

Córdoba, 10 de mayo de 2023.-

COMENTARIO A FALLO. AAEF.

**CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL SALA IV (9 de
noviembre de 2017) “*Cantisani, Pablo Eduardo c/EN –AFIP-DGI s/Dirección General
Impositiva*” Expte. N° 51382/2016**

I. Antecedentes.

En las actuaciones judiciales vinculadas al fallo en comentario, la actora interpuso una acción de repetición contra la AFIP-DGI por la suma de \$ 92.028,49, expresando que había sido indebidamente retenida en concepto de impuesto a las ganancias.

Al momento de contestar la demanda, la representación de la administración, expresó que no se encontraba habilitada la instancia judicial, con fundamento en que la actora interpuso una acción judicial contra la retención del impuesto a las ganancias (realizada en oportunidad de recibir el pago de una suma similar a la indemnización por despido al cumplir los requisitos jubilatorios), sin haber agotado la vía administrativa previa, requisito para acceder a la justicia previsto por la Ley 11.683.

El juez *a-quo* rechazó el planteo de la administración, remitiéndose al dictamen del fiscal federal, en el que este se pronunció a favor del principio *pro actione* en razón del carácter alimentario de lo pretendido.

Contra dicha decisión la demandada apeló y expresó agravios considerando que se produjo un caso de arbitrariedad normativa al apartarse del texto del art. 81 de la Ley 11683 para la resolución del caso.

En este sentido, entendió que la exigencia del requisito de admisibilidad, cual es el reclamo previo en materia de repetición de impuestos, deriva del texto legal, y que es un instituto que trata de reforzar el principio de certeza en las relaciones administración/contribuyente.

Expresó que en los pagos a requerimiento no se exige el reclamo previo ya que con la determinación de oficio es la administración quien determina la base imponible y obviamente conoce los elementos con que ha contado. Y que la razón que justifica la exigencia de un reclamo previo, está dada por la conveniencia de filtrar las contiendas que llegan a juicio, y es una oportunidad para que la administración examine el asunto en el ámbito natural de su competencia.

Afirmó que el caso de autos es un supuesto de pago espontáneo, motivo por el cual resulta legalmente exigible el reclamo previo en sede de la AFIP, y que el ejercicio de la función administrativa que revisa la viabilidad de la repetición tiende a ser concreto y práctico.

II. La Sentencia de Cámara.

La Cámara Federal rechazó la apelación planteada, y para ello comenzó citando el art. 81 de la Ley 11.683, expresando que la ley contiene dos procedimientos distintos para la repetición, según que el pago haya sido espontáneo (mediante declaración jurada) o a requerimiento (en cumplimiento de una determinación de oficio).

Seguidamente definió que pago espontáneo es aquel realizado voluntariamente libre de toda coacción, entendiendo por tal el que se efectuó mediante determinación por sujeto pasivo (declaración jurada).

Expresó que pago a requerimiento serían todos los pagos coactivos, y que suponen, en principio, la existencia de un proceso previo de determinación cierta o presuntiva por parte de la DGI, salvo que circunstancias especiales demuestren la existencia de un pago realizado coactivamente.

Señaló que las sumas cuya repetición se persigue fueron ingresadas a la AFIP a través de un agente de retención con motivo del acuerdo indemnizatorio derivado de la desvinculación laboral de la actora.

Afirmó que el agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquél o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de imputar la parte que corresponde a la administración en concepto de tributo.

Teniendo en cuentas dichas consideraciones determinó que el impuesto cuya repetición se persigue en autos no fue pagado en forma espontánea ya que le fue detraído al contribuyente de una indemnización por un agente de retención, correspondiendo estar al principio *pro actione*, en especial en atención al carácter alimentario del crédito laboral.

III. Opinión.

III. I. La Arbitrariedad de la Sentencia.

En el caso es evidente que no se discutió la repetición de un impuesto pagado en el marco de una determinación de oficio, sino que por contrario, encuadra en un supuesto de pago espontáneo, motivo por el cual resultaba exigible legalmente el reclamo previo. Sobre ello no me cabe ninguna duda.

La deficiencia grave del fallo, reside en que en pos de justificar la inaplicación de la Ley 11.683, desnaturaliza el método de retención dispuesto para recaudar el impuesto a las ganancias.

