

PARTICULARIDADES DEL PROCESO TRIBUTARIO EN LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

FABIANA SCHAFRIK DE NUÑEZ

SUMARIO: I. Introducción.- II. Breve descripción de acciones judiciales ordinarias para la discusión de cuestiones tributarias.- III. Habilitación de instancia o juicio de admisibilidad.- IV. Las vías alternativas luego de concluido el procedimiento.- V. La concurrencia de las vías procesales: sus inconvenientes.- VI. Las medidas cautelares

I. Introducción

En el esquema procesal tributario, la acción contenciosa por excelencia que brinda a los contribuyentes un amplio marco para debatir la procedencia o no de los tributos reclamados por las cada vez más activas administraciones tributarias es la acción de repetición.

Sin embargo, en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, es otra la acción ordinaria que ha cobrado protagonismo: la acción de impugnación del acto administrativo de contenido tributario.

Un factor que ha sido decisivo para ello es la interpretación jurisprudencial que se ha efectuado del artículo 9° del Código Contencioso Administrativo y Tributario, que entiende que el principio *solve et repete* no constituye un requisito de admisibilidad de la acción, por lo que el pago previo del tributo no resulta necesario para que el contribuyente pueda recurrir el acto administrativo ¹.

1 Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, Sala II, Expte 120188/0 "GCBA c/Hipódromo Argentino de Palermo SA s/

[a]DA Ciudad

De esta manera, al eliminar la regla del *solve et repete*, la interposición de las acciones no quedará condicionada al pago previo de la obligación impugnada, sino tan sólo al cumplimiento de los presupuestos propios de la acción que se deduzca ².

Además, existe un esquema de procedimiento distinto al que plantea la ley federal 11.683. En ello incide la inexistencia en el ámbito local de un Tribunal Fiscal; por ende, se ha de-

Ejecución Fiscal” 21-05-2004. En esa oportunidad la Sala II sostuvo: “en este contexto el artículo 9 del CCAyT no modifica el régimen descripto pues no establece el pago previo como condición adicional de ejercicio de la acción judicial para impugnar actos de contenido tributario. El alcance de la norma no es el de imponer el pago previo como requisito para acceder a la instancia judicial sino que por el contrario ella consagra el principio inverso, aunque faculta al juez a ordenar, en determinadas circunstancias, el pago de los tributos antes de continuar con el juicio (Sala II Baisur, del 12/10/01; Club Mediterráneo, 30/11/01, Sala I, Luncheon Tickets, 15/10/01)”.

Cabe citar la causa “ATENTA S.R.L. c/GCBA s/impugnación actos administrativos” Expte 3122/0, Sala II de la Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, 03-04-2003. En dicha oportunidad la Cámara sostuvo que el artículo 9 del CCAyT no consagra el principio del *solve et repete* en el ámbito contencioso de la Ciudad. En efecto, apeladas las costas que generó el rechazo del reclamo incoado por el GCBA -que tramitó como excepción previa y de especial pronunciamiento- la Cámara consideró que si bien asiste a los jueces la facultad de determinar sumariamente y con carácter cautelar si corresponde el pago previo del tributo discutido, la demandada había omitido acreditar la ausencia de verosimilitud en el derecho alegado por la actora. Por otro lado, afirmaron que la presunción de legitimidad de la que goza el acto administrativo (artículo 12 LPACABA) no resulta suficiente para tornar operativa la facultad de carácter excepcional consagrada por el artículo 9 del CCAyT.

Finalmente, puede consultarse también “GCBA c/Mediterráneo Argentina SRL s/Ej. Fisc-ing. brutos convenio multilateral” Expte 302094- 0 sentencia de la Sala II de la Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, de fecha 19-09-2002.

2 Para ampliar ver DÍAZ, Mariana, “El *solve et repete* en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: su vigencia a la luz del art. 9º del CCAyT” en Revista de Derecho Administrativo, LexisNexis-Depalma, Buenos Aires, 2002, Año 14, pág. 689 a 714.

sarrollado una línea jurisprudencial diferente sobre aspectos procesales ³.

Las acciones enunciadas precedentemente no agotan el abanico procesal con el que cuentan los habitantes de la Ciudad Autónoma para discutir pretensiones que involucren a la materia tributaria.

En efecto, a través de las reglas del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad se podrán sustanciar -además de las acciones de *impugnación de acto administrati-*

3 En el ámbito local no aparecería discutida una posición como la sostenida en el Dictamen de la Procuración General de la Nación en “Compañía de Circuitos Cerrados S.A. c/Administración Federal de Ingresos Públicos -Dirección General Impositiva-”, 15 de junio de 2007 por la doctora Laura Monti. Allí, la Sra. procuradora convalidó el procedimiento recursivo seguido por el contribuyente, quien luego de recurrir el acto determinativo del tributo mediante la opción contemplada en el artículo 76 inciso a), interpuso demanda contenciosa judicial por aplicación de lo normado en el artículo 23 inciso a) de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos n° 19.549. En el dictamen, se dejó asentado que dicha norma no contemplaba la regla del *solve et repete*, a la vez que tampoco impedía a la Administración perseguir el cobro del tributo determinado por la vía del artículo 92 de la Ley 11.683.

No obstante, la mayoría de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en fecha 9 de marzo de 2010 (*Fallos*, 333:161), se apartó de lo dictaminado por la procuración, y argumentó que las vías previstas en el artículo 76 incisos a) y b) son excluyentes entre sí, por lo que optada la vía de la reconsideración, lo resuelto en dicha instancia sólo puede ser impugnado mediante la acción o demanda de repetición contemplada en el artículo 81 de la ley fiscal nacional. Por otro lado, resaltó, que la regla del *solve et repete* se encuentra morigerada mediante la creación del Tribunal Fiscal de la Nación, y el efecto suspensivo que se le otorga al recurso de apelación ante ese tribunal, y que en el caso, la actora tampoco había acreditado que “la falta comprobada e inculpable de los medios pertinentes para enfrentar la erogación” se convierta en “un real menoscabo del derecho de defensa en juicio”; excepción al ingreso previo del tributo sentada por la Corte en jurisprudencia anterior “Microómnibus Barrancas Belgrano S.A. s/Impugnación” (*Fallos*, 312:2490).

Más recientemente y, con cita del precedente referido *ut supra*, la CSJN reiteró este estándar en los autos “AFIP-DGI c/Marybe SRL s/ejecución fiscal AFIP”, sentencia del 24 de abril de 2018 (considerandos 6 y 7).

[áDA Ciudad

vo y la acción de repetición-, la acción declarativa de certeza y, aunque con un espectro bastante acotado, debemos mencionar también a la acción de daños y perjuicios por responsabilidad del Estado por cuestiones tributarias ⁴.

Si bien estas acciones presentan puntos en común, por ejemplo, las sentencias que en ellas se dicten tendrán por objeto declarar el derecho aplicable, en el caso de la acción meramente declarativa de certeza no podría hablarse de una sentencia de condena.

Otro rasgo común es que todas ellas tramitan bajo las reglas del juicio ordinario, que es casi el único tipo de proceso que cuenta con un desarrollo normativo dentro del Código Contencioso Administrativo y Tributario.

Por otra parte, existen también vías procesales constitucionales que pueden ser utilizadas en materia tributaria; entre ellas se destacan la acción de amparo (artículo 14 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires y Ley n° 2145), la acción de hábeas data (artículo 16 de la Constitución local y Ley n° 1845) y la acción declarativa de inconstitucionalidad, con trámite exclusivo y excluyente ante el Tribunal Superior de Justicia (artículo 113, inciso 2° de la Constitución de la Ciudad y Ley N° 402).

La elección de la acción dependerá, en todos los casos, de cuál resulte la vía más pertinente para la defensa de los derechos que se pretende proteger a través de su utilización. En este orden de ideas, la elección de la acción a entablar no es plenamente discrecional por la parte ⁵, sino que dependerá de su idoneidad para el cumplimiento del objeto que se plantea.

4 CASÁS, José O., *La responsabilidad del Estado por actos de contenido tributario*, Ad-hoc, Buenos Aires, 2010 y DAMARCO, Jorge H., *La responsabilidad del Estado en materia impositiva*, La Ley, Buenos Aires, 2010.

5 TSJCABA, “Miniam, Mario Víctor s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” en “Miniam, Mario Víctor c/GCBA s/amparo (artículo 14 CCABA)”, sentencia del 9 de junio de 2004.

II. Breve descripción de acciones judiciales ordinarias para la discusión de cuestiones tributarias

1. Acción meramente declarativa

Esta acción está prevista en el artículo 277 del Código Contencioso Administrativo y Tributario, y tiene una redacción similar a la del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación ⁶.

Quien interpone esta acción no persigue una condena, sino que su pretensión se circunscribe a la declaración del derecho despejando la incertidumbre acerca del alcance o modalidad de una relación jurídica concreta ⁷.

Para su procedencia, básicamente se requiere: a) estado de incertidumbre sobre la existencia, el alcance y la modalidad de una relación jurídica que se concreta, de tal modo que al momento de dictarse el fallo se hayan producido todos los presupuestos de hecho en que se apoya la declaración acerca de la existencia o inexistencia del derecho disentido (*una controversia actual que se distingue de la mera conjetura*); b) que el accionante tenga interés jurídico suficiente, en el sentido de que la falta de certeza le pueda producir un perjuicio o lesión actual (*lo que debe ser actual es la concreta y actual possibili-*

6 Para ampliar ver LUIS, Claudio E., “Procedencia de la acción meramente declarativa en el derecho tributario” Impuestos LIX-A - 2001 páginas 730 a 741.

7 “KIM, Sung Il c/GCBA s/acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)”, Expediente 25110/0 del Juzgado N° 3 CAyT, sentencia del 12-05-2009; “S A M Languenauer e Hijos CIFIAG c/GCBA s/acción meramente declarativa (Art. 277 CCAyT)”, Expte: EXP 22091/0, Juzgado N° 5 CAyT, sentencia del 11-06-2009.

Cabe recordar lo indicado por Carlo CARLI en el ámbito nacional, para quien no existe en puridad un procedimiento meramente declarativo o un proceso declarativo puro, sino una pretensión de sentencia meramente declarativa de certeza, que podrá sustanciarse por cualquiera de los procedimientos, establecidos para los procesos de conocimiento (Carlo CARLI, *La demanda civil*, La Plata, Aretua Lex, 1994, pág. 41 y siguientes).

dad de configurarse un daño, se trata de una acción preventiva) y c) que haya un interés específico en el uso de esta vía ⁸.

Esta acción ha sido catalogada como un verdadero proceso constitucional. Su interposición no requiere del agotamiento de la vía administrativa ⁹, y generalmente está ligada a un

8 TSJCABA, “Puerto Norte SA” del 28 de octubre de 2009. En el mencionado pronunciamiento, la jueza de trámite, Dra. Alicia CONDE, hizo lugar a la queja arbitrada por la parte demandada y especificó en su voto, acompañado luego por los doctores José O. CASÁS y Francisco Lozano, que la Cámara al considerar la defensa opuesta por el GCBA como excepción previa y de ESPECIAL pronunciamiento -y declararla extemporánea-, había omitido analizar dos cuestiones centrales relativas a la procedencia del cauce procesal seguido por la actora: en particular, si se constataba un real cuadro de incertidumbre y si existían otras vías legales más idóneas. Así las cosas, afirmó que en el caso la previsión de una vía específica de impugnación y la comprobación de una falta de incertidumbre respecto de la existencia y alcances de la relación jurídica alegada, tornaban improcedente la acción declarativa de certeza intentada.

