

COMISIÓN DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Coordinadores:

Alberto F. Mastandrea y María Vázquez

REPETICIÓN: Pago a Requerimiento. Inexistencia de determinación de oficio



Comenta:
Fernando Diez



“Román, Gabriela Nancy” CNCAF, sala I, 12/3/2024

Los antecedentes de la causa

- 1. **La AFIP rechazó el beneficio de "contribuyente cumplidor"** previsto en el artículo 63 de la ley 27.260, "por no cumplir con los requisitos establecidos en el art. 18 del dec. 895/16 y del art. 35 de la RG 3919/16, ambos reglamentarios de la ley 27.260", ya que presentó las declaraciones juradas del impuesto a los bienes personales por los períodos fiscales 2014 y 2015 mediante un responsable sustituto (señora Kowanz).
- 2. Contra esa decisión, se interpuso **recurso de apelación ante el director general (art. 74 DRLPT)**. Allí refirió que la designación de un responsable sustituto se debió a que fue el único medio idóneo para hacer frente a sus obligaciones tributarias ya que se encontraba fuera del país, y que no existe ninguna norma que sustente el criterio del Fisco Nacional, de modo que la decisión transgrede los artículos 17, 18 y 19 de la Constitución Nacional.
- 3. **La AFIP rechazó ese recurso**. Sostuvo: (i) "si bien el sustituto viene a reemplazar al verdadero contribuyente, este no cumple una obligación de un tercero sino una obligación propia por mandato de la ley, que lo coloca en el lugar del sujeto pasivo principal, realizando la obligación a título propio pero satisfaciendo una deuda ajena" y (ii) "las declaraciones juradas en cuestión fueron presentadas por la [señora Kowanz] en su calidad de responsable sustituto no correspondiendo considerar que dichas declaraciones juradas fueron presentadas en nombre de la contribuyente Sra. [Román]".
- 4. El representante legal de la AFIP **emitió una boleta de deuda** (en la cual surge el impuesto requerido, según el ar. 31 de la ley 11.683) e inició una ejecución fiscal contra la actora.
- 5. En ese marco, el juez mandó a llevar adelante la ejecución de esa suma.
- 6. **La actora pagó esa suma** *"siendo dicho pago efectuado bajo protesto no implicando ello reconocimiento de los hechos ni derechos, manteniendo en todos sus términos los fundamentos de defensa expuestos y dejando a salvo el derecho de repetición"*.

“Román, Gabriela Nancy” CNCAF, sala I, 12/3/2024

- **Demanda contenciosa de repetición – en los términos del art. 81 ley 11.683**, contra la AFIP, pidiendo la restitución de la suma que abonó en concepto del Impuesto a los Bienes Personales por el período fiscal 2016

La demanda del contribuyente



- La AFIP planteó excepciones de cosa juzgada y **falta de habilitación de la instancia, por falta de reclamo administrativo previo**

La excepción de la AFIP



- Rechaza la excepción, ya que "no se advierte óbice para la procedencia de la acción de repetición intentada, en tanto **el pago realizado debe considerarse como efectuado a requerimiento de la AFIP** con arreglo al art. 81 de la ley 11.683", **ya que la actora intentaba repetir lo pagado en el marco de una ejecución fiscal.**

Jueza de primera Instancia



“Román, Gabriela Nancy” CNCAF, sala I, 12/3/2024

- Argumenta que de manera previa a que el Jefe de la Agencia resolviera el rechazo del beneficio mencionado, la actora procedió a presentar voluntariamente la declaración jurada, y que la ejecución y el pago no fueron consecuencia del análisis llevado a cabo en sede administrativa sino exclusivamente, **de lo declarado voluntariamente y espontáneamente por la actora.**

La apelación de la AFIP



- Sostiene que no hubo presentación de declaración jurada determinativa sino que medió una determinación presuntiva por parte del Fisco (art. 31 la ley 11.683) y que ante la ausencia probada de dicha declaración jurada determinativa, inició la ejecución fiscal.

