

# El instituto de repetición de tributos en la Ciudad de Buenos Aires

## Su interpretación y sistematización jurisprudencial

Por Juan J. Albornoz

*La interpretación no constituye un acto de conocimiento, sino de mera voluntad; del mismo modo que el constituyente permite al legislador emanar normas, este último permite al Juez llenar con un acto de voluntad el esquema que le entrega.*

Andrea Amatucci<sup>1</sup>

**Abstract:** La finalidad de las presentes líneas es analizar las cuestiones atinentes a la habilitación de la instancia judicial en materia de repetición de tributos en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, toda vez que la normativa ha resultado ambigua en su redacción, obligando al intérprete a reconstruir la intención del legislador al momento de delinear el instituto. Analizaremos pues la evolución legislativa y jurisprudencial del fuero Contencioso Administrativo y Tributario, con el objeto de aclarar a través de la sistematización de la jurisprudencia local, en qué casos resulta necesario transitar la vía administrativa previa ante la Dirección General de Rentas, para poder reclamar con posterioridad -en caso de ser necesario- la devolución de lo oblado ante el Poder Judicial.

Asimismo, veremos que la necesidad de interponer el reclamo administrativo no importa la obligación de agotar las vías recursivas previstas por el ordenamiento.

Finalmente, a modo de recomendación, trataremos de poner de manifiesto la necesidad de que los precedentes establezcan un adecuado equilibrio entre el interés público y el interés particular del sujeto que entabla la acción de repetición.

---

<sup>1</sup> AMATUCCI Andrea, "La Interpretación de la Ley Tributaria", traducido por Francisco Cañal en "Tratado de Derecho Tributario", dirigido por Andrea Amatucci, Tomo Primero "El Derecho Tributario y sus fines", Temis, Bogotá, 2001. Capítulo XV, Pág. 567.

## I.- Introducción:

Entre los diversos problemas vinculados a la interpretación y significación de las normas, en este trabajo habremos de referirnos brevemente a la *falta de profundidad intencional*<sup>2</sup> del Código Fiscal al regular, en sus sucesivas redacciones, el reclamo de repetición de tributos.

El instituto receptado en el art. 51 del Código Fiscal del año 2000, contenía una primera ambigüedad en cuanto utilizaba el verbo *podrá* para referirse al agotamiento previo de la vía administrativa por medio del reclamo, para habilitar la instancia judicial en las demandas de repetición de tributos.

Posteriormente, a partir de la redacción adoptada en el texto ordenado del año 2003, si bien quedó plasmada la obligatoriedad del reclamo en todos los casos, surgieron nuevos interrogantes en cuanto al alcance del término *deberán*, que vino a sustituir aquél.

En efecto, si bien la reforma intentó echar luz sobre el instituto, la exigencia que predica la norma para todos los supuestos sin distinción alguna, también produjo inseguridad jurídica en el contribuyente, puesto que, como señala Schafrik<sup>3</sup>, la nueva redacción no distingue entre pago espontáneo o pago a requerimiento, entre los casos en que existe ritualismo inútil o no, si se produce un silencio ante la presentación del reclamo, si se ha determinado de oficio la obligación tributaria, o si se inicia la acción luego de pagar lo intimado vía ejecución fiscal, entre otros supuestos.

La falta de exactitud de intención de la norma, explica Alf Ross<sup>4</sup> *“no es necesariamente un defecto del autor, probablemente un cierto grado de inexactitud es siempre inevitable, puesto que es posible imaginar en todos los casos determinaciones cada vez mas sutiles. El propósito práctico de una expresión determina el grado de exactitud de intención apropiado.”*

---

<sup>2</sup> Terminología acuñada por Arne NAESS, en *“Interpretation and Preciseness”*, I, 1947, Pág. 47, citado por Alf ROSS en *“Sobre el derecho y la justicia”*, Tercera Edición, Eudeba, Buenos Aires, 2005. Pág. 143 y ss.

<sup>3</sup> SCHAFFRIK Fabiana Haydee, *“El Proceso de Habilitación de Instancia en materia tributaria en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”*, *Revista de Derecho Administrativo, Lexis Nexos, 2005, pág. 671 y ss.*

<sup>4</sup> ROSS Alf, *“Sobre el derecho y la justicia”*, Tercera Edición, Eudeba, Buenos Aires, 2005. Pág. 143 y ss.