9 Sala I de la Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, autos “Citrícola Renovol SRL c/GCBA s/acción meramente declarativa”, sentencia del 25 de febrero de 2016. En dicho precedente se dijo que la excepción de inadmisibilidad de instancia opuesta a la procedencia de una pretensión meramente declarativa deducida a los fines de hacer cesar la situación de incertidumbre del actor con respecto a las retenciones por ingresos brutos debe rechazarse, pues la pretensión no se vincula con la impugnación de un acto administrativo, y la normativa aplicable en materia tributaria no establece la exigencia de agotar previamente la vía administrativa.

No obstante que, si la Administración tributaria resuelve el acto en ciernes mientras tramita la acción declarativa de certeza el contribuyente deberá a su vez recurrir dicha decisión a través de las vías procedimentales que regle la legislación nacional, provincial o municipal -según el caso- con la finalidad de que el acto no adquiera firmeza. En estos casos, al decir de DÍAZ SIEIRO: “los conflictos se plantean cuando la acción meramente declarativa no ha sido definitivamente resuelta al momento de dictarse, por parte de la Administración, el acto administrativo que particulariza en el contribuyente la aplicación del criterio o norma que está siendo objeto de debate en el proceso declarativo” (DÍAZ SIEIRO, Horacio Damián, “El Proceso Contencioso tributario” en *Tratado de la Tributación*. Tomo I. *Derecho Tributario*. Volumen 2, GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. [Director], Astrea, Buenos Aires, 2003, págs. 362 y 363).

examen de constitucionalidad que la Administración no podrá dirimir ¹⁰.

Asimismo, procede cuando existen mandatos contrapuestos de autoridades públicas del mismo o diferente nivel de gobierno ¹¹. Esta faz de la acción puede verse en causas en las que la Administración tributaria local tiene una pretensión que ejerce efectivamente en la práctica o no y el contribuyente considera que es contraria a una norma federal.

En el ámbito local no se dio la discusión que otrora se debatiera en el plano federal respecto de una posible contradicción de la garantía procesal con el *solve et repete* ¹². Seguramente por el alcance que se le ha dado en la Ciudad al pago previo. Sin embargo, se ha discutido su procedencia existiendo otras vías de discusión.

La utilización de esta acción ha generado últimamente algunas posiciones encontradas sobre su procedencia ¹³.

10 Como a modo de ejemplo sucede con el planteo efectuado en la causa que tramita ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el expediente P.942.XLVIII “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/Río Negro, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad” en el cual la parte actora obtuvo una medida cautelar de no innovar el 18 de febrero de 2014 o en la causa A.911.XLVII “Aceitera Martínez SA c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad” en el que el Máximo Tribunal se declaró competente para entender en el planteo de la actora y ordenó correr traslado de la acción el 4 de febrero de 2014.

11 En ese sentido ver lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Colegio San Lucas SRL c/Nación Argentina v. Provincia de Buenos Aires” (*Fallos*, 311:421) y en “Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c/ Provincia Buenos Aires y otro s/acción declarativa” (*Fallos*, 322:1781).

12 Roberto Mario MORDEGLIA, “Principios Tributarios y Garantías de los Contribuyentes: la experiencia argentina (Doctrina y Jurisprudencia)”, *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, Ruben O. ASOREY (dir.), Marcial Pons, 2008.

13 Sobre el punto, resulta de importancia referir que el Dr. LOZANO, en oportunidad de votar en la causa “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Administración San Francisco S.A. y otros c/GC-

BA s/acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)”, Expte. n° 8855/12 -en la que, por mayoría, el TSJ CABA, con fecha 4 de diciembre de 2013, admitió la queja interpuesta por el GCBA, hizo lugar al recurso de inconstitucionalidad por éste interpuesto, revocó la sentencia de la instancia anterior y así, rechazó la acción meramente declarativa que había incoado la actora- reiteró (pues ya se había expedido sobre el punto en el precedente “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en “Rodríguez Lacrouts, Jorge Leopoldo c/GCBA s/acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)”, Expte. N° 8823/12, sentencia del este Tribunal del 5 de junio de 2013) que “... la acción declarativa de certeza no es una vía apta para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica regida por el Código Fiscal... Ello es así, porque esa acción requiere para su admisibilidad demostrar la existencia o ineficacia de otros medios legales para trabar la contienda que se pretende llevar a conocimiento del Poder Judicial... Ese requisito es, justamente, el que impide su procedencia en materia tributaria” (del Considerando. 2 de su voto). También explicó que “En materia tributaria existe una ley especial, el Código Fiscal, que regula las condiciones y la forma en que se puede trabar una controversia (cf. el art. 106 del CCBA). Esa regulación especial desplaza la posibilidad de instar la acción subsidiaria prevista en el artículo 277 del CCAyT; máxime, cuando, como en el *sub lite*, no viene cuestionada la validez de las mencionadas reglas del Código Fiscal. Dicho de otra manera, existiendo una ley especial que regula las acciones posibles en materia fiscal, el CF, no corresponde acudir a la ley general, el CCAyT, en especial, a su art. 277 (más aun cuando dicha vía resulta posible siempre que no exista otro medio legal para poner término a la incertidumbre)”. Por último, en función a ello, también señaló que con lo expuesto, no pasaba por alto el criterio expuesto por la CSJN en las acciones declarativas (*Fallos*, 332:2265; entre muchos otros), pues eso resultaba de aplicación en el ámbito federal, donde imperaba el CPCCN y no existía manda especial que desplazara su aplicación. Sin embargo, el Dr. CASÁS, en el precedente “Herrero, María Cristina c/GCBA s/amparo (art. 14 CCABA) s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 22 de diciembre de 2014 -donde, se revocó la sentencia de la instancia anterior, rechazándose la demanda incoada- sostuvo en relación al andamio de la acción declarativa de certeza en materia tributaria que “es menester dotar a los contribuyentes de la posibilidad de utilizar las más variadas vías que, con carácter general, se habilitan en los ordenamientos adjetivos a los justiciables y, particularmente, aquellas que pueden ser útiles para prevenir daños irreparables al obligado tributario, por cuanto el mismo es merecedor de que se le garantice la **tutela judicial efectiva**, que se reconoce con amplitud a todo administrado”. Así, citó el dictamen del Procurador en la causa “Hidronor SA c. Pcia. de Neuquén”,

La jurisprudencia ha requerido la existencia de un acto en

y también “Provincia de Santiago del Estero v. Nación Argentina” (*Fallos*, 307:1379), sentencia del 20 de agosto de 1985, así como otros precedentes de cuya doctrina se comprueba que “...si bien inicialmente la Corte Suprema de Justicia de la Nación fue reacia a admitir las acciones declarativas de certeza en este ámbito del derecho (...), se advierte un cambio de criterio en el Alto Tribunal a partir del cual se registra una bifurcación en las soluciones adoptadas, según se controvertieran tributos nacionales o provinciales...” (del Considerando citado). Tampoco puede pasarse por alto que, en el voto el referido ministro puntualizó, con cita de abundante jurisprudencia, que se comprobaba que el Tribunal Cimero había admitido la acción declarativa de certeza en la impugnación de tributos nacionales cuando se trataba de tachas con base constitucional y también en cuestiones de ajuste por inflación. Concluyó, entonces, que, en base a las consideraciones efectuadas, no veía obstáculos para la utilización de la acción declarativa de certeza en materia fiscal, por cuanto entendía que, a pesar de la existencia de normas específicas regulatorias de la relación tributaria y sin perjuicio de la situación de especial sujeción en que se encuentra el contribuyente, este último merece idéntica protección jurisdiccional que el resto de los justiciables, no pudiendo válidamente privárselo de una vía procesal preventiva que reviste carácter general para todos los litigantes. Además refirió que la postura que propiciaba “...parte, además, de una concepción de la relación tributaria como vínculo jurídico y no de poder, en donde los derechos y obligaciones de ambas partes (sujetos activo y pasivo) derivan de igual forma de la ley, sin verificarse superioridad de una de ellas sobre la otra (conf. Dino Jarach, *El hecho Imponible Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, capítulo primero: “El derecho tributario sustantivo y su autonomía estructural”, punto 4: “Naturaleza de la relación jurídica tributaria sustancial”, págs. 47 y ss., tercera edición, reimpresión, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004)” (doc. del Considerando 10 de su voto).

El Juez LOZANO, por su parte, al votar en la causa “Alenco” (Expte. 12786/15 “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Alenco SAIC c/GCBA s/acción meramente declarativa”, resolución del 22 de febrero de 2017) sostuvo: “en el caso, las acciones que tenía la parte actora para trabar una discusión judicial en torno a la aplicación del impuesto de sellos a la situación prevista en la Resol. 150/13 eran o bien la impugnatoria -frente al reclamo concreto del organismo fiscal-, o bien la de la repetición, solicitando la devolución de aquellos importes que hubiese tenido que pagar y entiende fueron indebidamente ingresados o sin una causa válida. La pretensión de la parte actora, conforme la entendieron los jueces de mérito, es declarativa, y no está limitada a una relación jurídica, sino que consiste en que se la exceptúe de un régimen general, y así planteada no

ciernes para su procedencia. En efecto, la Corte Suprema ha tenido oportunidad de afirmar que “las pretensiones de tal naturaleza sólo constituyen causa en los términos de la Ley Fundamental, siempre que no tengan carácter simplemente consultivo ni importen una indagación meramente especulativa, sino que respondan a un ‘caso’ que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que se le atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal (*Fallos*, 310:606, considerando 40 y los allí citados; 310:2812; 311:1835; 312:1003; 314:1186; 315:1013; 318:2374, considerando 50; 326:4774, entre otros)”¹⁴. Ello se traducirá, en la práctica, en la necesidad de que la Administración asuma una conducta susceptible de causarle al contribuyente una incertidumbre respecto de sus derechos.

Además, la existencia de un acto que siguió los cauces procedimentales para su impugnación, no obstará la supervivencia a futuro de la acción meramente declarativa de certeza para despejar la incertidumbre que pudiera persistir, una vez dictado el acto en sí. En esta senda, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido la procedencia de esta acción, entre otros, en autos “Telefónica de Argentina c/Buenos Aires, Provincia de y otros s/acción declarativa de certeza”¹⁵, en donde con remisión al dictamen de la Sra. Procuradora de la Nación sostuvo que “la sustanciación del procedimiento de determinación de oficio, el posterior recurso ante el Tribunal

constituye un caso justiciable en los términos de lo dispuesto en el art. 106 de la CCABA”.

14 CSJN, “Asociación Mutual Sancor c/AFIP OGI s/acción meramente declarativa de derecho”, sentencia del 14 de abril de 2015 y más recientemente, en autos “Festival de Doma y Folklore c/Estado Nacional s/acción meramente declarativa de derecho”, sentencia del 20 de febrero de 2018.

15 CSJN, sentencia del 19 de febrero de 2015.

Fiscal de Apelaciones o la acción de repetición en la instancia local no obstan a la procedencia de la vía intentada...”¹⁶.

2. Acción de impugnación de acto administrativo

Mediante la interposición de una acción de impugnación de acto administrativo, el actor busca la revisión judicial de la actuación de la Administración, que ha tenido lugar en el procedimiento administrativo donde se originó el acto atacado. Para ello, el acto de contenido tributario debe estar en condiciones de ser impugnado judicialmente.

Lo que supondrá el agotamiento de la vía administrativa a través de los remedios que propone el procedimiento tributario local¹⁷. Reiteramos que no es requisito para la procedencia de esta acción el pago previo del tributo.

El contribuyente buscará a través de este proceso, la declaración de nulidad del acto administrativo.

Mediante esta acción, se pueden impugnar el tributo y la sanción impuesta. Sin embargo en atención a lo normado en el artículo 450 del CCAyT el juicio de ejecución fiscal con respecto a la multa es procedente únicamente cuando ésta se encuentra ejecutoriada. La interposición de la acción de impugnación del acto administrativo, dentro del plazo de caducidad, obsta el inicio o la prosecución de la ejecución de la multa.