La respuesta del contribuyente



- Si bien es cierto que en el caso las sumas abonadas no surgen de una determinación de oficio, también es cierto que la AFIP fijó su criterio con relación a la pretensión de la contribuyente, ya que tuvo, por medio de un funcionario (juez administrativo), la oportunidad de revisar el caso, considerar y rebatir los argumentos en los que la actora fundó su petición.
- Exigir a la actora el agotamiento de la vía administrativa comportaría un ritualismo inútil.
- Costas por su orden.

Sentencia de Cámara



Repetición de sumas pagadas en forma espontánea o a requerimiento

Pago espontáneo

El legislador no define el pago espontáneo sino por exclusión: ***será tal aquel pago que no haya sido realizado a requerimiento del organismo recaudador.***

Pago a requerimiento

El tercer párrafo del art. 81, el pago a requerimiento procede si ***“el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva”***.

No caben dudas entonces de que **el pago de una determinación de oficio constituye un pago a requerimiento** (de modo que puede ser objeto de demanda de repetición sin realizar previamente un reclamo a la Administración).

Jurisprudencia

Pago espontáneo

- Los ajustes realizados a instancias de una inspección no son pagos a requerimiento sino espontáneos (TFN, sala D, 7/2/2003, “Correa Gabino, Celso” y TFN, 27/3/1962, “Ordiz, José A”).

Reclamo administrativo previo

- Es importante tener en cuenta **el objetivo del reclamo previo**, que es producir una etapa conciliatoria anterior al pleito, dar a la administración la posibilidad de revisar el caso, salvar algún error y promover el control de legitimidad de lo actuado, propósito fundado en motivos de indudable prudencia que aconsejan que el Fisco no sea llevado a juicio sin haber tenido previamente la posibilidad de tomar conocimiento de los extremos en los que el particular sustenta su reclamación y evaluarlos para pronunciarse sobre su procedencia (CS, 30/7/1991, “Gasparri y Cía. SA”, Fallos: 314:725).

Jurisprudencia

Pago a requerimiento

- El “pago espontáneo” es el realizado voluntariamente, libre de toda coacción; por lo cual no puede considerarse en esa categoría al efectuado a raíz de una intimación administrativa y de un juicio de apremio. Señaló que si bien, en principio, el pago a requerimiento exige una “determinación”, cierta o presuntiva de la repartición recaudadora con observancia de normas expresas consignadas en la ley, ello no es óbice para el reclamo directo ante el Tribunal **Fiscal si el contribuyente hizo valer en el apremio las mismas defensas que invocaba en la demanda de repetición, por cuanto sería formalismo superfluo exigir un nuevo planteamiento en la instancia administrativa** (CNACAF, sala I, 16/9/1971, “Masjuan, Francisco” esta sentencia revoca la decisión de la sala B, del TFN 06/08/1970).
- A fin de determinar si el pago es espontáneo o a requerimiento, no se debe limitar el análisis a verificar si existe una determinación de oficio, sino que se debe indagar en el objetivo del reclamo previo, **resultando innecesaria esta exigencia si existe un requerimiento previo donde el Fisco hubiera plasmado su criterio** (CNACAF, sala II, 27/8/2020, “Shell Cía. Argentina de Petróleo SA”).

Conclusiones

Si no existe determinación de oficio, **pero la Administración se expide sobre el tema, aunque no lo haga a través de un planteo de repetición**, igualmente se considera habilitada la vía ante el Tribunal Fiscal o justicia en primera instancia.

Tampoco procede el reclamo administrativo previo en los casos en que la pretensión de reintegro **esté fundada directa e inmediatamente en el cuestionamiento de la validez constitucional de una norma emanada del Congreso**, dado que el organismo recaudador se encuentra impedido de declarar la inconstitucionalidad de aquéllas (CNACAF, sala IV, 12/9/1989, “Pardo de Iriondo, Héctor Julio”).

Acceso al material por link o código QR

Acceso a los fallos

https://www.dropbox.com/scl/fo/xc9o2i7hbu6kcyhhuau78/ANdmfPsL845I_-CSaxTxTNg?rlkey=smqo8e40dzexu7w4hr5wy3y6w&st=jdy7rvyp&dl=0



Muchas gracias,
Fernando Diez
fernando@estudiodiez.com