En mi opinión, la resolución posee un grave déficit de fundamentación, hace caso omiso a lo expresamente regulado en la ley específica que regula la materia tributaria, con argumentos insostenibles a la luz de jurisprudencias y doctrinas tributarias pacíficas.

Se ha subvertido el régimen procesal administrativo y judicial que deben seguir los contribuyentes que requieren la repetición de un impuesto.

Decimos lo anterior, pues contrariamente a lo expresado en la sentencia pago a requerimiento es únicamente el efectuado en virtud de una intimación derivada de una resolución de la DGI que determine de oficio de manera cierta o presuntiva la obligación tributaria, encuadrando los restantes pagos en la categoría de espontáneos.

Así lo ha expresado la doctrina especializada al subrayar que “...*un pago es efectuado «a requerimiento» cuando se hace a resultas de una determinación de oficio. En todos los demás casos, se considera que los pagos han sido efectuados «espontáneamente»...*”¹

La misma autora expresa que una vez presentada la solicitud de devolución en caso de pagos espontáneos, constatados los hechos alegados por el contribuyente y producido el dictamen de rigor que defina el encuadre legal de la pretensión, el juez administrativo dictará la resolución que disponga -o deniegue, según el caso- el reintegro del pago.

“La resolución recaída como corolario de la acción de repetición reviste el carácter de definitivo al que se refiere el artículo 23 de la ley de procedimientos administrativos y

¹ VOLLMANN, Marina (abril de 2014) “Acción y demanda de repetición. examen de la ley 11683 y reseña de la evolución de la jurisprudencia” Errepar (DTE)

faculta al contribuyente -en caso de ser denegada su solicitud- a recurrir a la justicia. Idéntico derecho le asiste en caso de que la administración no se pronuncie en el término de tres meses de presentado el reclamo (art. 81, segundo párrafo, L. 11683 y art. 23, inc. c), L. 19549)”.

Así, la acción de repetición está diseñada para conferir al fisco -y también al contribuyente- la oportunidad de dirimir la cuestión en sede administrativa, surge de allí el motivo por el cual este procedimiento no se aplica a los pagos «a requerimiento». Es que las partes –administración y contribuyente- han tenido la oportunidad de agotar la discusión en sede administrativa en el transcurso del procedimiento de determinación de oficio, cuyo corolario es la resolución determinativa que habilita al contribuyente a recurrir ante la justicia.

Se reitera el alcance tradicional que le ha dado la doctrina y la jurisprudencia es el vinculado a las intimaciones surgidas de las determinaciones de oficio, incluyendo algunos a los que provienen del pago provisorio previsto en el artículo 31 de la Ley 11683.²

Si bien hay posturas que amplían el concepto a otras situaciones de pago coactivo, siempre se encuentra presente la existencia de un pronunciamiento previo de la AFIP acerca de la procedencia del pago efectuado por el contribuyente.

En el fallo en comentario, se realizó un agregado que no responde a la literalidad del art. 81 de la Ley 11683, ni es consecuente con las definiciones doctrinales y jurisprudenciales sobre el particular.

III. II. La Cuestión Sustancial Discutida.

² Díaz Sieiro, Horacio D. y otros (1193) “*Procedimiento tributario: ley 11683*”. Ed. Macchi p. 468

En la especie, el actor pretendía repetir la suma retenida por su empleador en concepto de impuesto a las ganancias del monto de la liquidación resultante de una gratificación por cese de la relación laboral por jubilación.

La naturaleza del reclamo del caso, refuerza aún más la finalidad teórica del instituto del reclamo previo ante pagos espontáneos de filtrar contiendas judiciales.

Es que entiendo el concepto en discusión emparentado naturalmente con los pagos realizados en concepto de gratificación por cese laboral por mutuo acuerdo.

En este sentido, la Administración dictó la Circular 4/2016, aclarando que los pagos realizados en concepto de gratificación por cese laboral por mutuo acuerdo, no se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Se dijo consecuentemente, que el monto correspondiente a dicho concepto se halla excluido del régimen de retención establecido por la Resolución General N° 2.437, sus modificatorias y sus complementarias.

Las circulares resultan ser normas interpretativas de la AFIP, y directrices obligatorias para sus áreas operativas, y son guías de acción para los diferentes sujetos vinculados a los tributos nacionales (contribuyentes, agentes de información, percepción o retención).