Sin embargo, la interposición de la acción impugnativa no impide que el fisco inicie el juicio de ejecución fiscal por el tributo reclamado pues el sistema legal no le asigna efectos suspensivos a la demanda judicial¹⁸ en lo que respecta a este

16 Este criterio puede advertirse en autos “Siphon S.A. c/GCBA s/ Acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)” sentencia de la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, de fecha 31 de octubre de 2018.

17 Artículo 3° del Código Contencioso Administrativo y Tributario.

18 Así fue interpretado por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad en “GCBA c/Club Mediterranéé Argentina s/ejecución fiscal s/recurso de inconstitucionalidad concedido, exp. 2133/03” en donde se expresó

último. Se podría concluir, que se admite en la Ciudad la aplicación del principio *solve et repete* en forma imperfecta o impropia.

3. *Acción de repetición*

La acción está prevista en los artículos 457 del Código Contencioso Administrativo y Tributario y 72 del Código Fiscal (texto ordenado 2019).

Es requisito ineludible para su procedencia el pago previo del tributo a diferencia de lo que ocurre con la acción de impugnación del acto administrativo de contenido tributario.

El Código Fiscal en su actual redacción ¹⁹, señala que, en todos los casos y sin establecer distingo alguno, para el inicio de la acción los contribuyentes y responsables deberán interponer reclamo administrativo previo. Sin embargo, y a pesar de la letra rígida de la ley, la jurisprudencia del Fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad fue delineando casuísticamente cuándo corresponde exigirlo y cuándo no ²⁰.

En efecto, diversos antecedentes jurisprudenciales desde los inicios de la labor del fuero contencioso administrativo y tributario establecieron excepciones a la interposición de reclamos de repetición. En esta línea, puede considerarse un hito en el tema lo decidido en el caso “Del Valle S.A.C.I. c/ GCBA s/repetición” ²¹ que introdujo como criterio para discer-

“que no existe en el ordenamiento local norma alguna que otorgue a la interposición de la demanda judicial efectos suspensivos respecto del acto de determinación de oficio”, sentencia del 27/5/2003.

19 Artículo 72 código fiscal t.o. 2019.

20 Sobre el tema, se recomienda la lectura del artículo de Juan José ALBORNOZ en coautoría con María Eugenia BIANCHI: “Repetición de tributos en la Ciudad de Buenos Aires. Su interpretación y sistematización jurisprudencial”, en *Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social* N° 60. Diciembre de 2007. Editorial La Ley.

21 Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, Sala I. “Del Valle SACI c/GCBA s/repetición (Art. 457 CCAyT)”, sentencia

nir los supuestos en los que debe interponerse o no el reclamo previo las pautas sentadas en el artículo 81 de la ley federal 11.683 que distingue las situaciones de pago efectuado en *forma espontánea o a requerimiento* ²².

En este orden de ideas, la jurisprudencia local entendió que el pago se efectuó a requerimiento cuando: a) el pago fue ingresado en virtud de un revalúo inmobiliario practicado por la Administración ²³; b) el efectuado en concepto de la otrora Contribución de Alumbrado, Barrido y Limpieza, Territorial y de Pavimentos y Aceras y Ley Nacional 23.514 en oportunidad de la venta de un inmueble con posterioridad al requerimiento de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos en un juicio ejecutivo que culminó anticipadamente con una de-

del 05 de agosto de 2005. Allí se dijo que “La interpretación más razonable del artículo 63 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires (t.o. 2005, Decreto N° 394/GCABA/05) es aquella según la cual el reclamo administrativo previo sólo es condición de admisibilidad de la acción de repetición cuando el pago del contribuyente hubiese sido claramente espontáneo, donde el caso típico sería el ingreso en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos como el resultado de una errónea autoliquidación del tributo. La distinción conceptual entre ingreso espontáneo y a requerimiento a fin de regular la acción de repetición, además de exigirle una razonable aplicación de los principios constitucionales que garantizan el acceso a la justicia, es una característica inequívoca de la tradición jurídica procesal-tributaria argentina, que se encuentra plasmada con mayor claridad que en el orden local en la legislación federal (ver art. 81 Ley N° 11.683 y comentarios de Giuliani Fonrouge, C.M. y Navarrine, S.C. Procedimiento tributario y de la seguridad social, Buenos Aires, Depalma, 2001 y Spisso, R.R., Tutela Judicial efectiva en materia tributaria, Buenos Aires, Depalma, 1996 párrafo 79)”.

22 El pago realizado por exigencia administrativa es el pago a requerimiento y no requiere de la interposición de un reclamo previo.

23 Cámara CAyT, Sala I, en los autos “Del Valle S.A.C.I. c/GCBA s/ repetición” y “Cotta de Barletta Ercilla Emilia c/GCBA s/repetición” sentencias del 5/8/2005.

claración de caducidad de instancia ²⁴; c) el realizado en virtud de una determinación de oficio que arrojó materia imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos para otra persona jurídica con idéntica problemática ²⁵; d) el pagado como consecuencia de una determinación de oficio respecto al impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente a períodos fiscales anteriores si el contribuyente ya ha transitado infructuosamente dicha vía respecto de aquellos conceptos ²⁶ y e) el efectuado en concepto de impuesto de sellos con motivo de una retención y posterior depósito por parte del escribano actuante en oportunidad de la celebración de una escritura constitutiva de un fideicomiso ²⁷.

En la actualidad, la fundamentación para excepcionar del reclamo construida en el citado caso “Del Valle”, ha sido virtualmente dejada de lado.

En efecto, al presente la Cámara Contencioso Administrativo y Tributario, ha retomado el criterio anterior a la referida causa y ha señalado que no cabe la interposición del reclamo previo cuando ello constituye un ritualismo inútil en los términos del artículo 5° del CCAyT ²⁸. Concretamente, sin olvidar el avance que representó el precedente “Del Valle” en la materia, esta argumentación otorga una respuesta a la cuestión apli-

24 Cámara CAyT, Sala I, en los autos “Vasen Hugo Fernando c/GCBA s/repetición”, sentencias del 31/10/2006.

25 Cámara CAyT, Sala I, en los autos “Bingo Lavalle c/GCBA s/repetición”, sentencias del 31/10/2006.

26 Juzgado de Primera Instancia en lo CAyT N° 10, “Nextel Communications Argentina S.A. c/GCBA s/impugnación de acto administrativo” sentencia de 15/12/2006.

27 Cámara CAyT, Sala I, en los autos “Simagui S.A. c/GCBA s/repetición”, sentencia del 17/5/2007.

28 La Sala I se ha expedido en dicho sentido al dictar sentencia en “Yara Argentina S.A. c/GCBA s/repetición” Expte. 7928/2016-0 sentencia del 19 de diciembre de 2017.

cando reglas del propio ordenamiento local. Por su parte, José Osvaldo CASAS -quien fuera miembro del Tribunal Superior de Justicia- utilizó este criterio en su voto en el caso “Laboratorios Mar SA c/GCBA s/repetición (art. 457 CCAyT)”²⁹, en donde expresó que en los casos en que la Administración Fiscal ha expuesto su posicionamiento respecto de la existencia, cuantía y procedencia de la deuda tributaria objeto de controversia “el tránsito por las instancias administrativas previas supondría, evidentemente, la imposición de un *‘ritualismo inútil’*, pues puede inferirse, en virtud de una conducta positiva o negativa de la autoridad, que la articulación de un reclamo en su sede pudiera resultar estéril para el contribuyente”.

En este sentido, haber agotado previamente la vía administrativa en la discusión de una determinación de oficio podría ser considerado un ritualismo inútil.

Sin embargo, el precedente “Bank Boston NA”³⁰, sentó las bases para una posible futura decisión del TSJ en la que se excluiría la posibilidad de iniciar juicio de repetición en los supuestos en que el contribuyente o responsable ha optado por agotar la vía administrativa del procedimiento administrativo impugnatorio.

De esta forma, se está presenciando a través de la interpretación jurisprudencial de plexo normativo fiscal de la Ciudad la creación de un límite para la defensa de los derechos de los contribuyentes y responsables, no previsto en norma legal alguna.

En lo que hace al “protesto”, la norma local no lo prevé como un requisito para la procedencia de la acción; considero innecesario aclarar que el pago se ha realizado en tales términos.

29 TSJCABA, sentencia del 16 de junio de 2014.

30 TSJCABA “Bank Boston NA c/GCBA s/repetición s/recurso de apelación ordinario concedido” Expte. 9989/13 resolución del 23/12/15.

[áDA Ciudad

La discusión sobre su procedencia en la Ciudad se debió a que la Justicia Nacional en lo Civil, en forma pretoriana admitió la exigencia del pago bajo protesto ³¹.

En el fuero contencioso administrativo y tributario local el tema fue planteado en diversos precedentes en la primera instancia ³² y en la Cámara de Apelaciones. Es de destacar el reconocido precedente “Central Puerto S.A. c/GCBA s/repetición (artículo 457 CCAyT)” ³³.

31 En el plenario de la Cámara Nacional en lo Civil “Palacios de Cáceres y ots. c. Municipalidad de la Capital” (J.A. 37-1082) del 30 de marzo de 1932 se estableció que el protesto debe estar legislado expresamente; el mismo criterio se mantuvo en el Plenario “The River Plate Coal Co. Ltd. c. Municipalidad de la Capital” (J.A. 67-914) del 19 de octubre de 1939. Posteriormente, el 1 de agosto de 1953, al uniformarse el criterio de la Cámara Nacional en lo Civil con el de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se modifica el criterio, hasta ese momento sustentado, en el Plenario “Prego, Domingo c. Municipalidad de la Capital” (LL 71-461). Finalmente, el 15 de julio de 1977, se vuelve a considerar innecesario el protesto en el Plenario “Kartopapel S.A. c. Municipalidad de Buenos Aires” (LL 1977- C-361) (datos extractados del trabajo “La protesta y la repetición de tributos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, de PASQUALINI, Ana y URRESTI, Patricio, www.adaciudad.org.ar, Ponencia del Segundo Congreso de Derecho Administrativo de la Ciudad, citado el 10/02/09).

32 Juz. N° 5 Cont. Adm. y Trib. CABA, “Carletti, Isabel Teresa y Carletti Francisco c/GCBA s/repetición”, sentencia del 27 de junio de 2002 y del mismo tribunal “Ferretti, Lucía Gabriela c/GCBA s/repetición” del 15 de octubre de 2003.

33 Cám. Cont. Adm. y Trib. CABA, Sala I, 28 de setiembre de 2006. En este caso se observan las diferentes posturas que, sobre el particular, sostuvieron los camaristas en sus respectivos votos. El Doctor Esteban CENTANARO expresó en su voto, en el Considerando X: “...si la actora abonó sin protesto el mencionado tributo no puede luego, por aplicación de ‘la doctrina de los actos propios’, reclamar en un proceso judicial en contradicción con su anterior conducta...”. Por su parte, el Doctor Horacio CORTI señaló, en particular, en el Considerando V: “...de los términos de la norma contenida en el Código Fiscal se desprenden como requisitos básicos de procedencia de la acción el pago del tributo y que éste haya sido indebido o sin causa. No hay, por ende, referencia alguna a la exigencia de protesta...”. Sometida que fue la causa a la revisión del Superior Tribunal de Justicia

En síntesis, son requisitos para instar la acción de repetición: que el pago haya sido indebido o sin causa y que se haya interpuesto el reclamo administrativo previo cuando no se esté ante un supuesto de ritualismo inútil; no resulta un requisito exigible la formalización de protesta previa. Un tema que no se ha discutido en el ámbito local es la necesidad de quien inicia la acción de repetición de probar que no ha trasladado el impuesto indirecto al precio, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito nacional que ha tenido recepción normativa ³⁴.

