lanzado desde adentro, habiendo enmarcado la figura en el art. 1113, 2º párrafo, 2º parte; pero esta vez por tratarse de una actividad riesgosa.²³

El Alto Tribunal, explicita con suma claridad la posición doctrinaria en cuanto a la responsabilidad extracontractual por actuación ilícita: “...*Que para que se configure la responsabilidad extracontractual del Estado por su actividad ilícita deben reunirse los siguientes requisitos: a) el Estado debe incurrir en una falta de servicio; b) la actora debe haber sufrido un daño cierto y c) debe existir una relación de causalidad directa entre la conducta estatal impugnada y el daño cuya reparación se persigue (Fallos: 328:2546). Con respecto al primero de los recaudos, este Tribunal ha expresado que quien contrae la obligación de prestar un servicio público, lo debe hacer en condiciones adecuadas para llenar el fin para el que ha sido establecido, y es responsable de los perjuicios que causare su incumplimiento irregular (Fallos: 312:1656; 315:1892; 1902; 316:2136; 320:266; 325:1277; 328:4175; 329:3065)...Esta idea objetiva de la falta de servicio –por acción o por omisión- encuentra su fundamento en la aplicación del artículo 1112 del Código Civil y traduce una responsabilidad extracontractual del Estado en el ámbito del derecho público (causa “Securfin S.A. c/ Santa Fe s/ daños y perjuicios”, Fallos: 330:3447) que no requiere recurrir como fundamento al artículo 1113 del Código Civil (Fallos: 306:2030). En efecto, no se trata de una responsabilidad indirecta la que en el caso se compromete, toda vez que la actividad de los órganos, funcionarios o agentes del Estado realizada para el desenvolvimiento de los fines de las entidades de las que dependen, ha de ser considerada propia de éste, el que debe responder de modo principal y directo por las consecuencias dañosas (Fallos: 312:1656; 317:1921; 318:192;*

²² “Pose, José Daniel c/ Chubut, Provincia del y otra s/ daños y perjuicios”; Fallos: 315:2834, del 1/12/1992

²³ “Mosca, Hugo Arnaldo c/Buenos Aires, Provincia de (Policía Bonaerense) y otros s/daños y perjuicios”. M. 802. XXXV; ORI; 06-03-2007; Fallos 330: 563

1862; 321:1124; causa "Seradilla Raúl Alberto c/ Provincia de Mendoza s/daños y perjuicios", Fallos: 330:2748)...²⁴

Este último precedente, destacable por ser del año 2011, nos parece un excelente compendio para resumir la jurisprudencia de la Corte nacional en lo que hace a la responsabilidad por la actividad ilícita, al amparo de lo que se interpretaba del texto y los antecedentes del Código Civil de Vélez

Queda muy claro que, la posición dominante se refiere a la responsabilidad objetiva del Estado ante su actuación. A pesar de que –hipotéticamente- exista una responsabilidad que pueda atribuirse en forma personal a un funcionario por haber incumplido una norma, y que pueda esto, por ejemplo, acarrearle una contienda penal por incumplimiento de sus deberes, de todos modos, no puede soslayarse la responsabilidad del Estado en su faz objetiva y por tanto, perseguible el reclamo por parte del contribuyente imputado ante la circunstancia de que entienda se le ha ocasionado un perjuicio concreto y demostrable, en los términos de lo que la Corte Nacional entiende como presupuestos de procedencia de la acción.

Si, en cambio, nos referimos a la responsabilidad al Estado por actividad lícita, contemplada por el artículo 18 de la ley 19.549, ella "*...nace con la derogación, modificación o sustitución de un acto administrativo, porque éste pese a ser inicialmente regular o legítimo es decir legal y razonable, debido al cambio de circunstancias sobrevinientes, deja de ser oportuno, cesa de ser ajustado al interés o bien común público y, como tal, se convierte en irrazonable para el futuro como técnica social y como injusto...*"²⁵

En materia de este tipo de responsabilidad a través de la Procuración del Tesoro de la Nación señaló que la función de la Administración Pública de rever sus decisiones reposa en su poder y a la vez en su deber de atomizarlos con las actuales exigencias del interés público; sin que se requiera ley o norma expresa que autorice tal tipo de

²⁴ "Baeza Silvia Ofelia c/ Provincia de Buenos Aires s/daños y perjuicios", CSJN del 12/4/2011; Fallos: 334:376

²⁵ Linares Juan F, "Fundamentos de Derecho Administrativo", Editorial Astrea, Buenos Aires, 1973

revocación; pues trátase de un poder ínsito en el fin esencial del Estado: la protección del interés general o público a través de la Administración ²⁶

En cuanto a los presupuestos de la responsabilidad estatal por actividad lícita, la Corte nacional en la causa "Columbia" fallada el 19/5/1992²⁷, dijo:

"...Que el reconocimiento de la responsabilidad estatal por su actividad lícita exige para su procedencia el cumplimiento de ciertos requisitos imprescindibles; esto es:

- 1) la existencia de un daño cierto;*
- 2) la relación de causalidad entre el accionar del Estado y el perjuicio y, obviamente,*
- 3) la posibilidad de imputar jurídicamente esos daños a la demandada (Fallos 312:345, t. 12 XXII, "Tejedurías Magallanes S.A. v. Administración Nacional de Aduanas", pronunciamiento del 19/9/1989). A los cuales cabe añadir atendiendo la particular relación que en el caso vincula a las partes,*
- 4) necesaria verificación de la existencia de un sacrificio especial en el afectado; como así también*
- 5) la ausencia de un deber jurídico a su cargo de soportar el daño...²⁸.*

Ante la ausencia de regulación especial en materia de resarcimiento, parte de la doctrina civilista considera aplicables las disposiciones que contemplan la responsabilidad civil, porque *"...la responsabilidad del Estado a despecho de sus matizaciones propias y su tinte publicístico, se inserta en una teoría unitaria del responder que es común a los Derechos Público y Privado...²⁹* .

Mosset Iturraspe³⁰ señala que desde otra óptica (que él no comparte), la doctrina considera que el deber de indemnizar no es consecuencia de la responsabilidad civil, por una serie de razones que enumera de la siguiente manera: *"...a) porque no encuentra el fundamento en la violación de un derecho subjetivo, sino en el sacrificio de los derechos patrimoniales; b) porque no conduce al resarcimiento del daño, sino al*

²⁶ PTN 710:90

²⁷ CSJN, Fallos: 315:1026

²⁸ Coincide en este punto Augusto M. Morello, "Compensación del Estado por daños originados en su accionar lícito"

²⁹ Ver, en este sentido, con ampliación de fundamentos de Alberto J. Bueres, Cámara Nacional Civil en pleno, del 3/3/1998, en la causa "Ricci Carlos c/ MCBA", especialmente considerando 2 y sus citas, JA 1988 II 347

³⁰ Mosset Iturraspe Jorge, "Estudio de la responsabilidad por daños", Tomo I, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 1982, página 297 y subsiguientes

otorgamiento de una compensación dineraria; y c) de ahí que deba hablarse de la indemnización y no de la responsabilidad de la Administración Pública..."

En conclusión de lo hasta aquí expresado, en materia de presupuestos de la responsabilidad estatal y extensión del resarcimiento por daños causados, se puede visualizar que éstos varían según se trate de acto ilícito o lícito de la Administración, circunstancia que no se configuraba de igual forma en el derecho civil. Corresponde entonces distinguir el deber del reparar del Estado por obrar ilícito de aquellos supuestos en los que el daño se ocasione como consecuencia de una actividad lícita del Estado. Recalcamos entonces que, tanto la jurisprudencia, como la doctrina como del cuerpo de abogados del estado sostienen en forma unánime que: *"...para que resulte aplicable la doctrina de la responsabilidad del Estado por actuar legítimo, es menester que éste haya producido una lesión a una situación jurídicamente protegida...y que es particularmente severa la aplicación de los principios del derecho administrativo que hacen a las consecuencias patrimoniales de la revocación por la administración de una acto de alcance general y a la responsabilidad por actos estatales normativos..."*³¹

Es decir, la responsabilidad del Estado por actividad legítima es aquella que se suscita debido a la actuación de un órgano del estado que no se aparta de la regularidad en la prestación del servicio, la cual atiende a una utilidad y finalidad pública, pero, a raíz de ella se causan perjuicios especiales y anormales en un particular, a quien se le impone un sacrificio superior (desigual, desproporcionado, grave, excesivo e irrazonable) del que resulta exigible a las restantes personas en virtud de cargas que se imponen por la vida en sociedad.

Desde esta óptica mal puede el no cumplimiento o cumplimiento irregular de una norma administrativa o penal reputarse como un actuar legítimo del estado; en su consecuencia los efectos que produzca la actuación del organismo

³¹ "Columbia SA de Ahorro y Préstamo para la Vivienda s/daños y perjuicios", CSJN 12/11/1996, C.849 XXV

fiscal por hipotética vulneración de la normativa específica, sólo pueden reputarse como actos ilegítimos de la administración.

Y a partir de aquí nos introducimos en un punto central, el que se refiere al tipo y alcance del daño resarcible.

2.2.2. El daño resarcible

Para generar la primera opinión contundente en el caso, Cassagne³² sostiene la procedencia de la reparación integral y expresa que la razón de ello es muy simple:

"...no es justo obligar a los administrados a que soporten todas las consecuencias perjudiciales de la actividad ilegítima del Estado (vgr., no indemnización de lucro cesante)... No hay ningún principio de justicia que sustente la improcedencia de indemnizar los perjuicios resultantes directos o indirectos...". En apoyo de su tesis cita a Santo Tomás y sostiene que cuando un acto o hecho es voluntariamente ilegítimo *"...es más grave que la simple injusticia y equivale a un daño mayor..."*³³

A la luz de viejo ordenamiento y para nuestra visión, resulta que la responsabilidad del Estado por actividad ilícita es una responsabilidad del derecho público, directa, que deriva del cumplimiento irregular de la actividad administrativa, que no reposa en el concepto de culpa y que comprende tanto la ilegalidad objetiva como la irrazonabilidad o arbitrariedad (art. 1112 del Código Civil)

En su consecuencia, entonces, la aplicación analógica de los arts. 519; 1069; 1078 y concordantes del CC, en materia de daños causados por actos ilícitos, avalaban la procedencia de la reparación integral.

En virtud de estas normas, se puede decir respecto de la aplicación del artículo 519³⁴, y respecto de los actos de incumplimiento contractual, la necesidad del daño

³² Cassagne, Juan Carlos, "La responsabilidad extracontractual del Estado en la jurisprudencia de la Corte", ED 99 937

³³ Cita del Dr. Cassagne en la op. cit., respecto de Santo Tomás de Aquino en "Tratado de la Justicia", Capítulo V, artículo 4° in fine, (II, cuestión 67)

³⁴ "TITULO III. De los daños e intereses en las obligaciones que no tienen por objeto sumas de dinero Art. 519. Se llaman daños e intereses el valor de la pérdida que haya sufrido, y el de la utilidad que haya dejado de percibir el acreedor de la obligación, por la inejecución de ésta a debido tiempo.

