

“PARTICULARIDADES DE LA HABILITACIÓN DE LA INSTANCIA EN LA ACCIÓN DE REPETICIÓN DENTRO DEL DERECHO TRIBUTARIO”



Por la Dra. Margarita I. Correa de Payes¹

SUMARIO

I. Introducción	01
II. Esquema del sistema de habilitación de instancia conforme la LPA existiendo acto administrativo (via impugnatoria) vs. sistema de habilitación de instancia conforme la LPT en el caso de repetición de pago realizado a requerimiento (art. 81)	02
III. Conclusiones	08
IV. Bibliografía	09

I. INTRODUCCIÓN

Así como no puede desconocerse que el derecho tributario goza de autonomía sobre todo en lo que constituye el derecho tributario sustancial, tampoco puede desconocerse que en su faz adjetiva, se nutre del derecho administrativo, lo cual se evidencia en la misma ley de procedimiento tributario n° 11683² que en su artículo 116 dispone la aplicación supletoria de la ley de procedimientos administrativos en todo lo no previsto en el Título I.³

Ahora bien, el objetivo del presente trabajo es señalar un aspecto particular del procedimiento tributario y que podría calificarse como más garantista que el procedimiento administrativo nacional, lo cual es a toda luces una circunstancia destacable teniendo en cuenta que la LPT (*Ley de Procedimiento Tributario*) es muy anterior a la LPA (*Ley de Procedimiento Administrativo*) pero sobre todo porque específicamente en el aspecto, objeto de este informe, la naturaleza del derecho comprometido en el procedimiento tributario es patrimonial y por tanto

1. Abogada, Magister en Derecho Administrativo (Facultad de Derecho-Universidad Austral), Especialista en Derecho Administrativo (Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas-UNNE), Diplomada en Derecho Municipal (Universidad de Mendoza).

2. La ley 11683 de procedimiento tributario data de 1932

3. El art. 116 de la ley 11683 establece: En todo lo no previsto en este Título serán de aplicación supletoria la legislación que regula los Procedimientos Administrativos y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación.

podría entenderse “disponible para las partes”, mientras que en el procedimiento administrativo de la ley 19549 están en juego derechos de distinta naturaleza, patrimoniales y no patrimoniales. Concretamente se tratará de explicar cómo el sistema relativo a la habilitación de la instancia que integra la garantía de la “tutela Judicial efectiva”, en el procedimiento de repetición de un tributo cuando el mismo fue abonado por el contribuyente como resultado de un requerimiento fiscal, goza de mayor garantía para el particular contribuyente que el particular administrado dentro del sistema de la ley 19549 en el caso de pretender impugnar un acto de alcance particular.

II. ESQUEMA DEL SISTEMA DE HABILITACIÓN DE INSTANCIA CONFORME LA LPA EXISTIENDO ACTO ADMINISTRATIVO (VIA IMPUGNATORIA) VS. SISTEMA DE HABILITACIÓN DE INSTANCIA CONFORME LA LPT EN EL CASO DE REPETICIÓN DE PAGO REALIZADO A REQUERIMIENTO (ART. 81)

El ejercicio de prerrogativas públicas que titulariza el Estado con la finalidad de tutelar el bien común, tiene una clara manifestación dentro de la especialidad del “proceso contencioso administrativo”. En el caso, la presencia de esas prerrogativas públicas se justifican en la medida que toda demanda contra el Estado podría eventualmente afectar el presupuesto estatal. Es por ello, como es sabido, además de los presupuestos procesales comunes a todo proceso (legitimación, caso/causa o controversia y competencia) el contencioso administrativo tiene presupuestos procesales específicos relativos a la habilitación de instancia. Tales presupuestos propios son: el agotamiento de la vía; la interposición de la demanda dentro del plazo de caducidad⁴ y el solve et repete (que de acuerdo a la doctrina de la CSJN se aplica tanto para los tributos como para multas en algunos casos).