En cuanto a la tasa de interés aplicable a las acciones de repetición, cabe advertir que en el ámbito local ³⁵ a partir del voto del juez CASÁS en el caso “Minera IRL” ³⁶ se empezó a construir la doctrina respecto de la inaplicabilidad de la Resolución 202/2014 del Ministerio de Hacienda y Gestión Comunal que fija una tasa de interés del 0.5% mensual para las

de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el 20 de febrero de 2008, y sin perjuicio de que la controversia planteada se resolvió por otros argumentos, en los votos de los Doctores José Osvaldo CASÁS y Luis Francisco LOZANO se plasmó su criterio en los términos que transcribo a continuación: “...la falta de protesta al momento del pago de los tributos que se pretenden poner en crisis resulta insustancial para la procedencia de la acción de repetición”. (Se recomienda la lectura del Considerando 3. del voto compartido de los mencionados magistrados).

34 En ese sentido ver el artículo 81 de la ley 11.683 y lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Fallos*, 287:79; 297:500 y en el expediente M.282.XLVI caratulado “Municipalidad de Monte Cristo (TFN 18.706-I) c/DGI” sentencia del 30 de octubre de 2012.

35 En el ámbito nacional, la jurisprudencia más reciente de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, ha inaplicado la Resolución 314/2004 del Ministerio de Economía y Producción en cuanto a la tasa de interés que allí se estipula. Algunos casos que pueden citarse que tratan la cuestión son: Sala V “OSRAM Argentina SACI c/EN-AFIP-DGI-Resol 30/11 s/Dirección General Impositiva”, sentencia del 15/8/2017 y “Transportadora de Gas del Mercosur SA c/E.N.-AFIP-DGI s/Proceso de Conocimiento”, sentencia de 3 abril de 2018.

36 TSJCABA “Minera IRL Patagonia SA c/GCBA s/amparo s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 12 de noviembre de 2014.

acciones de repetición, en tanto se establecía el 3% de interés resarcitorio y 4 % de punitorio, cuando era el Estado el acreedor. Sin embargo no fue posición mayoritaria en la anterior composición de nuestro Máximo Tribunal local.

En ese caso, el doctor CASÁS expresó: “no puede perderse de vista, que se encuentra afectado gravemente el ‘principio de igualdad de las partes en la relación jurídico tributaria’...., dada la asimetría que en materia de intereses contempla la legislación local para el caso de mora del contribuyente o de resistencia al pago ante los reclamos de parte del Fisco”³⁷.

Tiempo más tarde, en ocasión de conocer el Tribunal Superior de Justicia en un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno local en el caso “Aranovich, Fernando”³⁸ se volvió a suscitar el debate. En el caso el juez de primera instancia hizo lugar parcialmente a la demanda y ordenó la devolución de los montos correspondientes al avalúo con intereses. Para ello, declaró la inconstitucionalidad de la resolución 4151/SHyF/2003, y dispuso que sean calculados a partir de lo resuelto en el plenario “Eiben”³⁹ retroactivo a la fecha en que se efectuó el pago de las sumas a reintegrarse.

En su voto disidente, el Doctor José Osvaldo CASÁS rechazó el recurso de inconstitucionalidad y, por ende, confirmó la decisión de grado respecto de la aplicación del plenario “Eiben” para la fijación de la tasa de interés. A tal efecto sostuvo, en primer lugar, que “la declaración de inconstitucionalidad de oficio de la Resolución.... resulta compatible con la doctrina

37 TSJCABA “Minera IRL Patagonia SA c/GCBA s/amparo s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 12 de noviembre de 2014, consid. 10 del voto del Doctor José Osvaldo Casas.

38 TSJCABA “Aranovich, Fernando Carlos c/GCBA s/repetición (art. 457 CCAyT) s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 19 de septiembre de 2017.

39 Cámara de Apelaciones CAyT -en pleno- en: “Eiben Francisco c/ GCBA s/Empleo Público (no cesantía ni exoneración)” expte.: Exp 30370/0, de fecha 31 de mayo de 2013.

que con carácter general, ha venido a sentar la Corte Suprema de Justicia de la Nación”⁴⁰; luego cuestionó que la tutela del derecho de propiedad se encontrase al “margen de la protección judicial mediante la declaración de inconstitucionalidad de oficio de cualquier precepto que lo vacíe de contenido o que produzca efectos confiscatorios para su titular”⁴¹. En este contexto, luego de abogar por una interpretación contextual del principio de igualdad y el valor de la equidad afirmó que en los casos de repetición los intereses a computar debían evitar un “empobrecimiento del obligado tributario y un enriquecimiento sin causa del Fisco”⁴².

Con posterioridad, en el caso “Transportes Santa Cruz S.A.”⁴³ la mayoría del TSJ declaró mal concedido el recurso de inconstitucionalidad del GCBA lo que en definitiva implicó confirmar la sentencia del juez de primera instancia que declaró la inconstitucionalidad de la resolución n° 4151/SHYF/2003 y aplicó el plenario “Eiben” para el cálculo de los intereses.

40 TSJCABA “Aranovich, Fernando Carlos c/ GCBA s/repetición (art. 457 CCAyT) s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 19 de septiembre de 2017, consid. 2.1 del voto del juez CASÁS.

41 *Ib ídem*, consid. 2.3.

42 *Ib ídem*, consid. 3.1.

43 TSJCABA “Transportes Santa Cruz S.A. c/GCBA s/repetición s/recurso de inconstitucionalidad concedido” y su acumulado Expte. n° 13479/16 “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Transportes Santa Cruz S.A. c/GCBA s/repetición”, sentencia del 18 de junio de 2018.

En prieta síntesis, en el caso la empresa actora promovió demanda de repetición contra el GCBA con el objeto de obtener la devolución de una suma de dinero indebidamente percibida por la demandada en concepto del impuesto de patentes por vehículos automotores de su titularidad, con intereses. El juez de grado, hizo lugar a la demanda y fijó los intereses conforme el plenario de la Cámara “Eiben”. El TSJ, por mayoría rechazó la queja y declaró mal concedido el recurso.

No obstante, tiempo más tarde, en el caso “Buono, Jorge Rafael”⁴⁴ la mayoría⁴⁵ revocó la decisión de grado en cuanto, para fijar la tasa de interés, se apartó de lo dispuesto por la resolución n° 4151/SHYF/2003, y consideró que la sentencia de grado no brindaba mayores argumentos para sostener la aplicación del plenario “Eiben”, en detrimento de la norma específica.

En el ámbito nacional, la jurisprudencia más reciente de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, ha declarado inaplicable la Resolución 314/2004 del Ministerio de Economía y Producción en cuanto a la tasa de interés que allí se estipula⁴⁶.

En fecha 21 de diciembre de 2018 la Sra. Procuradora General de la Nación en la causa “Thomas de Sudamerica SA”⁴⁷ dictaminó que la tasa de interés del 6% anual fijada por la resolución 314/04 del Ministerio de Economía para los casos de acciones de repetición de tributos aduaneros, resultaba irrazonable, importando asimismo una afectación al derecho de propiedad de los contribuyentes. Por ende, si bien descartó una afectación a la garantía de igualdad, declaró que la referida tasa de interés se postulaba contraria a los artículos 14 y 28 de la Constitución Nacional.

No obstante, en mayo de 2019 la Corte, en el marco de una liquidación practicada a raíz de una acción de repetición in-

44 TSJCABA, “Buono, Jorge Rafael c/GCBA s/acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT) s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 14972/17, sentencia del 20 de septiembre de 2018.

45 Compuesta por los votos de las juezas RUIZ, CONDE y WEINBERG.

46 Algunos casos que pueden citarse que tratan la cuestión son: Sala V “OSRAM Argentina SACI c/EN-AFIP-DGI-Resol 30/11 s/Dirección General Impositiva”, sentencia del 15/8/2017 y “Transportadora de Gas del Mercosur SA c/E.N.-AFIP-DGI s/Proceso de Conocimiento”, sentencia de 3 abril de 2018 y Sala II, en autos “American Express Argentina S.A. c/EN-AFIP DGI s/Dirección General Impositiva”, expte. 75920/14, sentencia del 27 de abril de 2017.

47 Dictamen “MPF Thomas de Sudamérica SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo” de fecha 21 de diciembre de 2018.

coada contra la Provincia de Buenos Aires por el cobro del impuesto de sellos, confirmó su postura a favor de la aplicación de la tasa de interés fijada por el código fiscal de la provincia demandada (artículo 138).

Así las cosas, la Corte sostuvo con cita en precedentes como “Arcana”⁴⁸ y “Neumáticos Goodyear S.A.”⁴⁹ que “los réditos deben ser liquidados de conformidad con las tasas fijadas en las resoluciones dictadas al efecto por el Poder Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Economía”. El Máximo Tribunal añadió luego, que si bien no había sido parte de la controversia llevada ante sus estrados, correspondía fijar que los intereses señalados deberán ser computados desde la fecha de interposición de la demanda hasta el día de notificación de la sentencia que se dictara en autos y, a partir de entonces, y hasta el efectivo pago, se liquidarán según la tasa pasiva promedio mensual que publica el Banco Central.

Este criterio, fue luego receptado en un pronunciamiento más reciente “Buasso Martín Luis”⁵⁰ de junio de 2019.

Más recientemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo una nueva oportunidad de entender en la cuestión relativa a cuál es la tasa de interés que correspondería aplicar a las sumas que el Fisco nacional debe repetir a los contribuyentes. El 11 de julio de 2019 el Tribunal dictó sentencia en los autos “Compañía Mega SA c/EN-AFIP-DGI-resol 93/04 94/04 (RDEX) y otros s/dirección general impositiva”; el voto de la mayoría compuesto por los Ministros HIGHTON DE NOLASCO, MAQUEDA, LORENZETTI y ROSATTI confirmó la decisión del *a quo* en cuanto correspondía aplicar para el caso la resolución 314/04 dictada por el Ministerio de Economía -que asciende al 6% anual-.

48 *Fallos*, 308:283.

49 *Fallos*, 323:3412.

50 CSJN “Buasso, Martín Luis c/Provincia de Buenos Aires s/ordinario”, sentencia del 25 de junio de 2019.

[áDA *Ciudad*

Sin embargo, debe destacarse en particular el voto en disidencia del Ministro ROSENKRANTZ quien propició hacer lugar al planteo de la parte actora y aplicar “la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina en los términos prescriptos por el art. 179 de la ley 11.683” (punto j- del voto a la tercera cuestión).

El argumento del magistrado partió del art. 768 del CCyCo que determina el modo de fijar la tasa de interés aplicable desde la mora del deudor. Sostuvo que, en el caso particular la ley especial aplicable, es decir la n° 11.683 en su art. 179, no brinda solución a esta cuestión. Seguidamente, analizó si la resolución n° 314/04 podía ser considerada como ley especial a los efectos dispuestos por el art. 768 del CCyCo y se inclinó por la negativa. El juez arguyó que “La fijación de la tasa de interés aplicable para el cálculo del monto a devolver al contribuyente por parte del Fisco en razón de la repetición de impuestos en última instancia determina el alcance del derecho de propiedad del contribuyente (art. 17 de la Constitución Nacional) y, por ese motivo, rige a su respecto la exigencia de reglamentación por medio de una ley tal como lo establece el artículo 14 de la Constitución Nacional” (punto e-).

Añadió que la mentada resolución no puede ser considerada como una norma reglamentaria y aunado a ello, que al Ministro de Economía no le ha sido delegada administrativamente esa facultad. En este último sentido recordó -a mayor abundamiento- que el texto de la resolución no invocó la existencia de delegación alguna.