Art. 520. En el resarcimiento de los daños e intereses sólo se comprenderán los que fueren consecuencia inmediata y necesaria de la falta de cumplimiento de la obligación."

para que proceda la indemnización. El daño comprende la pérdida sufrida por la falta de ingreso de prestación debida a un patrimonio (daño emergente) y la ganancia frustrada, es decir, la utilidad que el acreedor ha dejado de percibir por la inejecución en término de la obligación (lucro cesante) lo que implica la pérdida de enriquecimiento patrimonial previsto. Ha sido muy contundente la Corte Nacional al evaluar la aplicación de esta norma, respecto de la actividad ilícita del Estado: *“...Para conceder indemnización de lucro cesante sufrido por el actor a raíz de la imposibilidad del ejercer su profesión, imposibilidad provocada por su inclusión en actas institucionales de la Junta Militar de 1976, no se requiere la absoluta certeza de que el lucro esperados se habría obtenido, pues basta una probabilidad suficiente de beneficio económico. De tal modo, la determinación de la indemnización se sustenta en la prueba de la actividad productiva que desarrollaba el actor, de las ganancias que por ella percibía y del impedimento temporal que obstó a su continuación. Corresponde inferir que, según el curso ordinario de las cosas, los beneficios habrían subsistido en ese período de no haber mediato acto ilícito...”*³⁵

En la causa que mencionáramos anteriormente (“Baeza”) de dictamen por parte de la Corte, se detalla en forma muy clara y ajustada la entidad del daño reparable, e incluso va más allá, refiriendo a lo que la reparación civil puede establecer:

“...debe tenerse presente que esta Corte ha sostenido que cuando la víctima resulta disminuida en sus aptitudes físicas o psíquicas, esta incapacidad debe ser objeto de reparación al margen de que se desempeñe o no en actividad productiva pues la integridad física tiene en sí misma un valor indemnizable y su lesión afecta diversos aspectos de la personalidad que hacen al ámbito doméstico, social...con la consiguiente frustración del desarrollo pleno de la vida...”

La obligación de reparar los ilícitos, como la aclaraba el artículo 1078 del CC, además del daño patrimonial comprende la reparación del agravio moral que, en nuestro ordenamiento y a los fines prácticos, son sinónimos con el daño moral.

En cuanto al ámbito de responsabilidad civil, si se trataba de un daño resarcible según las reglas de la responsabilidad contractual, podía ser indemnizado al paso que si, por el contrario, resultaba un daño extracontractual la norma se tornaba imperativa

³⁵ “Sandler Héctor R. c/ Estado Nacional”, CSJN 2/11/95; en LL 1996-C 747; DJ 1996-2-385

y establecía la obligación de fijar la indemnización por la causación del agravio moral (art. 522).

El daño moral puede producirse en ambos ámbitos de la responsabilidad: extracontractual y obligacional. Procede en uno u otro supuesto la que debe ser adecuada a la magnitud del agravio.³⁶

Traemos también en apoyo de nuestra postura el texto del art. 21 inc. 2 Pacto de San José de Costa Rica (LA 1994 B 1615), norma con jerarquía constitucional y de naturaleza suprallegal:

"...Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés general y en los casos y según las formas establecidas por la ley..."

Esto equivaldría a decir también que se puede atribuir la conocida como "responsabilidad internacional", que desde ya merece capítulos extensos aparte.

2.2.3. La responsabilidad del estado a partir de los nuevos ordenamientos

Como vimos en el punto anterior y más allá de las disposiciones que surgen del texto constitucional, con especial énfasis en los artículos 16; 17 y 18, en cuanto a la igualdad ante la ley; al derecho de propiedad y las garantías procesales, no existía una norma específica que regule la responsabilidad del Estado como persona jurídica de carácter público; salvo –como ya expresamos- lo que determina el art. 18 de la ley N° 19.549 (de procedimientos administrativos), en cuanto a la revocación del acto regular

³⁶ Conclusiones del V Encuentro de Abogados Civilistas, Santa Fe, 1991

que causare perjuicio y la pauta indemnizatoria respecto del damnificado y el art. 83 del reglamento de la ley de Procedimientos Administrativos³⁷.

Fueron la jurisprudencia y la doctrina las que llegaron a modelar un concepto completo de la responsabilidad del estado, tal como ya ha quedado plasmado en el desarrollo de este trabajo.

Existe un cambio pronunciado a partir del andamiaje que suponen, por un lado, **la ley Nº 26.944, de Responsabilidad el Estado (LRE) que fuera publicada con fecha 8/8/2014;** y por el otro, las pautas del nuevo código civil y comercial. No es casual, sino causal que ambos ordenamientos hayan confluído en un tan breve lapso.

Como quedará expuesto en los párrafos de este punto, su combinación hace (entendemos) a dos cuestiones: (i) la primera de ellas es la definición clara de que la responsabilidad del estado debe ubicarse en las normas de derecho público nacional o provincial, de acuerdo a la órbita de actuación; pero que claramente estamos ante derecho público y no privado; y (ii) una aparente (y hasta incesante) búsqueda de una disminución en dicha responsabilidad, tal vez, con fines poco claros o premeditados; esto lo observamos claramente en algunas de las disposiciones de la LRE

El original proyecto de ley fue elaborado en consonancia con el proyecto de modificación del Código Civil, para regular específicamente la responsabilidad del Estado. De esta manera el Ejecutivo modificó lo actuado por la comisión redactora y estableció que este cuerpo normativo, por ser de derecho público, debía independizarse del código de fondo. Si bien hoy ya vigente el código civil y comercial, ambas normas, interactúan de la forma que había sido prevista, en todo caso por el ejecutivo.

La vigencia de la ley es anterior a la del código civil y comercial, lo que supuso una cierta desprolijidad jurídica, ya que, dicha ley convivió con normas que habían servido de base para establecer las líneas doctrinarias y jurisprudenciales que permitieron reconocer el resarcimiento por los daños ocasionados por el Estado, ya sea por una actividad legítima o ilegítima. Tal desprolijidad se demuestra en tanto el legislador no había tenido la precaución de declarar inaplicable el art. 1112 del código

³⁷ “...Los actos administrativos de alcance general podrán ser derogados, total o parcialmente, y reemplazados por otros, de oficio o a petición de parte y aun mediante recurso en los casos en que éste fuere procedente. Todo ello sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las normas anteriores y con indemnización de los daños efectivamente sufridos por los administrados...”

de Vélez.³⁸ La Dra. Aída Kemelmajer de Carlucci, integrante de la comisión redactora del proyecto del código civil y comercial fue interrogada en una entrevista que le realizara el Diario “La Nación” con fecha 12/10/2014, respecto de su criterio en cuanto al cambio que habían producido estas normas respecto de la responsabilidad del Estado. La jurista se mostraba en contra de la teórica eliminación de la responsabilidad del estado y de los funcionarios en el nuevo marco y sostenía:

“...Desde hace muchos años vengo sosteniendo que, el principio de igualdad, si una actividad es cumplida tanto por los particulares como por el Estado, y alguien resulta dañado con motivo de esa actividad (por ejemplo culpa médica cometida en un hospital público o en un sanatorio privado) o con motivo de hechos que son iguales (por ejemplo un accidente de tránsito protagonizado por un automotor propiedad del Estado o de particulares), no hay razón para que el dañado reciba un distinto tratamiento legal; es absurdo decir que un accidente de tránsito protagonizado por un auto que pertenece a un municipio es “una falta de servicio administrativo”. Por eso el anteproyecto contenía, como el Código Civil de Vélez Sársfield, normas relativas a esa responsabilidad. El poder ejecutivo decidió eliminar esos artículos y envió un proyecto que hoy es la ley 26.944, que da un régimen específico a la responsabilidad del Estado y a los funcionarios públicos y que, reconociendo que ésta materia no delegada por las provincias, las autorizaría a tener su propio régimen, aunque invita a adherirse al texto de esa ley. Obviamente es la decisión del poder legislativo, que no comparto, pero es ley...”

Si bien el art. 1º de la LRE establece lo que la jurisprudencia de la Corte ya había dejado sentado, en cuanto a una responsabilidad directa y objetiva, luego en el resto del articulado las cosas comienzan a desdibujarse.

No sólo, desde las primeras disposiciones se rechaza la aplicación del derecho común; o sea el Código Civil, se determina asimismo la inaplicabilidad de la denominada “sanción pecuniaria disuasiva”, que preveía el anteproyecto del código civil y comercial en los artículos 1714/1715 y que en el texto del código actual ha desaparecido; pero que

³⁸ ABERASTURY, Pedro, “La Justicia Administrativa”, Ed. Lexis Nexis, Bs. As., 2006, página. 23.

subiste con el concepto del “daño punitivo” en el art. 52 bis de la ley de defensa del consumidor³⁹

Los arts. 3 y 4 de la LRE establecen los requisitos de procedencia de la responsabilidad estatal, tanto por actividad legítima como ilegítima.

Estos artículos son lo que han concitado mayor oposición por parte de la doctrina, en el entendimiento que allí se ha menguado la responsabilidad del estado en la reparación integral del daño; pero también se entiende que estos artículos, en realidad persiguen los pronunciamientos de Corte Nacional y sería imposible entonces menguar lo que se ha conseguido a partir de la clara jurisprudencia del Alto Tribunal, máxime, teniendo en cuenta que se sostiene –criteriosamente- que la nueva órbita del derecho privado resume la evolución jurisprudencial habida en tantos años.

Respecto de estos dos artículos Julio I. Altamira Gigena⁴⁰, expresaba que el primer requisito necesario para hacer procedente una acción de responsabilidad estatal es probar la existencia de un daño que debe ser cierto y actual y que es por todos conocidos que el daño es una lesión antijurídica a intereses patrimoniales y espirituales y se preguntaba, entonces, si el art. 3º de la LRE permite la indemnización por daño moral y respondía rápidamente que de acuerdo con su criterio el daño moral no puede estar excluido. Cita en apoyo de su opinión dos fallos de la CSJN a los que considera trascendentes.

Por un lado, “**De Gandia Beatriz I c/ Provincia de Buenos Aires**”⁴¹, por el cual se condena a la Provincia de Buenos Aires a pagar a la actora del daño moral en virtud de haber sido detenida e incomunicada a raíz de la omisión del juez que había intervenido para dejar sin efecto un pedido de secuestro del automóvil de su propiedad cuatro años antes y no haber comunicado dicha situación a las fuerzas policiales y de

³⁹ ARTICULO 52 bis: Daño Punitivo. Al proveedor que no cumpla sus obligaciones legales o contractuales con el consumidor, a instancia del damnificado, el juez podrá aplicar una multa civil a favor del consumidor, la que se graduará en función de la gravedad del hecho y demás circunstancias del caso, independientemente de otras indemnizaciones que correspondan. Cuando más de un proveedor sea responsable del incumplimiento responderán todos solidariamente ante el consumidor, sin perjuicio de las acciones de regreso que les correspondan. La multa civil que se imponga no podrá superar el máximo de la sanción de multa prevista en el artículo 47, inciso b) de esta ley.