Conforme el esquema referenciado en la LPA, el primer presupuesto es el agotamiento de la vía administrativa, que se formaliza a través de la vía recursiva o impugnatoria existiendo acto administrativo⁵ o bien en caso que no haya acto

4. V. García Pulles, Fernando . “Lecciones de Derecho Administrativo” Cap. XXIV “El sistema de control contencioso administrativo en el ámbito federal de la república”- pag. 777 y sgtes Ed.Abeledo Perrot.

5. Acto administrativo en los términos de la ley 19549, comprensivo tanto del acto de alcance particular como de alcance general. El primero a través de recursos administrativos y el segundo a través del llamado reclamo impropio (arts. 23 y 24 de la LPA)

dictado, a través del reclamo administrativo previo⁶, el cual tiene una finalidad conciliatoria previa a la demanda y que supone una relación jurídica previa que hizo nacer ese derecho preexistente a la declaración de la administración⁷

Ahora bien, existiendo acto administrativo, que es el supuesto que nos interesa a los fines del presente informe, la LPA sujeta el agotamiento de la vía administrativa a la impugnación del acto a través del único recurso administrativo obligatorio a tal fin, que es el Recurso Jerárquico⁸ en el caso del acto administrativo de alcance particular. La interposición de recursos (sea el optativo⁹ u el obligatorio) a su vez produce la interrupción del plazo de caducidad, que como se señaló es otro de los presupuestos procesales de la habilitación de la instancia y que refiere a un plazo dentro del cual deberá interponerse la acción judicial contra el acto impugnado¹⁰. En el caso de los actos de alcance general, la impugnación se sustancia a través del denominado *reclamo impropio*, cuya interposición en sede administrativa, en principio no tiene plazo¹¹, salvo el plazo de prescripción. Posteriormente y una vez resuelta la impugnación por la administración¹² o vencido el plazo para hacerlo, queda agotada la vía administrativa y se podrá impugnar judicialmente el acto, rigiendo a ese respecto el plazo de caducidad,¹³ el cual tiene como fundamento, la seguridad jurídica, la certeza y presupone el abandono del derecho por parte del particular. Es por ello que vencido el plazo de caducidad sin que el particular hubiera interpuesto la acción judicial, el acto queda firme en sede administrativa. Asimismo debemos recordar que el control de los presupuestos procesales debe ser materia de control de oficio por parte del Tribunal¹⁴. El último

6. V. art. 30 de la LPA que dice: “Fuera de los supuestos previstos en los artículos 23 y 24, el Estado Nacional no podrá ser demandado judicialmente sin previo reclamo administrativo, dirigido al Ministerio o Comando en Jefe que corresponda.

El reclamo versará sobre los mismos hechos y derechos que se invocarán en la eventual demanda judicial y será resuelto por el Poder Ejecutivo, o por las autoridades citadas si mediare delegación de esa facultad.”

7. Por ello se ha señalado que el acto que resuelve el reclamo no es un acto administrativo sino la postura de la administración frente al reclamo. Asi. Garcia Pulles, ob cit. Pg 786 y sgtes.

8. Previsto en el art. 89 del RLPA n° 1759/72 t.o. Decreto 894/17

9. Recurso optativo es el de reconsideración previsto en el art. 84 del RLPA

10. V. art. 25 de la ley 19549

11. El reclamo impropio está previsto en el art. 24 de la ley 19549

12. En el caso de recurso jerárquico, la administración cuenta con 30 días para resolver –ver art. 91 RLPA, y en el caso del reclamo impropio sesenta días, pronto despacho y treinta días más, tal plazo surge de aplicar las previsiones del art. 10 de la LPA.

13. El plazo de caducidad se encuentra previsto en el art. 25 de la ley 19549 para la vía impugnatoria .

14. Confr. Art. 12 de la ley 25344 y doctrina judicial de la CSJN “Gorordo” (fallo 322:73); “Equity Group Consultores” del 209/08/19 en el sentido que en la etapa preliminar, el juez debe examinar los presupuestos procesales que

presupuesto procesal es el “solve et repete” que como instituto dentro del “acceso a la jurisdicción” implica el previo pago de la obligación como condición para admitir la procedencia de una acción impugnatoria del acto del que surge aquella obligación¹⁵.