Bajo estas premisas, la disidencia propugnó la inaplicabilidad de la resolución en cuestión y, por consiguiente propició que los intereses se fijen según las tasas dispuestas por el Banco Central (conf. art. 768 inc. c del CCyCo).

En esta línea, el pasado jueves 18 de julio se publicó la resolución 598/2019 dictada por el Ministerio de Hacienda según la cual a partir del 1° de agosto los intereses que deberá abonar la AFIP serán considerados de acuerdo a la tasa pasiva promedio del Banco Central.

4. La acción de responsabilidad del Estado por actos de contenido tributario

En las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario desarrolladas en la Ciudad de Cartagena de Indias, República de Colombia, entre el 14 y el 19 de febrero de 2010, sobre el Tema II que fue “Responsabilidad del Estado por actos de contenido tributario”, luego de una serie de consideraciones se recomendó: “Los ordenamientos jurídicos deben legislar sobre los alcances de la responsabilidad patrimonial del Estado por hechos, actos u omisiones, ilícitos o lícitos, en materia tributaria, al ejercer su función legislativa, administrativa o judicial...”⁵¹.

El Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad en el artículo 4° sienta dos principios. El primero es que no puede demandarse autónomamente la reparación de daños y perjuicios ocasionados por actos administrativos que se reputen ilegítimos sin haberse impugnado éstos en tiempo y en forma; el segundo, que cuando se pretenda hacer efectiva la responsabilidad extracontractual de la autoridad administrativa derivada de un hecho ilícito, el afectado tiene la opción para efectuar un reclamo administrativo previo, o acudir ante la Justicia contenciosa administrativa de la Ciudad de Buenos Aires.

Sin embargo, pese a que el Código Civil y Comercial de la Nación en su artículo 1765 establece que la responsabilidad del Estado se rige por las normas y principios del Derecho Administrativo nacional o local según corresponda, en el ámbito local no hay normas que regulen la responsabilidad estatal⁵², razón por la que entiendo se debe recurrir a las pautas que fija

51 www.iladt.org

52 Plenario 2/2010 de la Cámara Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “Meza Lorena c/Salomé Sandra y otros s/Daños y Perjuicios”, Expte. N° 27230/0, 28/12/2012.

[áDA Ciudad

el mencionado Código al respecto, con la debida adaptación analógica al campo del Derecho Público ⁵³.

No obstante reiterar la dificultad que entraña la aplicación de esta acción a nuestra materia, debe recordarse como hito lo fallado en autos “Castellanos, Enrique Francisco c/Poder Ejecutivo s/pretenición indemnizatoria” ⁵⁴ por la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata que confirmó la sentencia que condenó a la Provincia de Buenos Aires a abonar seis mil pesos más intereses al actor, por el daño moral ocasionado en virtud de los reiterados e injustificados reclamos efectuados por el órgano de recaudación provincial respecto de deudas tributarias que se encontraban canceladas.

A partir de ese precedente otros se replicaron en diferentes jurisdicciones ⁵⁵.

53 En ese sentido ver REIRIZ, María G., “Responsabilidad del Estado,” en AA.VV., *El Derecho Administrativo Argentino, hoy, Jornadas sobre Derecho Administrativo*, Facultad de Derecho, Universidad Austral, Buenos Aires, Ciencias de la Administración, 1996, v. 1, pp. 220-229.

54 Cám. Apel. Cont. Adm. de Mar del Plata, Provincia de Buenos Aires, 7 de junio de 2011. Allí se dijo: “exigir reiteradamente el pago de acreencias tributarias inexistentes, producto de la desorganización burocrática del propio sistema de recaudación, constituye una de aquellas conductas pasibles de ser aprehendidas por la noción de falta de servicio...”.

55 “Gullini Adelma”, Sala V, CNACAF, sentencia del 7 de diciembre de 2011, “Ziliensky Pablo”, Cámara Federal de San Martín, sentencia del 25 de marzo de 2013, “Belaustegui, Laura”, Sala II, CNACAF, sentencia del 27 de noviembre de 2014.

“Alves Pereyra, María Aparecida c/EN-M° Economía-AFIP s/daños y perjuicios”, Sala IV CNACAF, sentencia del 11 de julio de 2017. Es del caso advertir, que en este fallo, por mayoría compuesta por los Dres. Morán y Duffy, declaró mal concedido el recurso de la actora y dejó firme el rechazó parcial de la demanda decidido por el juez de grado respecto de la indemnización por daño moral y psicológico reclamada por la actora. Es del caso mencionar la disidencia del juez Rogelio Vincenti, quien analizó (pese a no superar el monto de apelabilidad- el recurso de la actora y estimó procedente la indemnización por daño moral. Ello por entender que la priva-

La Sala I de la Cámara CAyT, ha tenido oportunidad de expedirse a este respecto en los autos “Papaiani Miguel”⁵⁶. Allí por mayoría se concluyó en que la Ciudad debía responder por las consecuencias dañosas del embargo trabado indebidamente contra el actor. En tal línea, se fijó una indemnización de \$10.000 con más los respectivos intereses.

III. Habilitación de instancia o juicio de admisibilidad⁵⁷

El acceso a la jurisdicción goza de protección constitucional en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (artículos 12 inciso 6 y 13 inciso 3 de la Constitución de la CABA), en tanto que la habilitación de instancia, cuya existencia ha sido aceptada pacíficamente en el ámbito local⁵⁸ se encuentra

ción temporal de bienes materiales por un embargo trabado indebidamente “produjo daños no patrimoniales en la actora que deben ser reparados”.

56 Sala I CCAyT, “Papaiani Miguel c/GCBA s/Daños y Perjuicios” Expte. n° C1692-2013/0, sentencia del 8 de marzo de 2018.

En su demanda de daños, el actor reclama al GCBA por su obrar negligente. Ello, ya que en el marco de una ejecución fiscal contra un homónimo, trabó un embargo de \$1704.16 sobre una cuenta bancaria del actor.

57 SCHAFRIK, Fabiana, “La habilitación de instancia en los procesos tributarios en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: revisión de la jurisprudencia y del sistema normativo”, Revista Derecho Fiscal N° 3, mayo/junio 2009.

58 En el ámbito nacional, esta cuestión fue zanjada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el conocido fallo “Gorordo Allaria de Kralj, Haydée María c/Estado Nacional (Ministerio de Cultura y Educación)” del 4 de febrero de 1999 [6.1530.XXXII.R.H.]. Tiempo más tarde se sancionó la ley nacional 25.344 (de emergencia económica y financiera) que reguló para el nivel nacional el procedimiento de habilitación de instancia. Luego la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de interpretar si corresponde la aplicación del plazo de caducidad a los casos en que se configuró la figura del silencio al resolver el recurso extraordinario presentado en el expediente B.674.XLVII caratulado “Biosystems SA

[áDA Ciudad

expresamente regulada, desde los albores de nuestra autonomía, en la ley 189⁵⁹, y se ha gestado sobre ella una interesante jurisprudencia⁶⁰ y doctrina⁶¹.

Se ha dicho que la habilitación de la instancia es un trámite propio y excluyente de las contiendas contencioso administrativas a través del cual el juez, al inicio del proceso, verifica si se ha dado cumplimiento a determinadas condiciones para que la demanda sea admisible⁶².

c/E.N. - M° Salud-Hospital Posadas s/contrato administrativo”, sentencia del 11 de febrero de 2014.

59 Ver en especial los artículos 272 (modificado por la ley N° 764) y 273 del Código Contencioso Administrativo y Tributario.

Cabe advertir que antes de la modificación legislativa, la falta de cumplimiento por parte de la Administración del deber de acompañar las actuaciones administrativas traía aparejado como apercibimiento que el tribunal tomara como base la exposición de los hechos contenidos en la demanda, ello sin perjuicio de la facultad de la autoridad administrativa demandada de ofrecer y producir toda la prueba que estimare corresponder.

60 A modo de ejemplo: Cám. Cont. Adm. y Trib., Sala I, “Latinoconsult S.A., Proel Sudamericana S.A., Arinsa S.A. (U.T.E.) y ots. c/G.C.B.A.” (del voto de Inés M. WEINBERG DE ROCA y Carlos F. BALBÍN), 10/09/01; Cám. Cont. Adm. y Trib., Sala I, “Jorsol S.A. c/G.C.B.A. s/ acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT)”, junio 7 de 2004, entre muchos otros.

61 BALBÍN Carlos, “Sobre la habilitación de la instancia en el proceso contencioso administrativo de la ciudad de Buenos Aires”, LL 2001-D, p. 1160 y ss., SCHAFRIK DE NUÑEZ, Fabiana Haydeé, “La habilitación de instancia en los procesos tributarios en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Revisión de la jurisprudencia y del sistema normativo”, Revista de Derecho Fiscal, mayo/junio 2009, Abeledo-Perrot, págs. 27 a 42 (ISSN 1851-0582). Carlos, F. BALBÍN, *Código Contencioso Administrativo y tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comentado*, Tomo I, tercera edición, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2012.

62 REJTMAN FARAH, Mario, “Impugnación judicial de la actividad administrativa”, LL, ejemplar del 30/5/2001, pág. 8 y del mismo autor “Impugnación Judicial de la Actividad Administrativa”, La Ley, Buenos Aires, 2000.

Estos presupuestos son: que la vía administrativa haya sido agotada correctamente (artículo 3º del Código Contencioso Administrativo y Tributario) y que la acción judicial haya sido interpuesta antes del vencimiento del plazo de caducidad (artículo 7º del Código Contencioso Administrativo y Tributario).

El fundamento del agotamiento de la vía administrativa es otorgarle al fisco la oportunidad de revisar sus actos en su sede mediante los órganos superiores y eventualmente revocarlos por razones de legitimidad o conveniencia y, de tal modo, asegurar que pueda defender el interés público, así como producir una etapa conciliatoria anterior al pleito⁶³. En tanto que el fundamento del presupuesto del plazo de caducidad sería dotar de estabilidad jurídica a los actos administrativos que emanan de la Administración.

Así, la jurisprudencia ha señalado que el objetivo del agotamiento de la vía administrativa es permitir a la Administración rever sus propios actos con el fin de “evitar juicios innecesarios”, “determinar el objeto del juicio (...) dar a la Administración la oportunidad de revisar el asunto y revocar el error”⁶⁴.

El análisis de la admisibilidad de la acción, que como se ha señalado, se realiza sólo en aquellas causas en las que la Administración actúa como parte demandada, tramita *inaudita parte* luego de interponerse el escrito de inicio.

En este sentido, el artículo 274 del Código Contencioso Administrativo y Tributario declara inadmisibile la demanda que cuestione la validez de un acto administrativo cuando no sea susceptible de impugnación el acto o decisión objeto de la li-

63 Extractado del fallo de la Cám. Cont. Adm. y Trib., Sala II, “Comastri, Raúl Andrés c/G.C.B.A. s/acción meramente declarativa (art. 277 C.C.A.y T)”, octubre 12 de 2001.

64 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sala I “Simagui S.A. c/GCBA s/repeticion”, 17/5/2007.

tis, conforme lo establecido en el artículo 3°; o, exista firmeza del acto administrativo impugnado, caducidad de la acción por haber sido interpuesta fuera del plazo legal o por impugnarse un acto reiteratorio de otro consentido anteriormente.

Una vez que el tribunal se expide sobre la habilitación de instancia no podrá volver a hacerlo de oficio en el curso del proceso ni en la sentencia salvo que la cuestión fuera nuevamente planteada por la demandada cuando, al dársele traslado de la acción, oponga como excepción de previo y especial pronunciamiento la inadmisibilidad de la instancia (artículos 275 y 282, inciso 1° del Código Contencioso Administrativo y Tributario).