A veces ocurre que el legislador en las normas que emite no se plantea la diversidad de posibilidades que admite su aplicación<sup>5</sup> y, es allí donde la labor judicial consistirá en determinar cual es el grado de exactitud de intención apropiado.

La tarea no es sencilla, por el contrario la decisión a que se arribe estará determinada por el efecto combinado de la interpretación cognoscitiva de la ley y de la actitud valorativa de la conciencia jurídica, ya que, como señalara el propio Ross, *“la inevitable vaguedad de las palabras y la inevitable limitación de la profundidad intencional hacen que, a menudo, sea imposible establecer si el caso está comprendido o no por el significado de la ley. El caso no es obvio. Es razonablemente posible definir el significado de las palabras de tal manera que los hechos resulten comprendidos por la ley. Pero también es posible, en forma igualmente razonable, definir el significado de las palabras de tal manera que el caso quede fuera del campo de referencia de aquella”*<sup>6</sup>.

A lo largo del presente trabajo, analizaremos como la jurisprudencia del fuero Contencioso Administrativo y Tributario ha ido perfilando desde sus albores, los casos que habrán de resultar comprendidos por la exigencia de la interposición del reclamo previo en sede administrativa y, los casos que, por diversas valoraciones jurídicas, han quedado excluidos del campo de referencia del artículo 61 del Código Fiscal (t.o. 2007).

Se trata pues de una jurisprudencia rica y variada, cuya interpretación constructiva no se reduce a buscar una mayor precisión de la norma, sino que enmienda los resultados a que llegaría una interpretación de la ley que simplemente averiguase lo que esta significa<sup>7</sup>.

Es que, como pusiera de resalto Linares<sup>8</sup> *“el intérprete –jurista u órgano estatal- no puede ser indiferente a las consecuencias sociales de su pronunciamiento y, por tanto, debe elegir la mejor posibilidad que la ley aplicada permita.”*

Veamos pues cual es el sentido y alcance que la interpretación judicial ha dado al instituto y qué valoraciones subyacen en tales decisiones.

---

<sup>5</sup> KRAUSE MURGUIONDO, “La Interpretación de la Ley y el Derecho Tributario”, La Ley, Buenos Aires, 2000. Pág. 29

<sup>6</sup> Conf. ROSS Alf, op. cit. Pág. 173

<sup>7</sup> Conf. ROSS Alf, op cit. Pág. 175

<sup>8</sup> LINARES Juan Francisco, “Fundamentos de Derecho Administrativo”, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1975, pág. 108. Cita a pie de página N°4.

## II.- El carácter no potestativo del reclamo administrativo previo

El trámite de repetición de tributos se encuentra actualmente normado en el artículo 61 del Código Fiscal (t.o. 2007).<sup>9</sup>

Conforme adelantáramos en los párrafos precedentes, la redacción de la norma no siempre fue igual.

Actualmente establece que los contribuyentes y responsables *deben* interponer ante la Dirección General, reclamo de repetición o compensación, cuando consideren que el pago que pretenden repetir o compensar ha sido realizado de manera indebida o sin causa.

Pero esa redacción fue introducida recién en el Código Fiscal del año 2003.

Anteriormente, la norma disponía que para los casos en que se pretendiera repetir o compensar pagos indebidos o sin causa los contribuyentes y responsables *podrían* interponer ante la Dirección General el reclamo correspondiente.

Esa redacción causó diversas discusiones con relación a la obligatoriedad de la interposición del reclamo administrativo previo para que la instancia judicial posterior se encontrara habilitada.

Los contribuyentes entendieron que el verbo poder inserto en el texto significaba una autorización potestativa otorgada por el legislador a favor del peticionario, es decir, una opción discrecional a su favor para reclamar la repetición o compensación en sede administrativa o judicial según lo consideraran conveniente.