Como se vio en esta rápida revista del sistema de la habilitación de instancia por la vía impugnatoria a nivel federal, el Estado y sus prerrogativas públicas se encuentran desplegadas en la serie de presupuestos procesales que el particular debe sortear para acceder a la instancia judicial y poder someter el acto impugnado al control jurisdiccional. Presupuestos éstos que se integran, con recursos que deben ser interpuestos en los plazos previstos a tal fin y luego de agotada la vía administrativa¹⁶, rige un plazo de caducidad dentro del cual debe formalizarse la acción judicial, de modo tal que el incumplimiento de tales presupuestos lleva a la firmeza plena del acto administrativo, que superando la “presunción de legitimidad” pasa en autoridad de cosa juzgada administrativa.¹⁷

Ahora bien, analicemos el sistema de impugnación de un acto administrativo tributario dentro del procedimiento tributario, en el caso, el de la determinación de oficio, que es el acto administrativo tributario por excelencia.

En primer lugar debemos señalar que conforme el derecho tributario, *la regla es que la determinación y percepción de gravámenes se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos*, conforme lo establece el art. 11 y 13 de la ley 11683, que consagra el principio de **“autodeterminación de la situación tributaria”**.

condicionan la admisibilidad de la pretensión.

15. V. Durand, Julio C. “El pago previo (Solve et repete) en Capítulo VIII del “Tratado General de Derecho Procesal administrativo” -T I-Director Juan Carlos Cassagne -Ed La Ley pg 1039 y sgtes.

16. V. fallo **ALCÁNTARA DÍAZ COLODRERO** (CS, 1996) en el sentido que los *Actos administrativos no impugnados judicialmente en tiempo y forma devienen irrevisables* debido a la caducidad operada. Esto es una consecuencia de la *presunción de legitimidad* de los AA, por cuyo mérito se presume que toda la actividad de la Administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, presunción que subsiste mientras la invalidez no sea declarada por el órgano competente

17. V. **GYPOBRAS c/ ESTADO NACIONAL** (CS, 1995) El plazo de caducidad constituye una prerrogativa de la Administración, se justifica por la necesidad de dar seguridad jurídica y estabilidad a los actos administrativos y constituye una reglamentación razonable del derecho de defensa

La excepción es la **determinación tributaria de oficio**¹⁸, previsto para determinadas situaciones consagradas taxativamente en el art. 16 y 17 de la Ley 11.683 en que procede de forma obligatoria.

-*Situaciones del art. 16:* Cuando no se presenta la Declaración Jurada o cuando resulten impugnables las presentadas.

-*Situaciones establecidas en el art. 17:* Cuando se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8 L.P.T; para determinar la responsabilidad personal y solidaria de los cedentes de crédito tributarios o cuando exista disconformidad del afectado respecto de liquidaciones administrativas de la A.F.I.P.

Ahora bien, partiendo de la posición que postula a tal acto (de determinación de oficio) como administrativo¹⁹, analizaremos la situación que se genera ante un acto de determinación de oficio, firme y consentido por el particular quien procede al pago de la liquidación contenida en el acto de determinación tributaria y luego pretende repetir lo pagado basado en la falta de causa o en un pago en exceso.

Ese acto gozará, al igual que todo acto administrativo de la presunción de legitimidad, lo que según lo explica el Profesor Patricio Sammartino²⁰, “*supone que el acto administrativo ha sido dictado con arreglo a las normas que la condicionan*” y al estar dotado de presunción de legitimidad, y por tanto de ejecutoriedad y consecuentemente de ejecutividad, el particular frente a este acto, a fin de cuestionar su ilegitimidad o su ilegalidad, tendría que impugnarlo conforme el procedimiento previsto a tal fin. De modo tal que la no impugnación del acto conforme el procedimiento y dentro de los plazos previstos en la ley,

18. V. Dino JARACH, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2004 donde explica que la Determinación **tributaria**, es un acto jurídico de la administración en el cual ésta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación. Este método o sistema coexiste con el sistema de declaración jurada, el cual se basa en el cumplimiento voluntario de la obligación por el contribuyente o responsable. Sólo que este método se aplica o utiliza en nuestro régimen, en subsidio de aquél, que ha sido establecido con carácter general y como principio, en la medida que ocurran ciertas situaciones precisamente definidas en la Ley.