1. Cómo se canaliza el procedimiento de habilitación de instancia en las acciones examinadas

Resulta fundamental a mi criterio tener presente que la acción de impugnación del acto administrativo tributario y la acción de repetición tienen sus condiciones de admisibilidad propias, pues se trata de acciones que involucran distintas pretensiones en un proceso ⁶⁵.

a) La primera de ellas está regulada por el artículo 3° del Código Contencioso Administrativo y Tributario, a lo que deben sumarse las reglas propias de **impugnación** que surgen de los artículos 153 y 154 del Código Fiscal (t.o. 2019).

Vale recordar que durante la primera etapa del funcionamiento del fuero Contencioso Administrativo y Tributario local se discutió si el principio *solve et repete*, consagrado en el artículo 9, CCAyT, constituía otro requisito de admisibilidad de la acción, además de los ya mencionados.

65 Juzgado CAyT N° 3 “Orígenes AFJP SA c/GCBA s/repetición” EXP 4244 sentencia del 14/04/03. Sin perjuicio de la antigüedad de este precedente, es el que a mi criterio ha tratado en forma satisfactoria la cuestión.

Esta duda fue disipada por la jurisprudencia que fue construyendo el fuero local desde su puesta en funcionamiento ⁶⁶.

66 En autos “GCBA c/Club Mediterrané Argentina s/ejecución fiscal s/recurso de inconstitucionalidad concedido” exp. 2133/03 en el marco de una impugnación de actos administrativos la jueza de primera instancia resolvió en sentido favorable a la Ciudad e intimó con sustento en el art. 9 CCAyT a su parte e ingresar el tributo a fin de continuar la tramitación de la causa. La Cámara revocó la sentencia apelada y consideró que la legislación local no impone el pago previo del tributo y multas para acceder a la instancia judicial sino que, por el contrario, consagra el principio inverso, aunque faculta al juez a ordenar en determinadas circunstancias y a pedido de la parte demandada, el pago de los tributos reclamados antes de continuar el juicio. También sostuvo que no es el actor quien deberá peticionar la aplicación de la norma sino la demandada quien podrá eventualmente hacerlo. El Tribunal Superior de Justicia al llegar apelada la ejecución fiscal puso de resalto la necesidad de armonizar las normas del código fiscal -cese del efecto suspensivo- con el artículo 9 del CCAyT y que “no existe en el ordenamiento local norma alguna que otorgue a la interposición de la demanda judicial efectos suspensivos respecto del acto de determinación de oficio. Además, el art. 9º del CCAyT permite sostener que en la Ciudad no tiene cabida el principio del *solve et repete*, entendido como un privilegio establecido a favor del fisco que obligue a pagar previamente el tributo como condición para discutir judicialmente la validez del acto determinativo. Sin embargo *la eliminación de este principio no subvierte la presunción de legitimidad del acto administrativo ni inhibe su fuerza ejecutoria*”. Finalmente en el año 2006 autos “J. Walter Thompson Argentina SA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘J. Walter Thompson Argentina SA c/GCBA s/medida cautelar’”, 20/09/2006. el juez Jose O. CASÁS reiteró lo dicho en López Fretes en cuanto para conciliar los términos del artículo 9 con la garantía de acceso a la Justicia prevista en el artículo 12.6 de la CCABA, basta entender que cuando el *fumus bonis iuris* invocado por el contribuyente en la impugnación del acto administrativo resulte insuficiente de modo preliminar para el magistrado actuante, igualmente podrá continuar el juicio a condición de que se GARANTICE satisfactoriamente el pago de la obligación tributaria. Finalmente, a modo *obiter dicta* el magistrado sostuvo que esta medida se orienta a proteger los intereses de la Administración, cuyo derecho creditorio puede tornarse ilusorio a la finalización del juicio, y a su vez el contribuyente podrá discutir esta garantía pasándola por el tamiz de la garantía innominada de la razonabilidad y que nada obstaba a que el contribuyente reunidos los requisitos pertinentes solicitara luego la cautelar del artículo 189 que a esa altura no resultaba procedente en tanto habiendo el contribuyente interpuesto el recurso de

Sin perjuicio de la redacción que aún en la actualidad mantiene el art. 9 de la ley procesal, la jurisprudencia ha entendido que el principio *solve et repete* no constituye un requisito de admisibilidad de la acción, razón por la cual el pago previo del tributo no es necesario para el inicio de la acción por impugnación del acto administrativo de determinación de oficio⁶⁷.

En síntesis, y tal como ya ha sido puesto de resalto, este principio no existe en su forma perfecta, sino imperfecta, atento al carácter ejecutorio que adquiere el acto de determinación. De esta forma, una vez que cesa el efecto suspensivo con que se concede el recurso jerárquico necesario para agotar la instancia administrativa, la Administración se encuentra habilitada para promover la ejecución fiscal por el tributo adeudado y sus accesorios, no así por la multa que pudiera haber sido aplicada que, de estar cuestionada, no se encontraría ejecutoriada⁶⁸.

b) En lo que respecta a la **acción de repetición**, cabe aclarar que en los casos en que se interpuso reclamo administrativo previo de repetición, una vez resuelto éste, corresponderá la interposición de los recursos previstos en los artículos 153 y 154 del Código Fiscal t.o. 2019, siendo el recurso jerárquico el que agota la vía administrativa.

En este caso, la acción deberá interponerse dentro del plazo de noventa días que marca el artículo 7° del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad, contados a partir del día siguiente de la notificación de la decisión que agota la instancia administrativa.

En el caso que se interponga el reclamo pero aquél no se resuelva, se debe configurar la denegatoria tácita de confor-

reconsideración que posee efectos suspensivos, no se encontraba acreditado el peligro en la demora.

67 “Baisur Motor”.

68 Artículo 450 CCAyT.

midad con el artículo 8 del CCAyT, para luego ocurrir a la vía judicial.

Tal como lo apuntáramos anteriormente, no corresponde la interposición del reclamo si se trata de un ritualismo inútil (casos asimilables al pago a requerimiento). En estas circunstancias, sólo debe estarse a la interposición de la acción dentro del plazo de prescripción ⁶⁹.

Sin embargo, no ha resultado fácil el devenir de la admisibilidad de la repetición.

En efecto, el Tribunal Superior tuvo oportunidad de referirse a este tema en autos “Bank Boston NA” en donde, en el voto mayoritario de tres magistrados -LOZANO, CASÁS y PAZ- se hizo lugar al recurso ordinario interpuesto por la institución bancaria y, se revocó la sentencia de la Sala I que -en su anterior composición- había rechazado la repetición por no encontrarse habilitada la instancia judicial.

No obstante, puede advertirse, en el voto de algunos de los magistrados que integraron el pronunciamiento mayoritario, que la solución propiciada se debió a la verificación en el caso de circunstancias excepcionales ⁷⁰, como la suscripción de un Plan de Facilidades de pago que comprendía las sumas que en

69 Artículo 81 del código fiscal t.o. 2019.

70 En dicha causa el contribuyente requirió la repetición de las sumas abonadas en un plan de facilidades de pago que incluyó parte de una deuda que fue determinada de oficio por la Administración tributaria. La mayoría de la Sala I de la CCAyT -en una anterior integración- entendió, por mayoría, que no se encontraba habilitada la instancia judicial dado que el contribuyente no había iniciado la acción de impugnación de acto dentro del plazo de caducidad una vez agotada la vía administrativa. Por ello ponderó que a través de la acción de repetición lo que el accionante pretendía era poner en crisis un acto firme. De su lado, la mayoría del Tribunal Superior de Justicia, aunque revocó la mencionada decisión, por otras razones que mencionaré, sentó las bases de una nueva interpretación de la cuestión. En efecto, el criterio que parece entreverse es el siguiente: si el contribuyente o responsable hubiera agotado previamente la vía administrativa luego de la determinación de oficio, la única vía idónea que tendría disponible luego es la acción de impugnación. Si luego de la resolución del

dicha oportunidad se pretendía repetir, lo que condujo al Juez Francisco LOZANO a sostener que la parte actora pudo razonablemente pensar “que había renovado la discusión al incorporar la deuda en el Plan de Facilidades, y por ello abandonó la vía impugnatoria que había instado previamente”.

Esta situación fue puesta de resalto por la Sala II en autos “Village Cines” en donde se dijo que si bien no se desconocía la decisión adoptada por el Tribunal Superior en autos “Bank Boston NA” las particularidades y circunstancias que rodearon dicho pronunciamiento llevaban al referido tribunal -sala II- a apartarse de aquél ⁷¹.

recurso jerárquico paga e intenta repetir no tendría vía disponible, según esta concepción.

Como anticipé, el referido criterio no se aplicó al caso, por considerar el juez LOZANO que, en el caso, al haber un plan de facilidades de pago no impugnado por el contribuyente la controversia se había renovado. El juez CASÁS por su parte entendió que la cosa juzgada administrativa no puede excluir la vía de repetición siendo el único límite el plazo de prescripción. La jueza Penal y Contravencional Marta Paz, que integró el Tribunal para el dictado de esa sentencia, sostuvo que la acción de repetición se funda en el principio general del enriquecimiento sin causa y en la injusticia que representa que el Estado se enriquezca a costa de otro sin título jurídico que lo avale. Por su parte, Alicia RUIZ se pronunció por el rechazo del recurso ordinario presentado por la persona jurídica, argumentando que la entidad financiera no puede pretender repetir lo que abonara en el marco del plan de pagos que se le concediera, pues se trataba de importes que tienen como causa u origen un acto administrativo que ha quedado firme en razón de la conducta del propio recurrente. Finalmente, Ana María CONDE en la misma línea, pero por sus propios fundamentos, sostuvo que en dicha oportunidad la acción judicial en tanto -además del pedido de repetición- contenía una pretensión de impugnación de un acto tributario que fue cuestionado en sede administrativa por las vías recursivas pertinentes, debió haberse interpuesto dentro del plazo de caducidad de 90 días previsto en el art. 7 CCAyT.

71 En esta línea, en el referido voto se dijo que: “por razones de orden coyuntural que hicieron a la conformación de la mayoría al dictar sentencia en ese caso y que, incluso, fueron expresamente tenidas en cuenta por uno de los jueces. En efecto, tal como argumentó el juez CASÁS al momento de proponer la distribución por su orden de las costas (v. cons. 6° de su voto), la

áDA Ciudad

De esta forma, los magistrados Fernando E. JUAN LIMA y Esteban CENTANARO que integraron el voto mayoritario, hicieron lugar al recurso de apelación del GCBA, revocaron la sentencia de primera instancia y admitieron la excepción de inhabilitación de instancia incoada por la demandada.

En sentido contrario, la Sala I, en autos en autos “Yara de Argentina S.A.” resolvió por mayoría rechazar la excepción de inhabilitación de instancia en el marco de una repetición.

En el caso, el contribuyente había impugnado la resolución administrativa que le determinó el impuesto sobre los ingresos brutos sobre su actividad, mediante la interposición de un recurso de reconsideración, y luego, meses más tarde -firme que se encontrase la resolución que rechazó el recurso de reconsideración- suscribió un Plan de Facilidades de pago en ocasión del que promovió demanda judicial de repetición.