⁴⁰ Julio Isidro Altamira Gigena. Del extracto de la exposición brindada por el catedrático en la Universidad de Córdoba en oportunidad de la conferencia por la recientemente publicada Ley 26.944

⁴¹ CSJN, Fallos: 318:845

gendarmería. El otro caso que trae a colación es “Fabro Víctor y otro c/ Provincia de Río Negro”, en el que se lugar al reclamo del daño moral, en los siguientes términos:

“...Corresponde admitir el reclamo por daño moral -en razón de la interpretación amplia que se ha acordado al art. 1078 del Código Civil- efectuado por los padres de quien perdiera la vida al descender de una aeronave en un aeropuerto provincial "no controlado", para lo cual deben considerarse las atroces circunstancias en que la víctima murió, en presencia de su madre, quien vivió la trágica experiencia de la pérdida de una hija, la mayor causa de aflicción espiritual...”⁴²

Se sigue entonces en estos aspectos, la doctrina jurisprudencial que, en forma pacífica, ha venido aplicando la Corte Suprema y que establecen los requisitos de admisibilidad, similares a los del derecho común, tales como: a) daño cierto, b) Imputabilidad a un órgano estatal; c) relación de causalidad adecuada entre el hecho y el daño.

A estos se les añade los propios del derecho público, que lo particularizan como tal, la existencia de una falta en el cumplimiento del servicio y la ausencia de deber jurídico de soportar el daño, en caso de actividad lícita.

Todos estos requisitos se los puede encontrar en los fallos que han sido materia de interpretación que, han sido analizados respecto de las situaciones enmarcadas en el código civil anterior.

A la luz de estos claros preceptos, no pueden haber dudas que la actuación de los estados, en la medida que exceda sus facultades creando situaciones de menoscabo y claro perjuicio económico o moral a los contribuyentes, debe ser reputada dentro de la responsabilidad y en tal sentido, pasible de demanda en reparación de esos daños.

III. Los pagos a cuenta de la obligación principal. Naturaleza y especies

Con gran certeza, tanto los panelistas en sus ponencias, como los autores de trabajos, ubican a los pagos a cuenta de las obligaciones tributarias principales, como anticipación de las obligaciones futuras y además también expresan que surgen como

⁴² CSJN. Fallos: 323:3564 del 9/11/2000

resultado de una presunción en cuanto a “...que el contribuyente obtendrá en el año venidero, el mismo resultado que en el año actual...” (Dra. Teresa Gómez en su ponencia).

Afirma el Dr. Martín Caranta en su ponencia que, estos conceptos (anticipos, retenciones, percepciones), se justifican como pagos a cuenta de una obligación fiscal futura y esta justificación debe ser considerada en dos aspectos: (i) la existencia de una obligación tributaria futura, y (ii) la correlación entre la obligación tributaria futura

Ahora bien, el Dr. Caranta en este punto pone en jaque a las especies de pagos a cuenta en virtud de lo que sucede en la realidad, cuando el Estado (los Estados) abusa de la entidad recaudatoria. En este sentido –entiende- que se ha invertido la ecuación recaudatoria. Lo natural es que el Estado sea el acreedor del particular y hoy el particular resulta acreedor del Estado.

Concluye que la existencia cuasi permanente de saldos a favor con ciertos contribuyentes, por la desnaturalización de los pagos a cuenta genera que los recursos tributarios muten hacia otro tipo de recurso: el empréstito forzoso.

La Dra. Gómez adhiere –por lo menos parcialmente- a esta posición y lo hace en especial, respecto del anticipo excepcional establecido por la RG 5391; o sea el pago a cuenta extraordinario (del impuesto a las ganancias) respecto de los contribuyentes de los períodos fiscales 2022 o 2023. Como este “anticipo extraordinario” (que luego describiremos) tiene unas particularidades jurídicas especiales, se trataría (de acuerdo con la Dra. Gómez) de un “empréstito forzoso y gratuito”

Esta forma de categorizar a las especies (todas o algunas) que exceden –en todo caso- a la obligación tributaria principal, merecen –por lo menos- ampliarse y analizarse desde otros puntos de vista.

La Dra. Balbo, aporta otra visión refiriéndose a los casos más complejos que se presentan a nivel de las jurisdicciones locales y que generan permanentemente saldos a favor que se tornan muy significativos y de difícil aplicación.

Menciona, en este aspecto lo que se ha exteriorizado en el Consenso Fiscal 2021, cuando establece (entre otros temas)

“...f. Se procurarán las medidas necesarias en los procedimientos vigentes en cada jurisdicción a efectos de aplicar mecanismos de devolución automática o,

compensación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a aquellos o aquellas contribuyentes (locales o de Convenio Multilateral) que tengan saldos a favor generados por retenciones, percepciones y/o recaudaciones, siempre que cumplan con los requisitos específicos del caso en cuestión...”

En virtud de lo antes expuesto, debemos profundizar en las siguientes líneas de pensamiento:

- a) Los excesos a través de vías superlativas recaudatorias, provocan una desnaturalización de los tributos, transformándolos en otro recurso de crédito público como es el “empréstito forzoso”; o bien no mutan su naturaleza tributaria, pudiéndose convertir en otra especie, pero con la misma naturaleza; por caso “impuesto extraordinario”⁴³
- b) La primera posición implicaría -en el caso que correspondiera- un recupero que no se encuentra establecido en la ley o reglamento de creación (tomemos por ejemplo los anticipos extraordinarios de las RG 5248 y 5391 y más recientemente la RG 5424). Esto generaría una situación compleja en materia de recupero o devolución, situación que ya se transitó en oportunidad del “ahorro obligatorio” que tuvo tantas situaciones complejas en la década del 80 del siglo anterior.
- c) Si, por el contrario no muta la naturaleza tributaria, quedaría por analizar su posibilidad de devolución, repetición o compensación, aplicando –si diere lugar- el instituto del enriquecimiento sin causa (que será abordado en el próximo punto)
- d) Si no pierden su naturaleza tributaria, entonces, deben ser sometidos al test de constitucionalidad, en el respecto de los mismos, como se ha ya señalado en estos

⁴³ En este aspecto el Dr. Jorge Gebhart en la edición del 7/4/2020 del Cronista Comercial efectúa una certera diferencia entre empréstitos forzosos e impuestos extraordinarios: “...La gran diferencia entre los impuestos extraordinarios, es que, en cualquier caso, el contribuyente no obtiene ninguna devolución tangible del importe que abona, dado que el estado lo utiliza en el desarrollo de su actividad. Por el contrario los empréstitos forzosos en sus tres categorías llevan consigo la característica esencial de que, cumplido el plazo respectivo, se devolverá el capital, más en interés respectivo...”

puntos. En este aspecto se puede aplicar el test de confiscatoriedad tanto a los impuestos extraordinarios como a los empréstitos forzosos?

En este último aspecto, valga traer uno de los fallos que generó la posibilidad de poner en su justa medida (por las situaciones que lo preceden) a los principios de confiscatoriedad y razonabilidad.

En efecto, en **“Candy SA c/ AFIP-DGI s/ amparo” (Fallos: 322:571, del 3/7/2009)**

Se entendió que no es competencia del Poder Judicial considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro (Fallos: 223:233; 318:676), así como tampoco le corresponde examinar si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los “principios de la ciencia económica” (Fallos: 249:99), ya que sólo le incumbe declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional, siendo atribución del Congreso elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen, siempre que no se infrinjan preceptos constitucionales.

En tal sentido, explicó que para que exista un supuesto de confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital; en razón de las cambiantes circunstancias del país -e incluso, bajo las mismas- la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos, límite que no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo.

Señaló que el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las

contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas.

Estas situaciones, nos dejan frente a los institutos del derecho que son los pagos indebidos y el enriquecimiento sin causa

3.1. El derecho a repetir el pago indebido.

Sin perjuicio de la naturaleza que se asigne al pago efectuado en exceso por el contribuyente, sobre lo que nos detendremos seguidamente, es importante dilucidar los requisitos que, como denominador común, permiten ejercer el derecho de repetición.

Se ha definido la repetición tributaria, como relación jurídica, como aquella que surge cuando una persona paga al fisco un importe tributario que, por diversos motivos no resulte legítimamente adeudado y pretende luego su restitución. El pago indebido y la consiguiente pretensión repetitiva dan origen a un *vinculum iuris* entre un sujeto activo, cuyos bienes reciben por vía legal el detrimento ocasionado por el pago indebido, y un sujeto pasivo, que es el fisco, enriquecido sin causa ante dicho pago indebido **(Villegas, Héctor B. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Ed. 1998, p. 470).**

El autor que seguimos en este punto destaca que tal relación jurídica tiene entre sus características relevantes, que, no obstante el carácter jurídico original de la suma de dinero que recorre la trayectoria particular-Fisco; o sea el tributo, en el caso de la repetición –de trayectoria contraria- deja de serlo. Al perder el sujeto activo el carácter de público, el derecho a la suma repetible pasa a ser un derecho subjetivo privado. En tal entendimiento, la normativa aplicable a dicha relación, es de derecho privado.

Doctrinariamente se ha desarrollado profusamente el tema, para el caso de los impuestos indirectos, en relación a la aplicación del art. 81 de la ley 11.683. En particular, en relación a la teoría del empobrecimiento que fuera receptada normativamente a partir de la incorporación del párrafo final del citado artículo, por la ley **25.795 (BO 17/11/2003).**

La legislación, en este punto, recogió la doctrina de la Corte Suprema de Justicia en autos **“Mellor Goodwin” (18/10/1973)**, que se revisara en **“PASA Petroquímica**

Argentina S.A.” (17/5/1977), pero con el precedente **“Nobleza Piccardo”** de 2004, se volvió al criterio de **“Mellor Goodwin”**.

Lo medular del debate doctrinario y evolución jurisprudencial, que finca en la necesidad de acreditación del empobrecimiento del contribuyente (ya hoy consagrada legislativamente) en realidad no es atribuible (por ejemplo) al caso de los tributos de seguridad social, fundamentalmente porque se refiere con exclusividad a los impuestos indirectos, y en razón de que, por sus efectos económicos, permiten el fenómeno de la traslación.

Tiene dicho el Alto Tribunal que:

“...el derecho tributario cuenta en la actualidad con conceptos, principios, institutos y métodos que se distinguen de los del derecho privado, todo lo cual ha hecho perder a este la preeminencia que otrora tenía sobre él. Hoy es una realidad universal - manifestada a través de la doctrina, la legislación y la jurisprudencia- la evolución que se ha operado en ese sentido. Ello no quiere decir, sin embargo, que el derecho tributario, como disciplina jurídica cuyo objeto concierne a las instituciones que integran el régimen de los recursos derivados con que cuenta la economía del Estado, permanezca al margen de la unidad general del derecho, ni que, no obstante formar parte del derecho público, no admita compatibilidad con principios comunes del derecho privado, en especial del derecho civil, generalmente con vigencia en todo el sistema jurídico...” (Fallos: 190:42; 205: 200; La Ley VIII, página 830, sumario 3).