19. V. CELDEIRO, Ernesto C. (2010). “Procedimiento Fiscal: explicado y comentado”. Buenos Aires: Errepar, para quien el acto de determinación de oficio es un acto administrativo en tanto es una declaración de un órgano estatal en ejercicio de sus funciones materialmente administrativas que produce efectos jurídicos inmediatos sobre el particular, todo ello sometido a un régimen exorbitante. Y como todo acto deberá contener los elementos del acto administrativo conforme lo establece el art. 7 de la ley 19549.

20. Sammartino, Patricio “La noción de acto administrativo en el estado constitucional “EDA, 2007-639

si siguiéramos el procedimiento de la LPA, blindaría a tal acto administrativo de firmeza, pudiendo hablarse de “cosa juzgada administrativa” que impediría someterla todo posterior control judicial.²¹

Ahora bien, analicemos el supuesto bajo la LPT y supongamos que el contribuyente frente a *un acto administrativo de determinación de oficio*, abona a requerimiento la liquidación emanada por el órgano pretensor (AFIP) sujeto activo de la obligación tributaria. Es decir consiente el acto y lo cumple íntegramente. Pero posteriormente, advierte errores en la liquidación, que ha pagado de más o bien advierte que no se encontraba alcanzado por el mismo y por tanto el pago fue incausado.

Luego de advertir tales circunstancias, pretende repetir de la administración la suma pagada en exceso o sin causa sobre la base de descalificar el acto administrativo (tributario) por ilegítimo o irregular. Recordemos que en el supuesto recreado el mismo se encontraba firme y consentido por el contribuyente.

En tal supuesto, la LPT (11683) previsional, en el art. 81, que el contribuyente *que hubiere efectuado pagos en cumplimiento de una determinación de oficio*, puede reclamar los montos abonados en exceso o sin causa, a través de la *acción de repetición*, que tendrá como *sujeto legitimado procesalmente* a los contribuyentes y demás responsables, por deuda propia (art. 5° L.P.T.) o ajena (art. 6° L.P.T.)²². La causa de repetición en el caso, es el pago de un tributo no adeudado o pago de un tributo en exceso.

La repetición se realiza, conforme el procedimiento tributario, mediante la interposición de una demanda ante el T.F.N²³ o ante la Justicia Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal (o para el interior del país en los Juzgados Federales). El plazo para interponer la acción es de 5

21. V. fallo “**ALCÁNTARA DÍAZ COLODRERO**” (CS, 1996) antes citado

22. Es decir que se encuentra facultado para iniciar la repetición frente al Fisco aquel que ingresó el monto resultante de la operación, pues solo puede solicitar la repetición de un gravamen quien ha sido el sujeto pasivo de la relación tributaria. Los agentes de retención se encontrarán habilitados para ejercer la acción de repetición si demuestran que han sufrido un perjuicio patrimonial con el pago sin causa; a diferencia del responsable por deuda propia, al cual le alcanza con acreditar la retención operada

23. T.F.N. es el Tribunal Fiscal Nacional

años²⁴, comenzando a contarse a partir del 1º de enero siguiente al de la fecha de pago, si se trata de pagos o ingresos a cuenta de un período vencido; o a partir del 1º de enero siguiente al año de vencimiento del período fiscal, si se tratara de repetición de pagos o ingresos a cuenta en un período no vencido. Las vías procesales mencionadas son optativas y excluyentes, esto implica que, la elección de una alternativa significa la renuncia a la otra.