En el presente caso, la gravedad de lo resuelto se acredita con establecer una modalidad -atípica e ilegal- para la restitución de un tributo, que de mantenerse o multiplicarse, daría lugar a una serie de reclamos judiciales que entorpecerían el normal desarrollo de la función administrativa, como así también la labor judicial quien deberá atender litigios con fundamento en criterios ya favorables a los contribuyentes en sede administrativa.

III.III. La Repetición y La Inconstitucionalidad.

No quiero perder la oportunidad, de expresar que en determinados casos el instituto de reclamo previo en sede administrativa ha venido cediendo jurisprudencialmente en casos vinculados a acciones de inconstitucionalidad relativas al impuesto a las ganancias sobre haberes jubilatorios, más dicha situación dista de corresponderse con el caso examinado.

A modo de digresión, respecto del tema señalado no puedo dejar de expresar mi crítica al haberse otorgado a las acciones declarativas naturaleza de repetición.

También merece reparos esta jurisprudencia en la ausencia total de analogía de las cuestiones a resolver con el caso de la CS “*Garay*” que dicen aplicar para dilucidar acciones de repetición retroactiva.

Como así también, y sin deseos de profundizar, es criticable la falta de sustento de resoluciones jurisdiccionales otorgantes de repeticiones retroactivas de impuesto en base a las normas del Código Civil sin tener en cuenta la doctrina de la inconstitucionalidad sobrevenida.

Volviendo al tema de mi comentario, lo cierto es que el hecho que ceda el reclamo previo en materia impuesto a las ganancias/haberes jubilatorios no se debe a la errónea distinción que se hace en “*Cantisani*” sino a otra razón, que la haría un poco más justificable o digerible desde el punto de vista legal.

Esa razón está vinculada con la cuestión de la inconstitucionalidad y las limitaciones del PE en relación al control de constitucionalidad.

Prima facie parece irrazonable que la administración pública al momento de tomar una decisión se encuentre obligada a aplicar una ley contraria a la CN por encontrarse impedida de efectuar el control de constitucionalidad, y porque de negarse esa posibilidad, se estaría

obligando al Poder Ejecutivo a dictar actos administrativos ilegítimos al tener que aplicar una norma contraria a la CN.

Pero desde otro miraje, vedar esa atribución resulta más conveniente para la seguridad jurídica pues a la gran prerrogativa que detenta la administración de poder ejecutar sus propias decisiones (principio de ejecutoriedad), asignarle la posibilidad de efectuar el control de constitucionalidad de las leyes aparece, como peligroso para el esquema de división de funciones entre los diversos poderes estatales.

Desde nuestra perspectiva, la facultad de declarar la inconstitucionalidad de las normas es una atribución del resorte exclusivo del Poder Judicial y que, incluso, ha sido considerada por la CS como la más delicada de las funciones encomendadas a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado como última *ratio* del orden jurídico.

Por tales motivos, la utilización de esa facultad por el Poder Ejecutivo solo puede tener lugar cuando existe una autorización legislativa y el propósito perseguido al otorgarla sea razonable.

En este sentido, cabe subrayar que es posible para la AFIP no aplicar normas federales generales en seguimiento de lineamientos jurisprudenciales de tribunales de justicia que han declarado la inconstitucionalidad de las mismas.

En esta tesitura parece haberse enrolado la PTN permitiendo a la administración pública no aplicar las leyes a los casos concretos cuando exista una tendencia jurisprudencial emanada de tribunales inferiores o de la CS contraria a su validez constitucional, siempre y cuando esa decisión judicial se encuentre firme y consentida.

Por ejemplo para el TFN, la posibilidad de inaplicar normas de carácter general ha sido expresamente contemplada en el art. 185 de la Ley 11.683 y por el art. 1164 del Código Aduanero, donde luego de vedarle la posibilidad de expedirse acerca de la «validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones» se le permite no aplicarlas cuando *“la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal de la Nación”*.

Sobre esa atribución legislativa, se ha señalado que no se trata de un juzgamiento constitucional realizado por la administración a título propio y derivado de su competencia, sino de la aplicación de los criterios jurisprudenciales por autorización legislativa.

Se advierte claramente que los patrones previstos por la PTN no son muy precisos pues alude a «tendencia jurisprudencial» de tribunales inferiores, lo cual hace difícil su aplicación para los organismos administrativos, no así frente a decisiones de la CS que se encuentren firmes y consentidas.