La normativa de la ley procedimental en materia de impuestos, hace mención a lo que *“...hubieren abonado de más...”* y en la medida en que *“...el impuesto abonado es excesivo...”*. Estas expresiones, traducidas a términos usuales en derecho, han de entenderse referidas al pago indebido, o sea, al efectuado sin causa -en sentido lato- por no haberse verificado el hecho generador de la obligación.

Los presupuestos de la acción son la prueba del ingreso al fisco y la causa de la obligación (además de requisitos procesales, como competencia, reclamo previo según el caso, etc.)

La acción instituida con el objeto de lograr la restitución de lo pagado indebidamente en concepto de tributos, encuentra su fundamento superior en el principio de derecho natural de valor universal consistente en que *“nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro”*, regla ética de proyección patrimonial que no solamente alcanza a las personas

privadas sino también al Estado, al igual que en las garantías constitucionales que alcanzan a la protección del contribuyente frente a posibles desvíos de la ley o en su aplicación.

La ubicación de los fundamentos del reclamo de restitución dentro de los principios de derecho común -como lo ha reconocido nuestra Corte Suprema. Se ha concluido en que en el enriquecimiento injustificado, prevalecen las ideas primigenias de la equidad, siendo considerada como una de las fuentes de origen legal de las obligaciones. Sus elementos y efectos jurídicos justifican su autonomía. Rige tanto en la familia jurídica del *civil law* como del *common law* (**Zweigert, Konrad y Hein Kötz: Introducción al derecho comparado. Traducción de Arturo Aparicio Vásquez. Editorial Oxford University Press, México D.F., 2002, números 38 y 39**).

La “*actio in rem verso*” enunciada en el art. 784 del Código Civil (“...*El que por un error de hecho o de derecho, se creyere deudor, y entregase alguna cosa o cantidad en pago, tiene derecho a repetirla del que la recibió...*”) sería consecuencia del enriquecimiento sin causa.

El antiguo Código Civil no contenía un precepto que expresamente consagrara - en términos generales- el principio del enriquecimiento sin causa, pero existen en él varios textos que enuncian aplicaciones especiales del mismo: **Artículos 728, 907, 1165, 725, 2301 y 2302, 2306 al 2309, 2587 al 2591, 2594 al 2600, 589, 2427, 2440, 2441 primera parte, 3900 y 3901 primera parte.**

También en varias de sus notas; v.gr. **la nota del art. 499 del CCN**, citando a **Ortolán**, mencionó al enriquecimiento sin causa como fuente de obligaciones; en la nota al art. 43 dijo que las personas jurídicas responden por hechos ilícitos cometidos por sus administradores hasta el importe de lo que se hubieran enriquecido y en la nota al **art. 784** transcribió a **Marcadé** quien se refiere al enriquecimiento sin causa como principio permanente de nuestro derecho y como fundamento de la repetición de lo pagado indebidamente (**SALVAT, R. Tratado de Derecho Civil Argentino. Tomo IV. Bs. As. 1958. Ed. Tipográfica Editora Argentina, págs. 344/345/346. En concordancia ALTERINI, A; ÁMEAL, O; LÓPEZ CABANA, R. Derecho de las Obligaciones Civiles y Comerciales op. cit. págs. 744 a 746. LLAMBÍAS, J. en el Tratado de Derecho Civil. Obligaciones. Tomo IV-B. op. cit, págs. 407 a 430**).

Es por tal motivo que la doctrina más difundida ve en esta situación una regla necesaria de equidad. Ocurre con la restitución del enriquecimiento sin causa como en

la represión del dolo: es una de esas reglas de derecho natural que dominan todas las leyes, aunque el legislador en aquél ya superado ordenamiento no se hubiere tomado el cuidado de formularla.

Renombrados autores referían al respecto en este punto que “...*La acción de in rem verso de la cual no hay en el Código Civil más que aplicaciones especiales, debe ser admitida de una manera general como sanción de la regla de equidad, según la cual no está permitido enriquecerse a expensas de otro, en todos los casos en que el patrimonio de una persona se encuentra enriquecido sin causa legítima o título oneroso, en detrimento del de otra, habiéndose probado una indivisibilidad de origen, independiente de las relaciones contractuales de cualquiera de las partes, sea con la otra, sea con un tercero, entre el enriquecimiento de la primera y el empobrecimiento equitativamente medido del segundo, cuando éste no gozare para obtener lo que le pertenece o le es debido, de acción alguna nacida de un contrato, de un cuasi- contrato, de un delito, o de un cuasi- delito, sea contra el beneficiario del enriquecimiento, sea contra un tercero...*” (LLAMBÍAS, J. **Tratado de Derecho Civil. Obligaciones. Tomo IV-B. op. cit págs. 361 a 363, citando a Aubry y Rau).**

No obstante lo dicho, se ha concluido también que la causa del derecho de restitución se encuentra en la ley, dado que, “...*si el objeto de la obligación es restituir un valor a su dueño, no es dudoso que la causa – fuente de la obligación reside esencialmente en el derecho previo que tenía el acreedor sobre ese valor, frente al cual el enriquecimiento carece de título legítimo que oponer, derecho aquél al que la ley ha venido a prestarle su protección y amparo...*” (LLAMBIAS, **op.cit. págs. 366/367).**

Dice López Mesa al respecto:

“...*El principio del enriquecimiento sin causa no tiene consagración en una norma expresa del Código Civil, no está enunciado propriis verbis, porque en la época la institución no había sido sistematizada legislativamente aunque tuviera consideración doctrinaria; sin embargo el principio es mentado por el codificador en varias notas al Código, como las pertenecientes a los arts. 43; 499 y 784...*”

“...La noción de enriquecimiento sin causa importa la idea de que nadie tiene derecho a retener lo que ha recibido sin ninguna causa, o razón que le permitiera exigir lo que se le abonó, premisa o principio que engloba a una amplia gama de acciones tendientes a subsanar esa alteración patrimonial, una de las cuales es la repetición

originada por un pago indebido...” (Spota, Alberto G.: “El pago de lo indebido como un caso particular de enriquecimiento sin causa” - JA - T. 76 - pág. 500).

3.1.1. El reconocimiento expreso del enriquecimiento sin causa en el Código Civil y Comercial.

Los principios reconocidos doctrinaria y jurisprudencialmente por interpretación del antiguo Código Civil, han sido expresamente prescriptos en el nuevo Código Civil y Comercial vigente. El mismo ha recogido años de doctrina y jurisprudencia en aquellos casos en que, el reconocimiento de ciertas situaciones devenía imprescindible. Este es

uno de los casos. La cuestión ha variado en el nuevo Código Civil y Comercial, con los alcances que se explicarán.

El Libro III, en su Título V, Capítulo 4º, introduce al “Enriquecimiento sin causa” (artículos 1794 a 1799), caracterizando al mismo en los siguientes términos

“...ARTICULO 1794.- Caracterización. Toda persona que sin una causa lícita se enriquezca a expensas de otro, está obligada, en la medida de su beneficio, a resarcir el detrimento patrimonial del empobrecido.

Si el enriquecimiento consiste en la incorporación a su patrimonio de un bien determinado, debe restituirlo si subsiste en su poder al tiempo de la demanda...”

Con lo cual cuando un pago provoca un enriquecimiento en la *accipiens* se transforma en un pago indebido, lo que estatuye el art. 1796

“...ARTICULO 1796.- Casos. El pago es repetible, si:

a) la causa de deber no existe, o no subsiste, porque no hay obligación válida; esa causa deja de existir; o es realizado en consideración a una causa futura, que no se va a producir;

b) paga quien no está obligado, o no lo está en los alcances en que paga, a menos que lo haga como tercero;

c) recibe el pago quien no es acreedor, a menos que se entregue como liberalidad;

d) la causa del pago es ilícita o inmoral;

e) el pago es obtenido por medios ilícitos...”

Termina por allanarse cualquier duda con lo que estipulan los artículos 1797 y 1798:

“ARTICULO 1797.- Irrelevancia del error. La repetición del pago no está sujeta a que haya sido hecho con error.”

“ARTICULO 1798.- Alcances de la repetición. La repetición obliga a restituir lo recibido, conforme a las reglas de las obligaciones de dar para restituir.”

La situación ha quedado normativamente cristalizada. El pago indebido siempre es repetible, en la medida en que produzca un enriquecimiento sin causa en la contraparte; esto es lo que ha quedado plasmado en el nuevo código.

3.2. Los distintas especies: los anticipos

Concuerdan los panelistas y autores de trabajos y en general la doctrina y la jurisprudencia que los anticipos –en especial- son obligaciones autónomas; incluso la misma redacción del art. 21 de la ley 11.683, trasluce esta autonomía obligacional.

Los anticipos tienen la particularidad subjetiva que, es el mismo contribuyente que detenta la responsabilidad frente al ingreso de la obligación autónoma. No interviene aquí un tercero especialmente colocado por la normativa para que efectúe el ingreso por cuenta y orden del contribuyente, como sucede en los sistemas de percepción en la fuente: regímenes de retención y percepción.

Se ha mencionado como jurisprudencia relevante en el caso de anticipos a **“Francisco Vicente Damiano SA” (Fallos 303:1496 del 6/10/1981)**

En esa oportunidad, el Alto Tribunal consideró que según la ley N° 11.683, los anticipos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propias, por lo que la falta de pago da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios, aun cuando la declaración jurada arroje saldo a favor del contribuyente. Además, dejo claro que luego de vencido el plazo para la presentación de la declaración jurada, el fisco no puede reclamar los anticipos; pero la presentación de la declaración jurada no altera la situación originada por la mora por la falta de ingreso de los anticipos; por lo que en virtud de que los anticipos tienen el carácter de obligaciones de

cumplimiento independiente, la falta de ingreso de los mismos deja incólumes los efectos respecto de los intereses resarcitorios.

En conclusión, de acuerdo con esta doctrina de la CSJN, son procedentes los intereses respecto de los anticipos no ingresados aun cuando la declaración jurada arroje saldo a favor del contribuyente, avalando la postura fiscalista.

En el otro aspecto, también ensaya lo que significa el fundamento para la creación de anticipos a cuenta de la obligación principal:

“...La limitación temporal a la función recaudadora se fundamenta en que la exigencia de los anticipos reposa en la razonable presunción de continuidad de la actividad que da lugar a los hechos imponible, o en la existencia de deuda en concepto de impuesto establecida sobre la base de los índices mencionados en la norma; y cuando media certeza sobre la existencia y magnitud de la obligación en concepto de gravamen, por haberse determinado ésta, o sea susceptible de determinación, a través de alguno de los procedimientos que se instituyen en la ley 11.683, cesa la función de los anticipos como pagos a cuenta del tributo, por ausencia del presupuesto de exigibilidad de los mismos, sin que se altere la situación originada en la mora de su ingreso, en virtud de ostentar dichos anticipos el carácter de obligaciones de cumplimiento independiente, que deja incólumes los efectos que, de acuerdo al art. 42, su inobservancia acarrea...”

En realidad, este fallo “Damiano”, recoge lo que la misma Corte, con la misma integración había expresado en el caso **“Cristalerías de Cuyo c/ DGI” (Fallos: 302:504 del 5/6/1980)**

Pero (y aquí lo interesante) este último precedente se introduce en un tema que será objeto de especial consideración en el próximo punto: la actualización de los anticipos y pagos a cuenta de la obligación principal.