La cuestión fue primeramente abordada en la causa **“Droguería del Sud S.A. c/ GCBA s/ repetición”** en la que el Sr. Juez de Primera Instancia declaró inadmisibile la demanda, toda vez que no se encontraba

---

<sup>9</sup> El Art. 61 del Código Fiscal dispone: *“Los contribuyentes y responsables deberán interponer ante la Dirección General reclamo de repetición o compensación de los tributos, cuando consideren que el pago ha sido indebido y sin causa. No hará lugar a la repetición o compensación solicitada, sin la previa verificación de inexistencia de deuda con respecto al tributo de que se trata. En caso de detectarse deuda se procede en primer lugar a su compensación con el crédito reclamado, reintegrando o intimando el pago de las diferencias resultantes. Los importes y excedentes que correspondan a las contribuciones de Alumbrado, Barrido y Limpieza, Territorial y de Pavimentos y Aceras, a las Patentes sobre Vehículos en General y a las Embarcaciones Deportivas o de Recreación, al adicional fijado por la ley Nacional N° 23.514, y a la Contribución por Publicidad, pueden compensarse entre los gravámenes cuando se acredite que la obligación tributaria en mora corresponde al mismo contribuyente, quien debe acreditar tal condición al formular el pedido de compensación.”*

habilitada la instancia judicial por no haber interpuesto el contribuyente el pertinente reclamo en sede administrativa. Para así decidir, el magistrado entendió que *“lo facultativo para el reclamante reside en solicitar el reintegro de lo pagado indebidamente mas no en efectuar el reclamo pertinente ante dicho órgano.”*

Si bien el contribuyente recurrió a la alzada, agraviándose de que el Juez *a quo* había condicionado la acción judicial a una exigencia que no estaba prevista de manera clara en el art. 51 del Código Fiscal vigente, la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo CAyT confirmó el pronunciamiento<sup>10</sup> en sentencia del 20 de marzo de 2001, consolidando así una jurisprudencia que habría de repetirse una y otra vez hasta obtenerse la modificación de la redacción original del artículo.

Para así decidir, la Cámara sostuvo que la aceptación de la postura asumida por la actora privaría de sentido y lógica a la norma *“al contemplar al reclamo como una simple opción y abriendo la posibilidad de accionar judicialmente sin la previa verificación de inexistencia de deuda respecto del tributo que exige el segundo párrafo de la norma.”*

En ese sentido, argumentó que su interpretación se veía corroborada por la redacción del artículo 91 de la LPACBA que, siguiendo la misma técnica legislativa, también utiliza el verbo *podrán* para referirse a la impugnación de actos administrativos de carácter individual y; con lo dispuesto por el artículo 3° del Código Contencioso Administrativo y Tributario (ley 189) en cuanto exige el agotamiento de la instancia administrativa en esos supuestos.

La Sala II de la Cámara CAyT, casi en simultáneo se pronunció en el mismo sentido en las causas *“Yaryura<sup>11</sup>”* y *“Macho<sup>12</sup>”*, sosteniendo que *“el reclamo administrativo previo es un requisito para acceder a la tutela judicial de los derechos e intereses legítimos de los particulares frente a la autoridad pública, cuando lo que se pretende de ella es un concreto obrar consistente en un dar, un hacer, o un no hacer. Debe entonces procurarse que se cumpla el fin para el que fue establecido, posibilitando la conciliación anterior a un pleito y*

---

<sup>10</sup> Con votos de la Dra. Weinberg de Roca y el Dr. Balbín.

<sup>11</sup> *“Yaryura Tobías Felipe Nicolás c/ GCBA s/ Repetición (art. 457 CCAyT)”* Exp. N° 140, sentencia del 14 de marzo de 2001.

<sup>12</sup> *“Macho, Laura Silvana y otros c/GCBA s/ Repetición”*, sentencia del 14 de marzo de 2001.

*la revisión de la legitimidad y conveniencia de una conducta administrativa y su ajuste a derecho.”*

Sin embargo, en el primer caso se resolvió en sentido inverso teniendo por habilitada la instancia judicial, ya que tratándose de un revalúo inmobiliario, la sala entendió que el cumplimiento del reclamo administrativo previo quedaba dispensado por el art. 5° del Código procesal local<sup>13</sup>, que dispone que no es necesario agotar la instancia administrativa cuando mediare una clara conducta de la autoridad administrativa que haga presumir la ineficacia cierta de acudir a dicha instancia.

A partir de dicho pronunciamiento y, superada la discusión en torno al carácter potestativo del reclamo previo por la doctrina que emana de los precedentes citados y la posterior reforma normativa, la jurisprudencia local -acogiendo en buena medida la doctrina judicial ya elaborada en el ámbito nacional- comenzó a perfilar casuísticamente las aristas del instituto de repetición, delineando los supuestos en que no es necesaria su interposición ya sea por encontrarse configurado un supuesto de ritualismo inútil, o bien porque el pago ha sido efectuado a requerimiento.