Ahora bien, en el supuesto que estamos señalando (pago a requerimiento) es innecesario cualquier reclamo administrativo previo interpuesto ante el Fisco. Vale decir que la acción de repetición puede interponerse directamente dentro del plazo de prescripción, que dijimos es de 5 años, sin otro presupuesto procesal que el de interponerlo dentro del mencionado plazo. La demanda deberá contener los conceptos, períodos y fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la pretensión del contribuyente.

Resumiendo, dentro del procedimiento tributario (Ley 11683) en el caso del pago a requerimiento de un tributo, es decir habiendo el contribuyente consentido el acto podría posteriormente demandar la repetición de lo pagado en el supuesto que el mismo no era debido o que el monto pagado lo fue en exceso. La ley tributaria pone a disposición del contribuyente en forma directa la vía judicial sometiendo el acto administrativo tributario que se encontraba firme y consentido en sede administrativa, bajo la lupa del control judicial. De modo tal entonces que en el caso que tal acto administrativo tributario hubiere dispuesto un pago sin causa o un pago en exceso,(vicio en el elemento causa) aun cuando el citado acto administrativo, repetimos, fue consentido y cumplido íntegramente en sede administrativa, podrá ser descalificado por ilegítimo en sede judicial. El único presupuesto para la procedencia de tal acción judicial, es hacerlo dentro del plazo de prescripción de 5 años que establece el art. 56 de la LPT.

Ante una situación fáctica similar (acto administrativo firme y consentido por el particular) dentro del esquema de la ley de procedimientos administrativos (nº 19549), tal acto administrativo no impugnado dentro del plazo para hacerlo, adquiere firmeza y no puede ser recurrido judicialmente. Asimismo y aun

24. V. art. 56 de la ley 11683 que establece en el quinto párrafo que “..La acción de repetición de impuestos prescribe por el transcurso de CINCO (5) años.”

agotando la vía administrativa (vía impugnatoria), el particular debe interponer la acción judicial dentro del plazo de caducidad del art. 25 LPA, plazo que constituye un presupuesto procesal para acceder a la jurisdicción y que debe ser revisada de oficio por el Tribunal.

Es decir, como lo señala María José Rodríguez²⁵, el sistema de la LPT en el supuesto legal que venimos comentando “estaría en línea con las posturas que preconizan la exclusión de las vías administrativas previas” dentro del esquema de la ley de procedimientos administrativos.

III. CONCLUSIONES

A). Comparando el sistema de control judicial de los actos administrativos de alcance particular (vía impugnatoria) previsto en la ley de procedimiento administrativos n° 19549 con el previsto en la ley de procedimientos tributario, n° 11683, en relación al acto administrativo tributario de determinación de oficio que dispusiera un pago en exceso del tributo o bien sin causa por no haberse verificado el hecho generador de la obligación, la LPT prevé un sistema más garantista para el particular contribuyente.

B). Esa mayor garantía de protección del derecho del particular lo es en relación al acceso a la jurisdicción que se señala a favor del procedimiento tributario, en el caso, se previsiona una acción de repetición de lo pagado sin causa o en exceso, en el supuesto de haber mediado pago a requerimiento del Fisco. La acción judicial procede aun cuando el particular contribuyente, consintió el acto, cumpliéndolo íntegramente en sede administrativa y solo condicionado al único presupuesto de hacerlo dentro del plazo de prescripción de cinco años.

C). La circunstancia señalada resulta destacable toda vez que los derechos comprometidos en materia tributaria y en el caso específico en comentario, es de naturaleza patrimonial y por lo tanto, en principio, disponible por las partes.