Pero, en cuanto a las situaciones planteadas en “Damiano”, la Corte realiza un giro en su propia doctrina en autos **“AFIP c/ Oleoducto Transandino SA s/ ejecución fiscal” (Fallos 344:1887 del 5/8/2021)**

La Corte señaló que los anticipos constituyen pagos a cuenta del tributo, que el legislador autoriza al Fisco a recaudar antes de completarse el hecho imponible, para satisfacer necesidades inmediatas del Estado y que, para ello, se funda en la existencia de una presunción de continuidad en la capacidad contributiva del obligado al pago.

Explicó que el derecho del Fisco a recaudar encuentra su límite en la definitiva configuración del hecho imponible, es decir, en la efectiva exteriorización de la capacidad contributiva.

Recordó así que luego de vencido el término general del gravamen o la fecha de presentación de la declaración jurada, el Fisco no puede reclamar el pago de anticipos ya que cesa la función que éstos cumplen en el sistema tributario como pago a cuenta del impuesto ya que, a partir de ese momento nace el derecho del Fisco a percibir el tributo.

De ese modo, dado que la demandada había presentado la declaración jurada del impuesto a las ganancias, que exteriorizaba la cuantía del hecho imponible antes del vencimiento general de ese gravamen, se había extinguido la facultad de la AFIP para exigir el anticipo. Ello implicaba que el pago a cuenta había perdido su causa y no era exigible y que no era hábil para generar intereses, toda vez que no se verificaba el retardo requerido para el devengamiento de tales accesorios.

La Corte agregó que a pesar de que el art. 21 de la ley 11.683 (TO de 1998) predica que el fisco se encuentra facultado para exigir anticipos, aun cuando se hubiese presentado la declaración jurada con anterioridad a la fecha de vencimiento del plazo general, no resultaba razonable extender dicha consecuencia jurídica a los casos en los que dicha declaración es presentada también con anterioridad al vencimiento del propio anticipo, ya que en esos casos cesa la función que este cumple en el sistema tributario como pago a cuenta del impuesto y nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen.

Se aplica la misma doctrina en la causa **“NIBA SRL c/ AFIP – DGI s/ apelación multas”, del mismo 5/8/2021**, a pesar de que ésta tiene situaciones particulares que no se encuadran totalmente en lo que corresponde a “Oleoducto”

En “NIBA”, la AFIP había intimado a la contribuyente, al pago de intereses resarcitorios con relación a los ocho anticipos sobre el Impuesto a las Ganancias para el período fiscal 2001, cuyos vencimientos fueron en forma mensual y consecutiva entre los meses de agosto de 2000 a marzo de 2001. La declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2001 había sido presentada el 28/03/2001, rectificadas luego el

02/10/2001. Ambas declaraciones juradas -original y rectificativa- arrojaron quebranto, lo cual difiere en los hechos de la discusión que se planteaba en la causa “Oleoducto” La CSJN, vuelve a aplicar la doctrina de “Oleoducto” en **“Pistrelli, Henry Martin y Asoc. SRL c/ AFIP-DGI” de septiembre de 2021**

Interesante situación se presenta en el reciente fallo **“AFIP c/ Freddo SA s/ Ejecución Fiscal”**, **sentenciado por el Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales N° 1 con fecha 8/6/2023**; Tribunal que preside el querido amigo y colega Carlos Folco.

Gracias al análisis y la iniciativa de Carlos Folco se presenta una situación particular que trata –en realidad – dos cuestiones diversas en su mismo entorno; aquí las partes sustantivas de dicha sentencia:

“...Con fecha 5 de agosto de 2021, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó sentencia en la causa mencionada, pronunciamiento mediante el cual confirmó la sentencia dictada por la Excm. Cámara Federal de Bahía Blanca. En el decisorio recurrido, la Sala I de esa Cámara Federal, por mayoría, sostuvo que la posibilidad de reclamar intereses sobre anticipos no puede abarcar casos en los que la liquidación del impuesto arrojó quebranto, porque en esa situación los anticipos ya no pueden ser reclamados por carecer de causa. Interpretó que, ante un impuesto inexistente, aquéllos no pueden ser imputados. Agregó que, si bien los anticipos son obligaciones autónomas, con fechas de vencimiento propias, deben abonarse a cuenta del gravamen que en definitiva corresponda y se basan en una presunción de continuidad de capacidad contributiva con relación al impuesto determinado en períodos anteriores, razón por la cual deben guardar razonable relación cuantitativa con aquél. Concluyó así que, si no hay impuesto, no hay una causa jurídico material que permita legitimar el anticipo y sus accesorios, extinguiéndose ambos por condición resolutoria.-

Los hechos dilucidados en esa causa son similares a los que sustentan el planteo deducido por la demandada en estas actuaciones. Al realizar ese planteo, la accionada acompañó la declaración jurada del impuesto a las ganancias, período fiscal 2022, la que fue presentada el día 23/01/2023 y arrojó quebranto impositivo...Si bien al momento de librar la boleta de deuda e iniciar las presentes actuaciones, la accionada no había abonado los anticipos reclamados, ni presentado la respectiva declaración jurada, motivo por el cual la actora se encontraba habilitada para proceder a su reclamo por la vía judicial, con posterioridad la demandada presentó la declaración jurada que arrojó quebranto impositivo...El suscripto debe atenerse a la situación fáctica existente al momento de dictar sentencia. Dados los hechos expuestos, no puede pasarse por alto

la jurisprudencia del Máximo Tribunal que confirmó la sentencia del tribunal inferior que sostuvo la improcedencia del reclamo de anticipos y sus accesorios en los casos en que la declaración jurada del impuesto del período arroje quebrantos impositivos...Lo expuesto resulta suficiente para concluir que la deuda reclamada deviene inexigible y, en consecuencia, hacer lugar a la excepción de inhabilidad de título deducida..."

En este fallo, el Dr. Folco emplea similar criterio que el expuesto por la Corte en "NIBA"; pero con una sustancial diferencia. Los anticipos es cuestión son aquellos que provienen del anticipo extraordinario determinado por la RG (AFIP) 5248.

Muy interesante este planteamiento, el Dr. Folco, otorgó el mismo tratamiento a los anticipos extraordinarios (en este caso el primero de ellos) que a los anticipos generados (en el caso) para el impuesto a las ganancias que surgen en su versión actualizada de la RG (AFIP) 5211 (y sus modificaciones)

Volveremos sobre la cuestión de los anticipos extraordinarios en el punto respectivo.

3.2.1. Actualización de anticipos y otros pagos a cuenta

Existe un planteamiento general en panelistas y autores de trabajo de lo que supone el deterioro económico que sufren los contribuyentes producto de la multiplicidad de pagos a cuenta (en general) que exceden notablemente en algunos casos la obligación principal y además que su falta de actualización en momentos de alta inflación generan

además de la situación de anticipación del hecho imponible una clara vulneración al principio de capacidad contributiva

En este aspecto, doctrina y jurisprudencia son concordantes en que, se presume una capacidad contributiva extendida en el tiempo, basada sobre las anteriores situaciones evidenciadas. Estas presunciones, obviamente deben tener un límite fáctico y jurídico.

En este aspecto resultaron muy contundentes las recomendaciones de la XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Bogotá en 1985.

En el punto referido a la utilización de presunciones y ficciones en el derecho tributario, se concluye:

“...Punto 1. La potestad del Estado para establecer presunciones y ficciones no puede constituir un sustituto de sus obligaciones para dar solución a los problemas que corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Es un imperativo moral y político admitir -y no ignorar en cualquiera de sus actos-, las responsabilidades que les competen...”

De consuno con todo lo expuesto, nos parece interesante poder plantear, especialmente en períodos de alta inflación como el que estamos atravesando, la actualización de los pagos a cuenta (fundamentalmente en la especie anticipos), para corregir las desviaciones y propender al reconocimiento la múltiple imposición que se produce a través de soportar –adicionalmente- el impuesto inflacionario.

Ahora bien: que impide la actualización de los pagos a cuenta?; porque en realidad el art. 27 de la ley N° 11.683, contempla la posible actualización tanto de los impuestos como de los pagos a cuenta de los mismos⁴⁴

Si nos remitimos a la prohibición genérica para la actualización de valores, tenemos que observar el art. 10 de la Ley N° 23.928 (y sus modificaciones):

“...Artículo 10- Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1° de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por

⁴⁴ *“...En los impuestos, a las ganancias —para los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley del gravamen—, sobre los activos, sobre los capitales y en la contribución especial sobre el capital de las cooperativas, el gravamen determinado al cierre del ejercicio, como las sumas que*

precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios. Esta derogación se aplicará aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional—inclusive convenios colectivos de trabajo—de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que corresponda pagar...La indicada derogación no comprende a los estados contables, respecto de los cuales continuará siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 62 in fine de la Ley General de Sociedades 19.550 (TO 1984) y sus modificatorias...” (Último párrafo incorporado por art. 5° de la Ley N° 27.468 B.O. 4/12/2018. Vigencia: el día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto a partir de la fecha que establezcan el Poder Ejecutivo nacional a través de sus organismos de contralor y el Banco Central de la República Argentina en relación con los balances o estados contables que les sean presentados)

De la misma forma a partir del mismo año 2018, la Ley 27.430 y sus modificaciones reintroduce el mecanismo del ajuste por inflación impositivo con particularidades: i) queda supeditado a que se verifique un porcentaje de variación del IPC acumulado en los treinta y seis meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida superior al ciento por ciento; ii) no es integral ya que, por ejemplo, no contempla un mecanismo de actualización de las depreciaciones de los activos fijos; iii) determina un periodo de transición durante el cual el ajuste deberá imputarse un tercio al periodo fiscal al que se refiere su cálculo y los dos tercios restantes, en partes iguales, en los dos períodos fiscales inmediatos siguientes. Por su parte, la Ley 27.541 transforma el diferimiento en

se computen a cuenta del mismo—incluso los anticipos dispuestos por el artículo 21—, se actualizarán hasta el vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada y pago del impuesto resultante o presentación de la declaración jurada y pago, el que fuere anterior, por los siguientes índices...”

tercios a sextos, a imputarse en partes iguales en el ejercicio de su cálculo y en los cinco años sucesivos.

De esta forma, se han restablecido actualizaciones, en virtud de lo que significa – fundamentalmente- el flagelo de la inflación.

Se podría pensar entonces, en la posibilidad de actualizar los pagos a cuenta, teniendo como vista –incluso- que son obligaciones autónomas?

Esto puede apoyarse también en la posibilidad de utilizar para los pagos a cuenta magnitudes que no son aquellas que prohíbe en art. 10 de la ley 23.928, en forma específica. Explico: la misma ley del impuesto a las ganancias, en su art. 30 del texto actual, prevé que todas las deducciones y mínimos que forma parte de esa misma estructura se “actualizan” en virtud de la variación del RIPTTE que, mide la evolución de los salarios convencionales y no convencionales del personal registrado; magnitud de variación salarial que utilizan varios sistemas (ART, por ejemplo).