Asimismo, como veremos en los acápites siguientes, la jurisprudencia ha tenido oportunidad de señalar que aún para los casos en que el reclamo administrativo previo resulte de imperioso cumplimiento, ello no implica la necesidad de transitar las vías recursivas administrativas hasta su agotamiento.

### **III.- Casos en que la conducta de la autoridad administrativa hace presumir la ineficacia de interponer el reclamo previo. Ritualismo Inútil.**

Ya hemos visto que el requisito previsto en el art. 61 del Código Fiscal debe ser articulado armónicamente con lo dispuesto por el art. 5° del Código Contencioso en cuanto recepta normativamente la elaborada doctrina sobre *ritualismo inútil*.

---

<sup>13</sup> Art. 5° del CCAyT: “No es necesario agotar la instancia administrativa cuando mediare una clara conducta de la autoridad administrativa que haga presumir la ineficacia cierta de acudir a dicha instancia.”

Esta situación se da -según la redacción de la norma- “*en los casos en que mediare una clara conducta de la autoridad administrativa que haga presumir la ineficacia cierta de acudir a la vía administrativa.*”

Nuevamente la inexactitud de intención del legislador dificulta la tarea judicial de aplicación de la norma. ¿Cuáles son esos casos? ¿Qué debe entenderse por *clara conducta* de la administración?

Veremos pues que hasta el momento los precedentes de ambas Salas de la Cámara han abordado una diversidad de posibilidades que si bien no agotan el universo de casos que se pueden plantear al intérprete, tienen un alto valor orientativo tanto para el contribuyente como para los tribunales inferiores.

Ello así, entre otros supuestos se ha sostenido que no es necesario interponer el reclamo administrativo previo cuando: a) se intente repetir lo abonado en concepto de ABL derivado de un revalúo inmobiliario; b) cuando exista una resolución general o particular de la Dirección General de Rentas contraria al criterio del contribuyente; c) cuando ha mediado determinación de oficio respecto a períodos fiscales anteriores y el contribuyente ya ha transitado infructuosamente dicha vía respecto de aquellos períodos.

En la causa “***National Game S.A. c. GCBA s. Repetición***<sup>14</sup>”, la actora persiguió la repetición de las sumas abonadas espontáneamente en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos luego de haber tomado conocimiento de que en dos determinaciones de oficio seguidas contra empresas que desarrollaban su misma actividad, la DGR había sostenido como criterio que éstas debían tributar el impuesto a los ingresos brutos bajo la alícuota del 4,5% y no a la alícuota general que hasta el momento habían aplicado los contribuyentes.

La Sala I de la Cámara de Apelaciones sostuvo en ese supuesto, que el reclamo administrativo previo sería un ritualismo inútil toda vez que “*...con posterioridad al ingreso del tributo cuya repetición se reclama, la accionada dictó la Resolución General N° 6379 (BOCABA N° 1549 del 18 de octubre de 2002), en donde estableció que la alícuota que Lotería Nacional*

---

<sup>14</sup> Sentencia del 31 de octubre de 2006

*debe aplicar como agente de retención del impuesto a los ingresos brutos por la actividad comercial de los bingos “es la del 4,5% o la que reemplace en futuros ejercicios fiscales” (artículo 2º).*

No obstante, que en el caso la DGR no había practicado determinación de oficio o intimación administrativa alguna respecto de la actora -por lo cual en principio por tratarse de un pago espontáneo esta debía articular el reclamo administrativo de repetición-, se entendió que la situación encuadraba en el supuesto de excepción normado en el artículo 5º del Código Contencioso Administrativo y Tributario. La Administración ya había fijado un criterio general al dictar la Resolución N° 6379 y era poco probable que modificara dicho criterio respecto del contribuyente.