En dicha oportunidad, la Sala dejó dicho que el derecho a reclamar judicialmente para obtener la restitución de lo pagado se origina en el desembolso de un tributo, por lo que sólo es necesario el pago previo del gravamen en cuestión como condición de procedencia de la acción de repetición, y que ésta sea interpuesta dentro del plazo de prescripción, no encontrándose los jueces habilitados para introducir de por sí recaudos que, sin ninguna razón sustancial o procesal consistente, restrinjan el acceso a la Justicia; ello en tanto la pretensión de repetición no reside en dilucidar si el acto determinativo de oficio adolece de vicios que afecten su validez y que por lo tanto provoquen su declaración de nulidad .

mayoría alcanzada en el caso (conformada por este último y los jueces LOZANO y PAZ) se vería probablemente modificada frente a futuros casos análogos, dado que el temperamento adoptado por la jueza WEINBERG (quien había integrado la decisión que el TSJCABA revocó en este precedente) seguiría, como integrante del Tribunal, la línea desarrollada por las juezas RUIZ y CONDE, coincidente, a la sazón, con el criterio sustentado ahora por el Sr. fiscal ante la Cámara”.

c) Finalmente, en relación a la **acción meramente declarativa**, prevista en el artículo 277 del Código Contencioso Administrativo y Tributario, no requiere del agotamiento de la vía administrativa por no buscarse a través de esta acción la declaración de nulidad de un acto administrativo, puesto que el objetivo de la acción es el cese de un estado de incertidumbre, alcance o modalidad de una relación jurídica. Además, de estar vinculada generalmente a un examen de constitucionalidad, vedado a la Administración ⁷².

2. Cómo se compatibiliza la habilitación de instancia con la vía administrativa ante la Comisión Arbitral

Un tema interesante en materia de habilitación de instancia es la conjugación de la vía ante la Comisión Arbitral y la Dirección General de Rentas.

La Sala I de la CCAyT, en su primera integración, tuvo oportunidad de expedirse sobre el particular en las causas “Y.P.F. S.A. c/Dirección General de Rentas (Res. N° 480/DGR/2000) s/recurso de apelación judicial c/decisiones de la DGR” ⁷³ y “Asistencia Odontológica Integral S.A. c/GCBA s/impugnación de acto administrativo” ⁷⁴.

En ambos precedentes la mayoría de la Sala sostuvo que “Es evidente que si el interesado plantea el reclamo ante la Comisión Arbitral, no puede hacerlo luego ante la justicia local, porque el sometimiento voluntario a la jurisdicción de

⁷² Cámara Contencioso Administrativa y Tributaria, Sala I. “Luna, Jorge Alberto c/GCBA s/acción meramente declarativa”, EXP-121/0, sentencia del 29/03/2001. En este caso se vislumbra que si el objeto de la acción meramente declarativa no se vincula con la impugnación de un acto o hecho administrativo, sino que radica en obtener de la jurisdicción un pronunciamiento hábil para despejar un estado de incertidumbre, resulta innecesario el agotamiento de la vía administrativa. Por ello, en esta clase de acciones el acceso a la jurisdicción debe considerarse inmediatamente expedito.

⁷³ Resolución del 27 de junio de 2003.

⁷⁴ Resolución del 19 de agosto de 2008.

dicho órgano impide su ulterior cuestionamiento por la vía jurisdiccional [...] Ahora bien, lo señalado en el párrafo precedente no significa que, ante toda impugnación por ante la Comisión Arbitral en relación con una determinación de oficio que haya aplicado las disposiciones del Convenio Multilateral, quede excluida toda posibilidad de recurrir a la justicia local. En efecto, la imposibilidad de reanudar el debate ante esta sede sólo alcanza a aquellos aspectos de la determinación de oficio que han sido objeto de expreso análisis y resolución por la Comisión. Sin embargo, resulta perfectamente válido plantear otras pretensiones que encuentran sustento en aspectos no tratados o resueltos por la Comisión. A su vez, existen ciertos aspectos del proceso determinativo que, por su naturaleza, no pueden ser planteados ante la Comisión, -vgr. regularidad del procedimiento, cuestiones de hecho y prueba, sanciones, etc.-, razón por la cual su control judicial corresponde en tal caso a la justicia local. Por otro lado, puede ocurrir, como de hecho se comprueba en el *sub lite*, que sólo una parte del contenido resolutivo del acto determinativo signifique aplicar las disposiciones del Convenio, pero que existan otros aspectos no regulados por las normas del referido tratado interjurisdiccional sino por las disposiciones del ordenamiento local -vgr. el interés aplicado, las sanciones, la procedencia de exenciones-”.

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad asumió un criterio disímil al que sostuvo por mayoría la Cámara, en la causa “Libertad SA c/AGIP s/impugnación actos administrativo” ⁷⁵.

En ese precedente la mayoría del TSJ apoyándose en lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas “Frigorífico de Aves Soychu” ⁷⁶ y “Maxiconsumo” ⁷⁷ entendió que los planteos que efectúen los contribuyentes en

75 Resolución del 12 de noviembre de 2014.

76 Sentencia del 14 de mayo de 2013 (Registro F.509.XLV).

77 Sentencia del 14 de mayo de 2013 (Registro M.921.XLII).

[áDA *Ciudad*

sede de la Comisión Arbitral o su Plenario en nada obstan a la formulación de las pertinentes impugnaciones en instancia judicial local, de las pretensiones de cobro que pudieran dirigirlas las distintas jurisdicciones donde despliegan sus actividades.

IV. Las vías alternativas luego de concluido el procedimiento

En el supuesto de **actos determinativos de oficio**, agotada la vía procedimental y una vez practicada la notificación de lo resuelto en forma definitiva por la Administración tributaria, se abre una suerte de **doble vía**: una a cargo de la Administración y otra a cargo del contribuyente o responsable.

La Administración, una vez vencido el plazo para el ingreso de los montos reclamados y resuelto el recurso jerárquico, conforme el artículo 154, segundo párrafo del Código Fiscal (t.o. 2019), tiene expedita la vía para iniciar la **ejecución fiscal**, librando para ello la constancia de deuda pertinente.

El artículo 450 del Código Contencioso Administrativo y Tributario habilita el cobro judicial de todo tributo, pago a cuenta, anticipo, accesorio, actualizaciones y de multas ejecutoriadas, a través de la vía de la ejecución fiscal.

Por otra parte, al responsable o contribuyente se le abre un abanico de posibilidades procesales; siendo éstas, **la acción de impugnación del acto administrativo** de contenido tributario -si recorrió toda la vía procedimental- o **la acción de repetición** -si pagó el tributo reclamado e interpuso el reclamo administrativo previo en los casos en que procede-.

V. La concurrencia de las vías procesales: sus inconvenientes

1. El abanico de vías descriptas -sin contar otras herramientas procesales a las que según el caso el contribuyen-

te o responsable también pudiera acudir- pueden plantear distintos conflictos, a saber: ¿qué sucede cuando el contribuyente inicia una demanda impugnatoria contra el acto determinativo -acción que no posee efectos suspensivos respecto de la intimación de pago-, ingresa a la vez, la sumas reclamadas, como consecuencia del inicio de un juicio de apremio y obtiene con posterioridad, sentencia favorable a su pretensión en el juicio contencioso? ¿Le corresponderá transitar una nueva acción judicial -esta vez, la vía resarcitoria- o podrá hacer valer ese reconocimiento judicial firme respecto del crédito involucrado en el marco de la impugnación?

En esta línea, la mayoría de los magistrados que integran la Sala I, sostuvo en autos “Price WaterHouse & Co c/ GCBA”⁷⁸ que la pretensión de restitución de la suma abonada no fue introducida por la demanda en el momento procesal oportuno⁷⁹ y por ello, excedía el marco del objeto del proceso intentado. En dicha oportunidad, señalé que obligar a un contribuyente -que había obtenido judicialmente la declaración de nulidad de la resolución que había determinado su deuda fiscal-, a interponer una nueva acción judicial para obtener la devolución de lo que abonó en concepto del tributo discutido, resultaba un dispendio jurisdiccional contrario al espíritu de justicia que demanda la realización efectiva de los derechos en situaciones concretas, más aun si se tomaba en cuenta el tiempo transcurrido desde que había iniciado la acción que databa de 9 años.

78 Sala I, *in re* “Price Waterhouse & Co. SRL c/GCBA y otros s/Impugnación de actos administrativos” Expte 26739/2007-0 sentencia del 11 de octubre de 2017.

79 No lo dicen expresamente, pero declaran desierto el recurso de la actora y confirman una sentencia de primera instancia en donde se deja dicho que el momento procesal oportuno es al entablar la demanda. En el voto mayoritario no ahonda en el tema.

áDA Ciudad

En conclusión, esta interpretación importa afirmar que si durante el trámite del proceso ordinario, el contribuyente o responsable ingresó el pago de las sumas pretendidas en el juicio de ejecución fiscal, el contribuyente o responsable que ha obtenido una sentencia condenatoria favorable a su posición impugnativa debería necesariamente interponer posteriormente una acción de repetición para recuperar los montos pagados, pero faltos de causas, lo que resulta reñido con la aplicación de estrictos criterios de justicia por la prolongación en el tiempo de los plazos para dirimir los conflictos judiciales. Además, a ello se suma la inequidad de las tasas de interés aplicables a ambos supuestos.

Procesalmente sólo podría modificar su pretensión -es decir, que el juicio de impugnación de acto administrativo muta a una acción de repetición- antes de trabada la *litis*.

2. Otro conflicto que podría darse en ocasión de la convivencia de una ejecución fiscal y una acción de impugnación del acto administrativo de contenido tributario viene dado por el eventual pedido de suspensión de los efectos del acto de contenido tributario, en los términos de los artículos 177 y siguientes del Código Contencioso Administrativo y Tributario.

Ello es así, en tanto existe en el fuero contencioso local como criterio de interpretación jurisprudencial la imposibilidad de que esta medida precautoria sea analizada por un juez, si la Administración inició con anterioridad el juicio de ejecución fiscal por los períodos reclamados ⁸⁰.

80 Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, Sala I “Expreso Singer S.A. c/GCBA s/impugnación de actos administrativos-incidente de apelación”, del 13/11/2001; Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, Sala I, “Klas Zacarias c/GCBA s/Otros Procesos Incidentales”, Expte. N° 4149 / 1, 19/07/2002; Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario, Sala II, “Hesperia S.A. c/GCBA s/acción meramente declarativa” Expte. N° 234/0, 14/05/2007, entre otros. Dicha tesitura ha sido sostenida por la Sala I en los autos “JBS Argentina SA C/GCBA y Otros S/Incidente de

Sin embargo, la medida precautoria podría ser solicitada si el Gobierno de la Ciudad no hubiera iniciado previamente el juicio de ejecución fiscal. En ese supuesto, la viabilidad o no de la procedencia de una medida cautelar que suspenda el posible inicio de un proceso de ejecución fiscal dependerá de la valoración que haga el juez de los presupuestos para la procedencia de tales medidas previstas en la normativa señalada en el párrafo precedente; para ello no se puede olvidar el análisis que sobre tales extremos ha realizado la jurisprudencia del fuero ⁸¹.

No ocurre lo mismo con la ejecución de la multa, que sólo podría ser ejecutada por el fisco si ésta se encuentra firme en sede administrativa y judicial ⁸².

Apelación”, Expte N°: C36871-2015/1, resolución de fecha 15 de junio de 2016.

81 Guillermo TREACY “Tutela Cautelar y Proceso Contencioso Administrativo en la Ciudad de Buenos Aires”, La Revista de Derecho Público, Proceso Administrativo Tomo II, Año 2003.

82 TSJ “Buenos Aires Container Services S.A. s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Buenos Aires Container Services S.A. c. GCBA s/otros procesos incidentales’”, expte. n° 1686/02, resolución del 13/11/2002 donde se señaló que “en materia tributaria sólo las ‘multas ejecutoriadas’ son susceptibles de ejecución, como lo dispone de manera expresa y clara el artículo 450 del CCAyT” y “GCBA c. Club Méditerranée Argentina SRL s/ejecución fiscal s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 2133/03, resolución del 27/5/2003.