En la misma sintonía (siempre hablando del impuesto a las ganancias) el decreto 473/2023 (BO) nos dejó perplejos cuando generó una situación de partición muy especial de este impuesto de ejercicio y a la vez cambió la pauta de ajuste incorporando al Salario Mínimo Vital y Móvil (SMVM) como pauta de ajuste para el insólito parámetro de las “remuneraciones brutas”, del mismo artículo 30.

Entonces (ya estamos proponiendo) la posibilidad de actualizar los pagos a cuenta, desde el momento que se ingresan y hasta su efectivo cómputo contra las obligaciones principales y su efectiva devolución (si correspondiere) de acuerdo con alguna de estas magnitudes.

3.2.2. Sistemas de percepción en la fuente. Nacionales y locales

Aquí el tema se pone por demás complejo. A la par de que estos sistemas incluyen una situación subjetiva distinta en la medida que interponen a sujetos que sin componer el hecho imponible diseñado por la norma, actúan reteniendo o percibiendo montos que – en todo caso- anticipan a la obligación tributaria principal, la multiplicidad e interacción

de estos regímenes terminar por desvirtuar completamente los verdaderos parámetros de la tributación

Los autores **Viviana Silbergleit, Lucas Gutiérrez y José Zenclusen** en su trabajo denominado “Los regímenes de percepción y retención como mecanismos de recaudación anticipado y sus limitaciones formales y materiales” desarrollan la problemática del tema en cuestión.

Expresan en la actualidad que los impuestos más importantes en términos cuantitativos y cualitativos, tienen asociados regímenes de recaudación en la fuente que generan una responsabilidad frente al fisco que deviene en consecuencias de carácter patrimonial, sancionatorio y hasta penal. Más puntualmente, respecto al impuesto a los Ingresos Brutos, tanto en CABA como en las provincias, existe una gran variedad de regímenes de retención y de percepción que se apartan cada vez más de la fuente generadora del hecho imponible.

Abordan en primer lugar la naturaleza y fundamento de los regímenes de retención y percepción como resultado de las facultades que tiene el legislador para designar responsables del ingreso de la obligación tributaria a sujetos diferentes de quienes realizan el hecho imponible (deudor real vs. sujeto obligado al pago), esto con la finalidad de asegurar y facilitar el cobro de los tributos que resultan necesarios para sostener los gastos que demanda el gobierno; dicha situación provoca la creación de una carga pública relacionada con la obligación de hacer y que se constituye en la de recaudar e ingresar al fisco el impuesto nacido en cabeza de un tercero con quien el responsable normalmente se encuentra contractual o legalmente vinculado, sea como agente de retención o percepción, destacando las diferentes posturas doctrinarias al respecto.

Posteriormente se han enfocado en las condiciones de procedencia de la referida obligación de actuar frente al contribuyente; definiendo para ello un límite formal encarado a través del principio de reserva de ley, un límite material que comprende el componente sustantivo, un aspecto territorial, un aspecto temporal y cuantitativo en relación al hecho imponible; y finalmente, la garantía de razonabilidad que asegure la existencia de un nexo razonable y lógico entre el presupuesto de hecho de la obligación tributaria y el presupuesto de hecho que impone realizar la retención o percepción, y la

posibilidad del agente de retención o percepción de resarcirse del pago efectuado por el contribuyente en virtud de la vinculación entre ellos existente.

Además, los autores han elegido comentar las inconsistencias e irregularidades que presentan dos regímenes de recaudación vigentes a nivel provincial y municipal; por un lado el régimen de retención del impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia de Misiones normado en la resolución general 3/1993 y sus modificatorias, que surge como un régimen de retención presuntamente en la fuente, pero que no lo es como tal, pues desconoce totalmente los límites territoriales que forman parte del aspecto objetivo del hecho imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos, confundiendo la base imponible con el hecho imponible. Y, por otro, en relación a las tasas municipales y los regímenes de retención en la fuente, el Derecho de inspección, registro y servicios de controlar instaurado por la Municipalidad de Posadas, que si bien no es denominado como tasa, el hecho de que su presupuesto de procedencia se refiera a servicios, denota que se trata de aquella especie, por lo que este régimen incumple las condiciones que otorgan sustento jurídico a la designación de agentes de recaudación, pues la operación económica que genera la obligación de retención no conecta con el aspecto material u objetivo del tributo tasa; más aún cuando el agente no tiene conocimiento de si la circunstancia se produjo o no en cabeza del contribuyente, razón por la cual no pueden convivir ambos.

Los autores concluyen que el desconocimiento de las pautas y límites a la creación de regímenes de percepción y retención genera problemas de diversa índole; tanto para los agentes que en caso de incumplimiento conlleva un alto costo, debido a que deben responder con su propio patrimonio, siendo pasibles de sanciones pecuniaria, como para los contribuyentes que soportan los pagos a cuenta, pues se generan constantes y crecientes saldos a favor a causa de errores en la consideración de los distintos aspectos del hecho imponible. Por este motivo, consideran que siempre que no se verifiquen los preceptos del derecho tributario que sirven de causa a la obligación jurídica tributaria, en lugar de un adelanto de impuesto por retención o percepción en la fuente, se trataría o bien de un nuevo tributo, o bien de un empréstito forzoso, enrolándose en la posición que sustentan otros panelistas

El Dr. Marinone, también se propuso analizar el funcionamiento del federalismo fiscal a partir de las cláusulas constitucionales, y como es que éste interactúa con los regímenes de recaudación provinciales; por lo que a través de un vasto recorrido doctrinario, normativo y jurisprudencial, se refiere especialmente a los efectos

económicos que los excesivos regímenes de recaudación producen sobre los contribuyentes, tal como lo son la inmovilización del capital de trabajo, la traslación de precios al consumidor o la misma pérdida de valor en términos reales de los ingresos a cuenta y saldos a favor por el efecto inflacionario que no se detiene.

En este punto queremos exponer los efectos de la multiplicidad de sistemas de “recaudación”, para lo cual hemos recurrido a los estudios realizados el **CEU (Centro de Estudios de la Unión Industrial Argentina)**, los que –desde ya- quedan a disposición para su consulta. Se han identificado en ese documento las situaciones que merecen ser destacadas, respecto de la problemática:

- Muchas jurisdicciones solo permiten el cómputo en un período limitado de tiempo. A veces el contribuyente toma conocimiento de forma tardía, por lo que se debe permitir que el cómputo se realice a partir de la realización de la retención/percepción, sin límite de tiempo
- En general, en las notas de crédito no se puede contemplar devolución de percepciones realizadas al contribuyente. Tanto percepciones como retenciones indebidas deben poder ser devueltas en cualquier momento.
- Ante la relevancia del problema de los saldos a favor de IIBB, resulta sumamente necesario que los agentes de recaudación puedan compensar sus saldos a favor de IIBB con sus obligaciones de agente.
- En función de la generación continua y permanente de saldos a favor, debe existir un **procedimiento simple y rápido que permita la devolución de los mismos bajo ciertas condiciones.**

3.2.3. Anticipos o impuestos extraordinarios

En el mes de agosto de 2022, se emitió la RG AFIP 5248, que reglamenta un sistema de anticipos extraordinarios para determinados sujetos establecidos en el Art. 73 de la Ley de impuesto a las ganancias que cumplan con los parámetros determinados en la

referida resolución (salvo que posean un certificado de exención del impuesto en cuestión), en uno de sus considerandos expuso:

“...Que el hecho de que empresas de gran porte y con resultados positivos no tributen en el impuesto a las ganancias, es una situación que se enmarca dentro de un problema global que está en estudio en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la que ha elaborado normas detalladas para asistir en la implementación de una reforma histórica al sistema fiscal internacional...”

Al respecto, la OCDE a través de los dos pilares que componen el Plan BEPS se ha propuesto mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia; en este punto el pilar 2 resulta fundamental y pretende poner un límite a la competencia fiscal estableciendo un impuesto mínimo global sobre las sociedades que si bien no elimina la competencia fiscal, si fija la opción de establecer limitaciones multilaterales, lo cual ha sido tema de enorme discusión por parte de los países miembros, así como el derecho de gravar determinados pagos que erosionan la base imponible, a través de una cláusula de sujeción a imposición.

Sin embargo, podemos notar que la OCDE por medio de las quince acciones que integran el Plan BEPS, en ningún momento hace referencia a la posibilidad de establecer impuestos extraordinarios a la renta o al patrimonio, tampoco lo ha hecho en alguna de sus recomendaciones o comentarios, pero a pesar de ello, el considerando bajo análisis menciona la elaboración de “normas detalladas para asistir en la implementación de una reforma histórica al sistema fiscal internacional”, por lo que corresponde identificar a qué normas se refiere el mismo; es así que, la OCDE en un informe de prensa del 20 de diciembre del 2021 , anunció la publicación de nuevas normas direccionadas esencialmente al establecimiento de un tributo mínimo para las grandes empresas multinacionales en el marco del proceso de lucha contra la erosión

de base imponible y traslación de utilidades a través de mecanismos elusivos (BEPS), en relación con el Pilar

Ya se destacó en las directivas particulares para la presentación de trabajos lo que significaban estas situaciones.

Según allí se expresa, cabe traer a colación las reflexiones de Huaque & Huaque (2023), quienes sostuvieron:

“...Este texto resulta a priori críptico. (...) En un intento hermenéutico, (...) nos lleva a un informe de prensa del 20 de diciembre de 2021 de OCDE en el que se anuncia la publicación de nuevas normas direccionadas esencialmente al establecimiento de un tributo mínimo para las grandes empresas multinacionales (OECD, 2021), en el marco del proceso de lucha contra la erosión de base imponible y traslación de utilidades a través de mecanismos elusivos (BEPS). Si estas fueran las normas a las que se refiere el considerando, es difícil entender como propuesta internacional direccionada a los mecanismos de recaudación sobre corporaciones multinacionales, puede enmarcar la aplicación de un pago a cuenta para todo tipo de entes, sean o no multinacionales...”.

Desde ya hace algunos años, la OCDE intensificó sus esfuerzos para abordar los desafíos en respuesta a las crecientes preocupaciones públicas y políticas sobre la evasión fiscal por parte de las grandes multinacionales.

Los países de la OCDE y del G20 unieron fuerzas y desarrollaron un Plan de Acción para abordar BEPS (Plan de acción contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, por sus siglas en inglés) que identificó 15 acciones destinadas a introducir coherencia en las normas nacionales que afectan las actividades transfronterizas, reforzando los requisitos de sustancia en los estándares internacionales existentes, y mejorar la transparencia y la certeza.

El plan establece un conjunto coordinado de reglas y disposiciones orientadas a garantizar que los grandes grupos multinacionales tributen en su justa medida.

¿Realmente a ello hace referencia el considerando que nos ocupa? ¿Qué se esconde bajo este considerando?

Éstas y otras preguntas esperamos puedan enriquecer el análisis de los panelistas y autores de trabajo en este punto.