25. V. María José Rodríguez “ Las vías recursiva y reclamativa en el procedimiento tributario impositivo. El reclamo administrativo tributario previo a la acción de repetición” <http://www.derecho.uba.ar/docentes/pdf/el-control-de-la-actividad-estatal-ii/cae2-rodriguez.pdf>

D). Paradójicamente dentro del procedimiento administrativo de la ley 19549, el acceso a la jurisdicción sea cual fuere la naturaleza de los derechos en juego (patrimoniales y no patrimoniales), se encuentran sujetos a una serie de presupuestos procesales que vienen siendo cuestionados por la mayoría de la doctrina que entienden restrictivos a la garantía efectiva del particular al acceso a la jurisdicción, con clara afectación de la tutela judicial efectiva²⁶ e inclusive actualmente, como un importante avance, hay una tendencia de la doctrina judicial, de flexibilizar los presupuestos procesales en el caso de los llamados “grupos vulnerables” o bien atento a la naturaleza de los derechos comprometidos: empleo público, beneficios de la seguridad social, entre otros.²⁷

IV. BIBLIOGRAFÍA

1. **Celdeiro, Ernesto C.** (2010). “Procedimiento Fiscal: explicado y comentado”. Buenos Aires: Errepar
2. **Durand, Julio C.** “El pago previo (Solve et repete) en Capitulo VIII del “Tratado General de Derecho Procesal administrativo” -T I-Director Juan Carlos Cassagne -Ed La Ley
3. **Fanelli Evans** María Agustina - “Ritualismo inútil - Un límite constitucional a la regla del previo agotamiento de la vía administrativa”, en Suplemento RAP, Año 27, Nro. 334, julio de 2006.

26. V. Garcia Pulles, ob cit. Pg 773 dice :”...la competencia del Poder Judicial cuando un ciudadano reclama por la violación de sus derechos fundamentales, no surge de la ley sino de su propia dignidad como persona o en el peor de los casos, de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos que han sido elevados a jerarquía de norma constitucional por el art. 75 inc. 22 de la Ley Suprema de la Nación.”

27. La CSJN ha admitido una flexibilización de la prerrogativa de la habilitación de la instancia judicial cuando están en juego “derechos alimentarios”, a fin de garantizar la tutela judicial efectiva de los particulares. Casos “Benitez” (2010); “García” (2012) y “Acuña” (2015). Asimismo la CNACAF declaró habilitada la instancia judicial de acciones de indemnización por despido y muerte derivadas de una relación de empleo público interpuestas directamente ante la justicia sin reclamo administrativo previo por encontrarse en juego derechos de carácter irrenunciable por su condición alimentaria. Ej casos :“Brugna”, 08/2012 (expte. 24216/11), “Alcon”, 03/05/2016 (Expte. 5706/2013), “Lafleur”, 27/12/2016 (Expte. 2769/2014), y “Oliveri”, 06/12/2018 (Expte. 57188/2013 y en el caso de los sectores vulnerables se ha dicho que los jueces se encuentran obligados a inaplicar -o al menos flexibilizar- las prerrogativas procesales de la habilitación de la instancia judicial cuando está en juego la garantía de acceso a la justicia de sectores vulnerables por encontrarse en una situación de desigualdad real. Tal doctrina fue receptada en la causa “Centro de Estudios Legales y Sociales y otros c/ EN - DNM s/ amparo ley 16.986” fallo de CAMARA NAC. De APELAC. EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. CAPITAL FEDERAL, CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES- Sala 05.

4. **García Pulles, Fernando.** “Lecciones de Derecho Administrativo” Cap. XXIV “El sistema de control contencioso administrativo en el ámbito federal de la república
5. **Jarach Dino,**“Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2004
6. **Rodríguez, María José** “Las vías recursiva y reclamativa en el procedimiento tributario impositivo. El reclamo administrativo tributario previo a la acción de repetición” <http://www.derecho.uba.ar/docentes/pdf/el-control-de-la-actividad-estatal-ii/cae2-rodriguez.pdf>
7. **Sammartino, Patricio** “La noción de acto administrativo en el estado constitucional “EDA, 2007-639
8. **Spisso, Rodolfo R.** “El deber de afianzar la tutela judicial efectiva-El contencioso y la acción de repetición en la CABA”. Suplemento El Derecho n° 14.533. Año LVI. ED 280, Buenos Aires, 15 de Noviembre de 2018.