Ello nos obliga a preguntarnos acerca sobre qué debemos entender por «tendencia jurisprudencial» ya que su alcance es por demás impreciso.

Considero que la atribución de la administración pública de no aplicar normas generales en seguimiento de lineamientos jurisprudenciales es totalmente válida con independencia de que exista o no autorización legislativa, siempre que tales decisiones emanen de la CS.

Volviendo al punto, en el caso de acciones de repetición vinculadas al impuesto a las ganancias sobre jubilaciones, pareciera innecesario el reclamo previo aun existiendo pago espontáneo en virtud de la imposibilidad de realizar el control constitucional por parte de la Administración.

III. IV. Control Abstracto de Constitucionalidad.

En la causa “Garcia” el voto de la mayoría, al desplazar la aplicación de la Ley de Impuesto a las Ganancias respecto de las prestaciones jubilatorias, ha hecho un control abstracto de constitucionalidad, otorgándole simultáneamente efectos retroactivos y prospectivos.

La sentencia de la Corte declara la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto a las Ganancias por la sola alegación de la actora que, por su edad de 79 años al momento de iniciar la acción, padecía problemas de salud, afirmación no controvertida por la AFIP, aunque sin indicar los gastos normales asociados a sus afecciones, ni precisar cuáles específicamente la afectarían, y consideró innecesario probar debidamente, pues a su pedido la cuestión se declaró de puro derecho.

La sola mención de que la Ley de Impuesto a las Ganancias abarca un conjunto heterogéneo de personas con un mismo tratamiento fiscal no da debido sustento a la declaración de inconstitucionalidad.

El control de constitucionalidad es facultad del Poder Judicial, pero no supone la admisión de declaraciones en abstracto, es decir, fuera de una causa concreta en la cual debe optarse entre la aplicación de una norma de rango inferior en pugna con la CN, a efectos de resolver un conflicto contencioso en los términos del art. 2 de la Ley 27.

En el control abstracto que en el caso "García, María Isabel" el tribunal realiza, no luce manifiestamente irrazonable la ley de impuesto a las ganancias, más allá de que, en un caso concreto y con las pruebas aportadas, proceda la declaración de inconstitucionalidad de la ley.

Por ello, en este aspecto, es de interés señalar que la CS ha juzgado el mérito y la conveniencia de la Ley del Impuesto a las Ganancias, invadiendo un campo en que no le es dado al Poder Judicial pronunciarse.

Por otra parte, al darle efectos prospectivos a la sentencia, prohibiendo que a la actora se le efectúen retenciones, el tribunal ha asumido el rol del legislador negativo, propio de las constituciones europeas, en el ejercicio del control abstracto de constitucionalidad.

En el control abstracto de constitucionalidad, el tribunal constitucional no enjuicia ningún supuesto de hecho singular, sino solo la cuestión de compatibilidad lógica entre el contenido abstracto de una ley y el de la norma constitucional.

En nuestra organización institucional, en el orden federal, es inexistente un control abstracto o genérico.

La jurisprudencia de la Corte Suprema, en tal sentido, es uniforme y reiterada respecto de que en nuestro sistema constitucional federal no caben pronunciamientos judiciales que juzguen sobre la constitucionalidad de las leyes con carácter general o de un modo abstracto o a raíz de una especulación académica o consultiva, ya que tales declaraciones solo proceden en las "causas" en que se persigue, en concreto, la determinación de un derecho debatido entre partes adversas.

La sentencia de la CS otorga efectos retroactivos (*ex nunc*) a la declaración de inconstitucionalidad de la LIG y a la vez prospectivos hacia el futuro (*ex tunc*), en cuanto suspende la aplicación de retenciones del impuesto a las ganancias sobre la prestación previsional —lo que no libera al jubilado de su sujeción al tributo— hasta tanto el Congreso regule la cuestión en forma compatible con la doctrina que la CS.

Si bien la Corte no le otorga a la sentencia efectos *erga omnes*, en la medida en que realiza un control abstracto de inconstitucionalidad, otorgándole efectos retroactivos y prospectivos, su doctrina se proyecta al universo de prestaciones jubilatorias que tengan su origen en el trabajo personal.

Sin duda que en este precedente la Corte, por mayoría, ha asumido el rol de legislador negativo, cuya existencia en el orden federal, sin regulación legal alguna, había negado reiterada y sistemáticamente.

GuilleAr