Cámara de Apelaciones Contencioso, Administrativo y Tributario Sala I “Gcba c/QBE Aseguradora de Riesgos del Trabajo SA c/EJ. FISC.-Ing. Brutos Convenio Multilateral”, sentencia del 06 de julio de 2016 y Sala II. Expte. 9992/1 “Deheza SAICF c/GCBA s/otros procesos incidentales”, 6/7/2004.

[a]DA Ciudad

La jurisprudencia del fuero ⁸³, como así también del Máximo Tribunal local ⁸⁴, han señalado que la ejecutoriedad de una multa constituye un presupuesto del proceso ejecutivo, que el demandado normalmente podrá oponer por medio de las excepciones regladas, aunque en algunos casos ha sido verificado por los juzgados de oficio.

En síntesis, la interposición previa de la ejecución fiscal impide que el actor del proceso de impugnación obtenga una tutela cautelar que suspenda el curso de la ejecución en lo que respecta al tributo; ello, aunque resulte verosímil su derecho.

3. En otro orden de ideas, en algunos casos los juzgados que dan trámite al expediente de impugnación del acto administrativo de contenido tributario declaran conexo el juicio de ejecución fiscal que guarda estrecha vinculación con la causa ordinaria ⁸⁵.

Si bien el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo y Tributario prevé la conexidad para los casos de acumulación de expedientes, criterios de justicia material obligan a

83 Sala I *in re* “GCBA c/QBE Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A. S/Ej.Fisc Ing.Brutos Convenio Multilateral”; Expte N°: EJF 848771/0, sentencia del 6 de julio de 2016 y Sala I *in re* “GCBA c/Rigalbutto S.A. s/Ejecución Fiscal” Expte. N°: B55199/0, sentencia del 26 de agosto de 2016.

84 TSJCABA *in re* “Administración General de Puertos c/GCBA s/recurso de apel. jud. c/decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.) s/recurso de apelación ordinario concedido” y sus acumulados expte. n° 5372/07 “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Administración General de Puertos c/GCBA s/recurso de apel. jud. c/decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.)’” y expte. n° 5250/07 “GCBA s/queja por recurso de apelación ord. denegado en: ‘Administración General de Puertos S.A. c/GCBA s/recurso de apelación judicial c/decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.)’”, sentencia del 20 de febrero de 2008.

85 “Editorial Médica Panamericana SACYF c/GCBA y otros s/cobro de pesos”, Expte N° 28509/0 Juzgado N° 5 CAyT, 02/07/2008 y expte. 28509/1, Cámara Cont. Adm. y Trib. Sala I, 31 de marzo de 2009; Juzgado N° 5 CAyT del 5 de febrero de 2013 y Juzgado N° 7 CAyT del 28 de febrero de 2013 “Valot S.A. c/AGIP-DGR s/otros procesos incidentales” Expte. N° 41298/1.

tener también en consideración lo dispuesto por el artículo 13 del Reglamento para la Iniciación y Asignación de Expedientes del fuero ⁸⁶ que dispone que los interesados pueden solicitar que los procesos sean adjudicados a determinado Juzgado por razones de economía procesal, conexidad o acumulación.

Ello se presenta como una solución plausible, en donde el juez del proceso ordinario guiará ambas causas, las que proseguirán bajo su jurisdicción.

La declaración de conexidad entre ambos procesos si bien representa un avance no es suficiente. Para evitar el dispendio procesal de transitar una eventual tercera acción para recuperar lo ingresado sin causa a la Administración, será necesario considerar la procedencia de la suspensión de la ejecución de la sentencia en el juicio de ejecución fiscal hasta tanto recaiga sentencia firme en la impugnación. Ello teniendo en consideración que el juicio de ejecución fiscal es un juicio breve y llegará a una sentencia seguramente antes que el juicio de impugnación.

La posición mayoritaria de la Cámara del fuero Contencioso Administrativo y Tributario ha sido contraria a la suspensión en el dictado de la sentencia ⁸⁷.

86 Resolución del Consejo de la Magistratura N° 335/01, del 1/11/01, Anexo I. Es del caso advertir que, pese a la última modificación -conforme texto Art. 1° de la Resolución C.M. N° 44/006, BOCBA 2387 del 23/02/2006- el artículo mantiene el sentido. En ese punto, reza en lo pertinente: “Los pedidos de adjudicación a determinado juzgado y secretaría que efectúen los interesados fundados en razones de economía procesal, conexidad, o acumulación deberán expresarse en la planilla de incorporación de datos que corresponda, suscriptos por el profesional interviniente. La Secretaría General procederá al sorteo de la causa, dejando constancia del expediente denunciado y su radicación. En caso de considerar admisible el pedido de adjudicación efectuado por el peticionante, el juzgado sorteado procederá a remitirlo a la Secretaría General para su remisión al tribunal que corresponda. En caso contrario, quedará radicado ante el juzgado sorteado...”.

87 Juzgado CCAyT N° 7, “GCBA c/Banco Privado de Inversiones SA s/ejecución fiscal” sentencia de 19 de abril de 2013 y Sala II, sentencia del 15 de agosto de 2013; y Sala I *in re* “GCBA c/Valot SA s/ejecución fiscal”

áDA Ciudad

En 2018, el Tribunal Superior de Justicia afirmó que “El Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad no otorga a la interposición de una acción de impugnación de acto administrativo efectos suspensivos respecto del acto que determinó de oficio la obligación”⁸⁸.

El Doctor CASÁS resumía el asunto en los siguientes términos: “este estrado deberá pronunciarse, casi contemporáneamente, sobre la ejecución y sobre el fondo de la cuestión discutida. Que la sentencia que este Tribunal dicte en el recurso ordinario de apelación podría incidir en la que pronuncie en la ejecución fiscal es, a mi juicio, evidente”. Luego afirmó que “la impugnación judicial de la determinación de oficio no tiene efecto suspensivo del apremio y que, obviamente, Petrobras Argentina S.A. no tiene en la actualidad una medida cautelar concedida y vigente en ese sentido. También, que conforme lo establecido en el artículo 139 del CCAyT, último párrafo, la situación descripta en el punto anterior no es de las que permitirían a este Estrado declarar la interrupción o suspensión de los plazos. Sin embargo, este Tribunal -en el marco de lo dispuesto por los artículos 27, incisos 2º y 5.e del CCAyT y 6º de su reglamento interno- puede razonablemente, en mi opinión, decidir que los dos recursos sean fallados simultáneamente sin necesidad de acumular ambos procesos o de suspender la tramitación de uno a las resultas del otro”⁸⁹.

EJF1158153 sentencia del 5 de mayo de 2014; Sala I *in re* “JBS Argentina c/GCBA s/Incidente de apelación”, sentencia del 15 de junio de 2016.

88 TSJCABA, “GCBA c/Petrobras Argentina SA s/ejecución fiscal s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 15017/17, sentencia del 08 de agosto de 2018. (Del voto de la jueza Alicia E. C. RUIZ al que adhieren las juezas Ana María CONDE e Inés M. WEINBERG).

89 TSJCABA, “GCBA c/Petrobras Argentina SA s/ejecución fiscal s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. n° 15017/17, sentencia del 08 de agosto de 2018. (Del voto del juez José Osvaldo CASÁS, consid. 2º y 3º).

4. Otra cuestión a tener en cuenta es el efecto de la cosa juzgada en una sentencia de ejecución fiscal. Normalmente, la sentencia en un juicio de ejecución fiscal hace cosa juzgada formal y será en el juicio ordinario posterior que se podrá debatir la causa del crédito pretendido por el fisco. En algunos supuestos la sentencia en una ejecución fiscal puede llegar a hacer cosa juzgada material. Por ejemplo, cuando a través de la excepción de inhabilidad de título lo que el ejecutado busca probar es que no es el obligado al pago del tributo; el juez debe ser cuidadoso en los términos en los que resolverá la cuestión para no dejar sin vía procesal ulterior al ejecutado.

5. Finalmente, también podría darse el supuesto de una acumulación sucesiva de pretensiones en un mismo proceso.

En autos “Fejes S.A. c/GCBA s/acción meramente declarativa”⁹⁰ la Sala I del fuero Contencioso Administrativo y Tributario tuvo oportunidad de analizar esta cuestión en el marco de una acción declarativa de certeza, en la que a su vez, el contribuyente pretendía el resarcimiento de las sumas ingresadas en concepto de la misma relación jurídica que protagonizaba la pretensión declarativa.

En este contexto, en el voto de uno de los magistrados se puso de resalto que mientras que en la pretensión de repetición lo que se buscaba era dilucidar la procedencia del pago oportunamente realizado ante el Fisco en concepto de gravamen, ordenando en consecuencia la devolución de los importes correspondientes, por su parte la pretensión declarativa no perseguía un pronunciamiento judicial de condena respecto del cumplimiento de una determinada obligación sino fijar el alcance de esa relación jurídica. En consecuencia, sostuvo que ambas pretensiones no eran contrarias entre sí por lo no exis-

90 Sala I, “Fejes S.A. c/GCBA s/acción meramente declarativa”, sentencia de 25 junio de 2019.

[áDA *Ciudad*

tía impedimento para su tramitación bajo un mismo proceso judicial (conf. artículo 81 del CCAyT) ⁹¹.

A idéntica conclusión habrá de arribarse en el caso de transitar un proceso impugnatorio que incluya una pretensión de repetición, tal como se dio en la ya citada causa “Price Watherhouse” ⁹².

VI. Las medidas cautelares

Las medidas cautelares pueden interponerse antes de la demanda, al momento de presentarla o posteriormente ⁹³, inclusive pueden interponerse luego de dictada la sentencia de fondo que hace lugar a la pretensión de la parte actora. En atención a que la apelación que se conceda de esa sentencia tiene efectos suspensivos, una medida protectoria contribuirá a preservar el derecho de la parte que ha obtenido una sentencia favorable ⁹⁴.

Resulta innecesario solicitar una medida cautelar tendiente a suspender los efectos del acto determinativo mientras se esté agotando la vía procedimental administrativa a través de los recursos que prevé el ordenamiento fiscal ⁹⁵. Ello en atención al efecto suspensivo que trae aparejada la interpo-

91 Voto de la jueza Fabiana H. Schafik de Nuñez en la causa citada en la nota al pie n° 90.

92 Causa citada en nota al pie n° 78.

93 Artículo 178 del Código Contencioso Administrativo y Tributario. A ello se debe agregar que en las acciones de amparo está expresamente legislada la posibilidad de solicitar una medida cautelar después de dictada la sentencia (conf. artículo 19 de la ley 2145).

94 Cám. Cont. Adm. y Trib., Sala I, “Partido Nacionalista Constitucional c/GCBA s/medida cautelar” Expte N° 246/1, 05/05/2003.

95 TSJCABA, “J. Walter Thompson Argentina SA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘J. Walter Thompson Argentina SA c/ GCBA s medida cautelar’”, 20/09/2006.

ADA Ciudad

sición de los recursos, según expresamente lo prevé el Código Fiscal ⁹⁶.

Tal como he expresado en párrafos precedentes, no será posible obtener tutela para evitar el progreso de la ejecución fiscal respecto de los tributos, si la ejecución fiscal hubiera sido iniciada con anterioridad a la acción de impugnación. Si bien el actor tiene 90 días hábiles judiciales para iniciar la acción, debería interponer una medida cautelar antes del inicio de la acción y una vez concluido el plazo que la resolución que deniega el recurso jerárquico ha dado para el ingreso del tributo.

Para el caso de multas, no es necesario el pedido de suspensión si la demanda de impugnación del acto administrativo de contenido tributario se ha iniciado dentro del plazo de caducidad.

96 Ello conforme a los artículos 150 y 151 del Código Fiscal t.o.2017.