En igual sentido se pronunció más recientemente la Sala II al resolver la causa **“Unión Transitoria de Agentes S.A.<sup>15</sup>”**, en la cual expresó que *“la disposición del artículo 62 del Código Fiscal (t.o. 2004) no puede aplicarse escindida de lo dispuesto en el artículo 5º del Código Contencioso Administrativo y Tributario”,* y que *“teniendo en cuenta las constancias de autos y principalmente la resolución 6379/2002, es posible presumir que el tránsito de una vía administrativa previa resultaría inútil. Nótese que con el dictado de la resolución 6379/2002 la Dirección General de Rentas fijó su posición en la materia.”*

Finalmente, en la causa **“Nextel Communications Argentina S.A.<sup>16</sup>”** el Sr. Juez de Primera Instancia a cargo del Juzgado N° 10, sostuvo que cuando ha mediado determinación de oficio respecto a períodos fiscales anteriores y el contribuyente ya ha transitado infructuosamente dicha vía respecto de aquellos períodos, resultaría un ritualismo inútil exigir al contribuyente que transite nuevamente la vía administrativa respecto a los períodos que no fueron objeto de ajuste, pero que siguiendo el criterio del acto determinativo, también fueron abonados bajo protesto<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Sentencia del 5 de febrero de 2007

<sup>16</sup> Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo y Tributario N° 10, sentencia del 15 de diciembre de 2006.

<sup>17</sup> Sobre el particular señaló *“No cabe duda de que el reclamo administrativo previo a la demanda (en el caso de repetición) se establece para permitir que el Fisco considere y, eventualmente, pueda resolver de modo favorable la pretensión del contribuyente, sin necesidad de iniciar una demanda judicial. En la especie, la actora ya transitó por la instancia administrativa mediante la interposición de todos los recursos contra la resolución que determinó la deuda exigida. Resultado de ello fue la decisión de la Administración adversa a sus planteos. Esa etapa quedó definitivamente cerrada con la notificación del rechazo del recurso jerárquico, donde expresamente se le hace saber al contribuyente que se encuentra*



En igual sentido, la doctrina judicial en el ámbito nacional ha hecho excepción a la necesidad de interponer reclamación administrativa previa en los casos en que la inconstitucionalidad de las normas aplicables constituye el único fundamento de la repetición, a fin de no incurrir en un ritualismo inútil, ante la inadmisibilidad del ejercicio del control negativo de constitucionalidad por parte de la Administración<sup>18</sup>.

#### **IV.- Pago espontáneo vs. pago a requerimiento**

El art. 81 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario vigente en el ámbito nacional, establece dos vías procesales diferentes según el pago se haya realizado espontáneamente o bien a requerimiento.

Desde antiguo, la jurisprudencia y doctrina se han ocupado de delimitar cuando ha de entenderse que un pago ha sido realizado a requerimiento, para definir por exclusión el pago espontáneo.

Según expresa Cacciolato<sup>19</sup> *“la doctrina clásica y tradicional ha considerado que el pago a requerimiento es el que se realiza en virtud de una determinación de oficio, en tanto que la Corte Suprema de Justicia ha definido a los pagos espontáneos como “aquellos que realice voluntariamente el contribuyente, sin que medie una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora”<sup>20</sup>”*. Asimismo, la autora pone de resalto que para Jarach *“el pago a requerimiento sería también la liquidación preparada por funcionarios de la administración y conformada por el contribuyente.”*

---

*agotada la vía administrativa. Frente a ello, resulta claro que, si el pago de la deuda en cuestión se realizó con posterioridad y como consecuencia del rechazo del citado recurso, que, insisto, puso fin a la instancia administrativa, el reclamo por repetición de las sumas abonadas ante la Administración se convierte en un ritualismo inútil. En efecto, obligar a la actora a transitar nuevamente la vía administrativa ya agotada una vez, ahora bajo la forma de “reclamo de repetición”, importaría algo así como atribuir una suerte de efecto mágico a las palabras, esto es, creer que, si las cosas se llaman de otra manera, se convierten por ello en diferentes. También importaría dejar de lado la garantía constitucional de acceso a la justicia, en favor de ritos que en el caso son manifiestamente inconducentes.”*

<sup>18</sup> Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 28/07/1987 “Maciel, Martha S.”, ED 128-237; Íd. Sala I, 27/08/1987, “Finocchio, Dora E. v. DGI”, ED 31/05/1988, fallo N° 40775; íd. Sala IV, 22/09/1992, “Volper, Ana María v. Estado Nacional”, DOT XIII-152; íd. 14/10/1988, “Rabinovich, Jorge Alejandro” y “Friedrichs, Jorge Walter”, DOT XIII-152; íd. Sala II, 2/09/1993, “Goldemberg, Gerardo E v. Estado Nacional –DGI”, PET 15/11/1993, citados por SPISSO Rodolfo en “Acciones y recursos en materia tributaria” Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005. Pág. 208. Nota a pie N°44.