O sea que, la implementación del anticipo extraordinario que es objeto de la RG 5248/2022, nada tiene que ver con recomendación alguna por parte de la OCDE, pues no se ha referido a la creación de impuestos extraordinarios sobre la renta o el patrimonio. Aparentemente, se trata de una interpretación adecuada a las pretensiones de la Administración que intenta buscar un respaldo internacional para sus argumentos, que además fueran utilizados para futuras resoluciones, tal como lo es la RG 5391/2023.

Aquí el tema más importante de análisis es la naturaleza jurídica de estos anticipos extraordinarios, dada sus características, las que en realidad lo alejan de ser un anticipo del impuesto a las ganancias para convertirse en un impuesto extraordinario a las ganancias. En realidad representan un reflejo tardío de lo que pretendió ser el impuesto a la “renta inesperada”

IV. Aspectos y garantías procesales

La ponencia del Dr. Nicolás Nogueira Castellini, no deja dudas respecto a la finalidad que la precede. Dicha finalidad es analizar distintas vías procedimentales y procesales y alternativas que pueden utilizar los contribuyentes para cuestionar la legitimidad de los pagos a cuenta y/o solicitar su reducción total o parcial y/o no aplicación o exigibilidad.

No queremos abundar en las líneas trazadas por el Dr. Nogueira Castellini en su trabajo, ya que orienta claramente respecto de las distintas vías de reclamos administrativos y procesales para el restablecimiento de los derechos que aparecen como conculcados y a modo de reclamo ante situaciones que tienen que ver con las distintas formas de establecimiento de pagos a cuenta. También efectúa una incursión en las recetas cautelares que tienen tantos ribetes en el ámbito federal.

Sólo queremos agregar algunos temas complementarios.

En el punto II de este mismo relato, donde nos referimos a las facultades y límites para establecer tributos y pagos a cuenta de los mismos, hicimos mención al fallo de la CSJN

en “**Festival de Doma y Folklore c/ Estado Nacional s/acción meramente declarativa**” (CSJN, Fallos: 341:101 del 20/2/2018), expresando allí las particulares características de su contenido

Aquí se discutió en realidad la situación de facultades delegadas lo que fuera nuestro análisis en el punto específico de este relato; empero la cuestión quedó resuelta en virtud de las circunstancias procesales. Debemos dejar de resalto aquí las rescatables disidencias de los Dres. .Lorenzetti y Maqueda que se orientan por la posición sustentada por el contribuyente.

En el voto mayoritario, se puede observar que la cuestión procesal relativa a la naturaleza y alcance de la acción declarativa, selló la suerte de la pretensión del contribuyente:

“...La acción declarativa de certeza debe responder a una "causa" o "caso contencioso" (art. 116 de la Constitución Nacional, art. 2 de la ley 27), no pudiendo tener un carácter simplemente consultivo ni importar una indagación meramente especulativa pues ello exigiría al Poder Judicial exceder las atribuciones jurisdiccionales concedidas por la Constitución Nacional...” (Voto de los Dres. Elena I. Highton de Nolasco y Carlos Fernando Rosenkrantz).

“...La acción declarativa de certeza debe tener por finalidad precaver las consecuencias de un acto en ciernes -al que se le atribuye ilegalidad o arbitrariedad manifiesta- y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto, ya que la finalidad de esta acción siempre es hacer cesar un estado de incertidumbre cuando provoque un gravamen al peticionante...” (Voto de los Dres. Elena I. Highton de Nolasco y Carlos Fernando Rosenkrantz).

“...Corresponde rechazar la demanda que persigue la declaración de inconstitucionalidad de la modificación de la ley de impuesto al valor agregado que dejó sin efecto la exención a los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza, circenses, deportivos y cinematográficos (art. 1º, inc. a, ap. II de la ley 25.414 y art. 1º, inc. f, del decreto 493/2001) si no se verifica la actividad administrativa suficiente como para someter a controversia el derecho que invoca la actora, por lo que sus agravios resultan conjeturales e hipotéticos frente a la ausencia del preceptivo e ineludible "acto en ciernes" que pueda válidamente

originar una relación jurídica concreta...” (**Voto del Dr. Horacio Rosatti**). -Del dictamen de la Procuración General al que el voto remite).

Los votos de los Dres. Lorenzetti y Maqueda, encontraban por contrario una justificación válida respecto del remedio buscado y expresaban en su considerando 7:

“...Que sobre la base de tal doctrina, a juicio de esta Corte, la cuestión debatida no tiene un mero carácter consultivo ni consiste en una indagación especulativa. En efecto, la actora ha demostrado tener un interés serio y suficiente en la declaración de certeza pretendida, pues en definitiva busca dilucidar su situación impositiva frente al Fisco a los efectos de incurrir en incumplimientos susceptibles de sanción...”

En virtud de lo acontecido en este precedente es que nos permitimos señalar las acciones que son diversas y diferentes a las acciones declarativas de certeza o de inconstitucionalidad

4.1. La acciones abstractas de inconstitucionalidad

En la Revista Jurídica de la UCES (Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales), el Dr. Jorge Franza en el trabajo “La acción declarativa de inconstitucionalidad en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, explica lo que en el trabajo “Juicio de Amparo Acción de Inconstitucionalidad” (Editorial Astrea, Buenos Aires 2005)⁴⁵, se aborda respecto de las diferencias y similitudes entre la acción declarativa de certeza del ordenamiento federal y las acciones directas de inconstitucionalidad previstas en el derecho constitucional provincial.

- La mayoría de las acciones provinciales se interponen ante el Superior Tribunal de Justicia que opera como tribunal de instancia única, mientras la acción declarativa a nivel nacional se plantea en principio ante el juez de primera instancia. La Corte

⁴⁵ Salgado Joaquín A. y Verdaguer Alejandro C.

Suprema actúa solo como tribunal de instancia única cuando la cuestión atañe a su competencia originaria.

- Tanto las acciones provinciales como las nacionales se presentan como acciones esencialmente preventivas.
- La mayoría de los ordenamientos provinciales (cada uno con sus particularidades lógicamente) prevé un plazo de caducidad, lo cual no sucede en el ordenamiento nacional.
- En general, los Superiores Tribunales provinciales tienen un criterio más amplio, en términos de legitimación activa, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación
- Se advierte una diferencia gravitante en la legitimación pasiva, pues mientras los ordenamientos provinciales la colocan en cabeza del representante de la provincia o del municipio, según la naturaleza provincial o municipal de la norma en cuestión, en el ordenamiento nacional el legitimado pasivo es el sujeto con el cual se sostiene la controversia que se quiere dilucidar por medio de la acción meramente declarativa.
- En casi todos los ordenamientos provinciales se acepta la declaración de inconstitucionalidad de oficio, lo cual no recepta la Corte Suprema Nacional.
- En lo atinente a medidas cautelares, el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Neuquén ha demostrado un criterio más amplio en cuanto a su admisión.
- Una vez que el Tribunal Superior de Neuquén declara la inconstitucionalidad de una norma, dicha declaración tiene efectos derogatorios de la norma general impugnada. Contrariamente, en el orden nacional y en la mayoría de las provincias, esa declaración solo alcanza a los partícipes del proceso.
- En el orden federal, la acción declarativa de certeza se aplica a situaciones jurídicas individualizadas y abarca tanto cuestiones de hecho como de derecho. Además requiere que la pretensión parta de un estado de absoluta certeza como requisito de admisibilidad: la certeza de que los textos legales que se cuestionan son inconstitucionales.
- En el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, quien acciona a través de la acción del artículo 113, inciso 2º de la CCABA, no exhibe ninguna incertidumbre sino una

contundente certeza de que las normas jurídicas cuya invalidez se solicita son contrarias a las constituciones local o nacional.

Otro ejemplo de acciones directas de inconstitucionalidad lo representa la denominada “Acción Popular de Inconstitucionalidad” legislada en Ley 8.036 del 19/9/2017, en virtud de lo establecido en el art. 92 de la Constitución Provincial.

“...ARTÍCULO 1º.- La acción popular de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 92 de la Constitución Provincial tiene por exclusivo objeto la declaración de inconstitucionalidad de una norma de alcance general contraria a dicha Constitución. Deberá contener cita expresa de la cláusula que sostenga haberse infringido y los fundamentos que motivan la pretensión, bajo pena de inadmisibilidad...”

4.2. El reconocimiento de derechos colectivos y la jurisprudencia

En nuestro país, en los últimos años, y a raíz de los efectos económicos ocasionados por la aplicación de diversas normas sobre vastos sectores de la población, se ha visto ampliado en forma considerable el reconocimiento de derechos de grupos sociales.

Así es como han podido resguardarse intereses puntuales de grupo, no solo del público consumidor, usuarios de servicios públicos o habitantes de un medio ambiente determinado, sino también ahorristas del sistema bancario que vieron inmovilizados y reducidos sus ahorros⁴⁶, jubilados y empleados públicos a los que se impidiera el cobro de la totalidad de sus haberes⁴⁷, entre otros.

Tal vez el precedente más fuerte, con más creaciones y con voz más clara desde la Corte Suprema de Justicia de la Nación lo represente la causa “Halabi” del mes de febrero del año 2009.⁴⁸

El caso se refería a la acción de amparo interpuesta por un abogado en virtud de considerar que las disposiciones de la ley 25.873, de Telecomunicaciones (BO 9/2/2004)

⁴⁶ “Defensor del Pueblo de la Nación c/ EN-PEN DTOS. 1570/01 y 1606/01 s/ AMPARO LEY 16.986”; CNACAF, Sala V, Causa Nº 29.255/01, 9/2002. “DEFENSOR DEL PUEBLO DE LA NACIÓN-INC DTO 1316/02 C/ EN-PEN-DTOS 1570/01 y 1606/01 s/ AMPARO LEY 16.986”, CNACAF, Sala V, Causa Nº 147.369/02, 9/2002

⁴⁷ “DEFENSOR DEL PUEBLO DE LA NACIÓN c/ ESTADO NACIONAL s/ AMPAROS Y SUMARÍSIMOS”, CFSS, Sent. def. Nº 98.510, 28/5/03

⁴⁸Halabi, Ernesto c/P.E.N. -ley 25.873 dto. 1563/04- s/amparo-ley 16.986. H. 270. XLII; Rex 24/02/2009, Fallos: 332:111

y de su decreto reglamentario 1563/04 (BO 9/11/2004) vulneraban los derechos establecidos en los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional en la medida en que autorizan la intervención de las comunicaciones telefónicas y por Internet sin determinar "en qué casos y con qué justificativos" esa intromisión puede llevarse a cabo.

El Alto Tribunal, califica en uno de los puntos importantes al reclamo como un supuesto de ejercicio de derechos de incidencia colectiva, referente a los intereses individuales homogéneos, dado que tal intervención importa una violación de los derechos a la privacidad y a la intimidad y pone en riesgo el "secreto profesional" que, como letrado, se ve obligado a guardar y garantizar (**arts. 6° inc. f, 7°, inc. c y 21, inc. j, de la ley 23.187**), dado que su pretensión no se circunscribe a procurar una tutela para sus propios intereses sino que, por la índole de los derechos en juego, es representativa de los intereses de todos los usuarios de los servicios de telecomunicaciones como también de todos los abogados.