<sup>19</sup> CACCIOLATO Mirta, “Reclamo y demanda de repetición”, en “El procedimiento tributario” coordinado por Altamirano Alejandro, Abaco, Buenos Aires, 2003. Pág. 400 y ss.

<sup>20</sup> Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 11/02/1992, “Lisport SRL s. Apelación (por retardo)”

En ese mismo sentido, manifiesta Giuliani Fonrouge<sup>21</sup> que “es doctrina de la Corte Suprema<sup>22</sup> que si la reclamación versare sobre lo pagado en juicio ejecutivo o de apremio es innecesario el reclamo administrativo previo.”

Si bien tal distinción no surge de la letra del artículo 61 del Código Fiscal que estamos analizando, la Cámara del fuero CAyT imbuida de la necesidad de garantizar el acceso a la justicia y la tutela judicial efectiva y, teniendo en cuenta el principio *pro actione* ha sostenido la innecesariedad de reclamo administrativo ante el pago del tributo liquidado por la administración, introduciendo así, por vía pretoriana en el ámbito local el tradicional distingo entre pago espontáneo y pago a requerimiento<sup>23, 24</sup>.

Sobre el particular, ha dicho Spisso<sup>25</sup> que la distinción –aunque ausente en el texto del artículo 61 del Código Fiscal- se impone por una “razonable y discreta interpretación de la norma que tenga en consideración los propósitos por ella perseguidos, que no es otra que la administración haya emitido opinión con anterioridad a la acción judicial (...)”, por lo tanto “exigir el reclamo previo en todos los casos, además de un inútil dispendio de la actividad administrativa se exhibe como manifiestamente ineficaz en orden a la resolución de las controversias tributarias afianzando el principio de celeridad procesal compatible con la prestación de un adecuado servicio de justicia.”

Entre otros supuestos, la jurisprudencia local ha entendido que no resulta pago espontáneo: a) el oblado en virtud de un revalúo inmobiliario

---

<sup>21</sup> GIULIANI FONROUGE, “Derecho Financiero”, Tomo II, actualizado por Navarrine Susana y Asorey Rubén, La Ley, Buenos Aires, 9na edición, 2004. Pág. 730. C. Fed. La Plata, Sala I, 20/02/1962, “Jockey Club de la Provincia de Buenos Aires c. DGI”, La Ley, 109-298, y JA 1962-II-558; C. Fed. Sala Contencioso Administrativo, 6/09/1965, “National Carbón c. Gobierno Nacional”, La Ley 121-197, y ED 15-83.

De adoptarse este criterio en el ámbito de la Ciudad no debiera olvidarse lo prescripto por el artículo 457 del CCAyT que dispone que en los casos de sentencias dictadas en los juicios de ejecución fiscal por cobro de tributos, la acción de repetición sólo puede deducirse una vez satisfecho el tributo adeudado, accesorios y costas.

<sup>22</sup> Ver BIELSA Rafael “Compendio de derecho público, constitucional, administrativo y fiscal”, Desalma, Buenos Aires, 1960. Pág. 167

<sup>23</sup> SPISSO Rodolfo, “La reclamación administrativa previa y el agotamiento de la instancia administrativa previa en materia de repetición de impuestos de la Ciudad de Buenos Aires”, ED Suplemento Tributario, 27/10/2006. Pág. 5 y 6. Nota al Fallo “Del Valle S.A.C.I. c. GCBA s. repetición”, sentencia del 5/08/2005.

<sup>24</sup> Ver También CORTI, Horacio “El nuevo Contencioso Tributario en la Ciudad de Buenos Aires: las vías recursivas” en “El procedimiento tributario” coordinado por Altamirano Alejandro, Ábaco, Buenos Aires, 2003. Pág. 642 y ss. Quien concluye que “muy probablemente...ante los pagos por requerimiento no resulte necesario efectuar el reclamo administrativo; sí, por supuesto, ante los pagos espontáneos, donde no hay razón alguna para no transitar la vía administrativa (aun cuando también en esta situación pudiera imaginarse algún caso donde sea aplicable el art. 5º, CCAyT)”.