Otro de los puntos (y esto resulta una creación) se refiere a la admisión formal de la acción colectiva. Y define en este aspecto que dicha acción requiere la verificación de ciertos recaudos elementales que hacen a su viabilidad, tales como la precisa identificación del grupo afectado, la idoneidad de quien pretenda asumir su representación y la existencia de un planteo que involucre, por sobre los aspectos individuales, cuestiones de hecho y de derecho que sean comunes y homogéneas a todo el grupo, siendo esencial, asimismo, que se arbitre en cada caso un procedimiento apto para garantizar la adecuada notificación de todas aquellas personas que pudieran tener un interés en el resultado del litigio- de manera de asegurarles tanto la alternativa de optar por quedar fuera del pleito como la de comparecer en él como parte o contraparte-, y que se implementen adecuadas medidas de publicidad orientadas a evitar la multiplicación o superposición de procesos colectivos con un mismo objeto a fin de aventar el peligro de que se dicten sentencias disímiles o contradictorias sobre idénticos puntos.

Si existe un punto realmente complejo en esta materia es el referido a la legitimación procesal. En cuanto a esta legitimación, delimitó con precisión tres categorías de derechos: (i) individuales; (ii) de incidencia colectiva que tienen por objeto bienes colectivos, y (iii) de incidencia colectiva referentes a intereses individuales homogéneos, y en todos los supuestos es imprescindible comprobar la existencia de un "caso" (art. 116 de la Constitución Nacional y art 2º de la ley 27)- ya que no se admite una acción que persiga el control de la mera legalidad de una disposición-, como también es

relevante determinar si la controversia en cada uno de dichos supuestos se refiere a una afectación actual o se trata de la amenaza de una lesión futura causalmente previsible.

La sentencia por un lado, crea la acción de clase que garantiza los derechos de dimensión colectiva, y por otro protege la privacidad en el uso de Internet y telefonía, frente a posibles intromisiones de organismos del Estado.

El fallo se dio por mayoría, donde todos los miembros del Tribunal coincidieron en confirmar la decisión de Cámara. El voto de la mayoría (jueces Lorenzetti, Highton, Zaffaroni y Maqueda) desarrolla los fundamentos para reconocer la acción colectiva para casos futuros, mientras que el voto de la minoría (Fayt, Petracchi, Argibay) se limita a confirmar la sentencia de la cámara, declarando improcedente el recurso extraordinario interpuesto.

La regla general en materia de legitimación es que los derechos sobre bienes jurídicos individuales son ejercidos por su titular, lo que no cambia por la circunstancia de que existan numerosas personas involucradas, toda vez que se trata de obligaciones con pluralidad de sujetos activos o pasivos, o supuestos en los que aparece un litisconsorcio activo o pasivo derivado de la pluralidad de sujetos acreedores o deudores, o bien una representación plural, y en tales casos no hay variación en cuanto a la existencia de un derecho subjetivo sobre un bien individualmente disponible por su titular, quien debe probar una lesión a ese derecho para que se configure una cuestión justiciable.

Los derechos de incidencia colectiva que tienen por objeto bienes colectivos (art. 43 de la Constitución Nacional) son ejercidos por el Defensor del Pueblo de la Nación, las asociaciones que concentran el interés colectivo y el afectado, y la petición debe tener por objeto la tutela de un bien colectivo- lo que ocurre cuando éste pertenece a toda la comunidad-, siendo indivisible y no admitiendo exclusión alguna, razón por la cual sólo se concede una legitimación extraordinaria para reforzar su protección, pero en ningún caso existe un derecho de apropiación individual sobre el bien ya que no se hallan en juego derechos subjetivos, no perteneciendo estos bienes a la esfera individual sino social y no son divisibles de modo alguno.

En la tutela de los derechos que tienen por objeto bienes colectivos, la pretensión debe ser focalizada en la incidencia colectiva del derecho, porque la lesión a este tipo de bienes puede tener una repercusión sobre el patrimonio individual- como sucede en el

caso del daño ambiental-, pero ésta última acción corresponde a su titular y resulta concurrente con la primera, de tal manera que cuando se ejercita en forma individual una pretensión procesal para la prevención o reparación del perjuicio causado a un bien colectivo, se obtiene una decisión cuyos efectos repercuten sobre el objeto de la *causa pretendi*, pero no hay beneficio directo para el individuo que ostenta la legitimación.

La Constitución Nacional admite en el segundo párrafo del art. 43 la categoría conformada por los derechos de incidencia colectiva referentes a intereses individuales homogéneos- derechos personales o patrimoniales derivados de afectaciones al ambiente y a la competencia, derechos de los usuarios y consumidores como los derechos de sujetos discriminados-, casos en los que no hay un bien colectivo ya que se afectan derechos individuales enteramente divisibles, sino que hay un hecho, único o continuado, que provoca la lesión a todos ellos y por lo tanto es identificable una causa fáctica homogénea, dato que tiene relevancia jurídica porque la demostración de los presupuestos de la pretensión es común a todos esos intereses, excepto en lo que concierne al daño que individualmente se sufre, existiendo una homogeneidad fáctica y normativa que lleva a considerar razonable la realización de un solo juicio con efectos expansivos de la cosa juzgada que en él se dicte, salvo en lo que hace a la prueba del daño.

Sostiene la Corte la ausencia de una ley que reglamente el ejercicio efectivo de las denominadas acciones de clase. Dicha norma (*de lege ferenda*) debería, según su visión: (i) determinar cuándo se da una pluralidad relevante de individuos que, permita ejercer dichas acciones; (ii) definir a la clase homogénea; (iii) si la legitimación corresponde exclusivamente a un integrante de la clase o también a organismos públicos o asociaciones; (iv) cómo tramitan los procesos; (v) cuáles son los efectos expansivos de la sentencia a dictar y (vi) cómo se hacen efectivos.

Existe entonces, una mora que el legislador debe solucionar cuanto antes sea posible, para facilitar el acceso a la justicia que la Ley Suprema ha instituido. El artículo 43 párrafo segundo de la Constitución Nacional es claramente operativo y es obligación de los jueces darle eficacia cuando se aporta nítida evidencia sobre la afectación de un derecho fundamental y del acceso a la justicia de su titular.

La procedencia de las acciones de clase requiere la verificación de una causa fáctica común, una pretensión procesal enfocada en el aspecto colectivo de los efectos de ese hecho y la constatación de que el ejercicio individual no aparece plenamente justificado,

sin perjuicio de lo cual, también procederá cuando, pese a tratarse de derechos individuales, exista un fuerte interés estatal en su protección, sea por su trascendencia social o en virtud de las particulares características de los sectores afectados.

El precedente “**Halabi**” del Alto Tribunal, ha calado en la actividad jurisprudencial y con frecuencia las distintas organizaciones de protección de los derechos de los consumidores interponen acciones de clase a los efectos de la protección de esos derechos, basándose en esa doctrina de la Corte.

En la causa “**PADEC c/ WALL STREET ARGENTINA S.A. s/ Ordinario**” (Expediente N° 102.722, Registro de Cámara N° 064.436/2008), fallada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, Sala “A” con fecha 26/3/14, analizando un caso en que la “Asociación Civil Prevención, Asesoramiento y Defensa” (PADEC) promovió la acción de incidencia colectiva, en su condición de asociación de consumidores, contra “Wall Street Argentina S.A.”, procurando, por un lado que se decrete la nulidad de las dos cláusulas contrato tipo que la demandada instrumentaba con quienes contratan sus cursos y por otro para que se condene la demandada (i.) informar en forma cierta y objetiva el precio de los cursos que oferta públicamente en sus carteles, afiches, volantes, folletos, etcétera; (ii.) devolver a todos los usuarios las sumas de dinero percibidas sin causa y derivadas de la aplicación de las cláusulas abusivas insertas en el contrato tipo implementado, con más los correspondientes intereses compensatorios y punitivos; y (iii.) publicar la sentencia con las mismas características de difusión que dedica a sus campañas.

Obviamente la cuestión, en este tipo de acciones, se centra en la legitimación activa de las asociaciones de consumidores para promover acciones colectivas y en la identificación de los derechos que se pretenden proteger frente a esa legitimación.

La Cámara Comercial partiendo del análisis de la doctrina sentada por la Corte, y dados los fundamentos desarrollados, termina por concluir que:

“...no resulta contradictorio establecer, por un lado, que la accionante “PADEC” cuenta con legitimación activa para reclamar que se declaren nulas las cláusulas IV y V del contrato tipo y, por el otro, que no se encuentra habilitada para demandar la restitución a los alumnos que rescindieron el contrato los importes correspondientes a los períodos no cursados. Ello así, pues, en el primer caso, las cláusulas cuestionadas se encuentran incorporadas en todos los contratos implementados por la demandada, por lo que podría

*involucrar los intereses de todos los alumnos y potenciales consumidores, configurándose de esta manera la “homogeneidad fáctica” requerida para habilitar a las asociaciones de consumidores a entablar una acción colectiva. En igual sentido se pronunció la CSJN, reconociendo la legitimación procesal de los demandantes, tanto en el ya citado caso “Halabi”, de fecha 24/02/2009 (Fallos: 332:111), donde se reclamó que se declare la inconstitucionalidad de la ley 25.873 –arts. 1° y 2°- y del decreto 1563/04, en cuanto autorizaban la intervención de las comunicaciones telefónicas y por Internet, sin precisar en qué casos y con qué justificativos, dado que aquí se podría ver comprometida la esfera de intimidad personal de todos los individuos, como así también –recientemente- en el caso **“PADEC c/ Swiss Medical S.A. s/ Nulidad de cláusulas contractuales”**, del 21/08/2013, en el que la aquí accionante demandó la nulidad de la cláusula del contrato entre la prestadora de servicios de medicina prepaga y los afiliados que contempla el derecho de aquélla a modificar unilateralmente las cuotas mensuales, ya que los aumentos abarcaban a todos los socios y serían susceptibles de “ocasionar una lesión al derecho de una pluralidad de sujetos”. Empero, el reconocimiento de esa legitimación activa para incoar una demanda puntual no habilita a aquéllos que accionan en defensa de un interés colectivo a efectuar cualquier tipo de reclamo referido con el contrato o norma cuestionados, sino que su marco de acción se encuentra limitado –en lo que aquí interesa- a aquellos hechos que puedan provocar una lesión a una “pluralidad relevante de derechos individuales”, circunstancia que –como se determinó ut supra- no se verificó en el reclamo de la devolución de sumas percibidas sin causa...”* (resaltado propio)

Como vemos, el avance ha sido, en este campo bien notorio. Queda suficientemente claro que, ya bien sea a través de la elevación a rango constitucional, o a través de la conformación normativa o, en su caso, por el tránsito jurisdiccional han quedado evidenciados y protegidos ciertos derechos de carácter colectivo, que se relacionan con un núcleo de actuaciones humanas, sociales y económicas desarrolladas por los individuos que componen la comunidad y que han merecido –entonces- un reconocimiento explícito. Esta tendencia nos otorga causa, incentivo y plataforma para nuestra propuesta.