<sup>25</sup> SPISSO Rodolfo, op. cit. Nota a pie 22.

practicado por la administración<sup>26</sup>; b) el efectuado en concepto de ABL en oportunidad de la venta de un inmueble con posterioridad al requerimiento de la DGR en un juicio ejecutivo que culminó anticipadamente con una declaración de caducidad de instancia<sup>27</sup>; c) el realizado en virtud de una determinación de oficio que arrojó materia imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos<sup>28</sup>; d) el oblado 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 períodos<sup>29</sup> 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<sup>30</sup>.

## V.- Innecesariedad de agotar la vía administrativa

Por su parte, la Sala II de la Cámara de Apelaciones del fuero ha sostenido que en el caso de repetición de impuestos el CCAyT exige la interposición del reclamo administrativo previo a la demanda judicial pero, denegado el reclamo, la vía judicial se encuentra expedita y sujeta a los plazos de prescripción, sin que sea necesario agotar la instancia administrativa.

En efecto, en la causa “**Convance Argentina S.A.**”<sup>31</sup>, el tribunal sostuvo que *“en los supuestos en que el acogimiento de la pretensión no dependa o se vincule con la impugnación de acto administrativo alguno, el CCAyT no exige, en términos generales, interponer un reclamo previo a la demanda judicial. De acuerdo con lo normado en el CCAyT, el agotamiento de la vía administrativa se encuentra previsto únicamente para los supuestos en*

---

<sup>26</sup> Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala I, en autos “*Del Valle S.A.C.I. c. GCBA s. repetición*” y “*Cotta de Barletta, Ercilla Emilia c. GCBA s. repetición*” sentencias del 5/08/2005.

<sup>27</sup> Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala I, en autos “*Vasen, Hugo Fernando c. GCBA s. Repetición*”, sentencia del 31/10/2006.

<sup>28</sup> Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala I, en autos “*Bingo Lavalle c. GCBA s. repetición*”, sentencia del 31/10/2006.

<sup>29</sup> Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo y Tributario N° 10, “*Nextel Communications Argentina S.A. c. GCBA s. Impugnación de acto administrativo*” sentencia del 15 de diciembre de 2006.

<sup>30</sup> Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala I, en autos “*Simagui S.A c. GCBA s. repetición*”, sentencia del 17/05/2007.

<sup>31</sup> Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Sala II, en autos “*Covance Argentina S.A. c. GCBA s. Repetición (art. 457 CCAyT)*” sentencia del 05/12/2006.

*que la acción tenga por objeto la impugnación de un acto administrativo, ya sea de alcance particular o general (arts. 3, 4 y 274, CCAyT). A su vez, el plazo de caducidad de 90 días sólo resulta de aplicación en aquellos supuestos en que dicho cuerpo legal exige el previo agotamiento de la instancia administrativa”, y que “en los casos en que el recurso no es obligatorio para el administrado, efectuado un reclamo en sede administrativa, aun en el supuesto de resolución desfavorable, no hay norma que obligue a su impugnación en esa sede. Ante el reclamo, la Administración revisa la procedencia de la pretensión. Su denegatoria no hace nacer la exigencia de replantear el tema en su sede por vía de recurso, ni sujeta la acción a los plazos de caducidad.”*

En virtud de esta doctrina jurisprudencial, puede concluirse que el Código Fiscal no exige que la denegatoria del reclamo sea sucedida de una vía impugnatoria, y la procedencia temporal de la acción, una vez rechazado el reclamo de repetición, solo está sujeta a los plazos de prescripción.

A la luz de este principio, se ha resuelto también en la ya citada causa “**Vasen**” que en los casos en que el pago ha sido a requerimiento –los cuales estarían de por sí excluidos de la necesidad de interponer el reclamo-, si el contribuyente opta no obstante por interponerlo –ya sea voluntariamente o por error-, ello no puede tener por consecuencia que tal curso de acción origine el deber de cumplir con una exigencia procedimental de agotamiento de la vía que no viene impuesta por norma alguna.

Por el contrario, toda vez que, como se dijo, se trata de un procedimiento voluntario, éste puede ser libremente desistido por el interesado en cualquier momento y optar, en consecuencia, por interponer la correspondiente acción judicial.

## **VI.- Necesidad de tutela del interés público**

Hasta el momento, hemos visto que la jurisprudencia ha avanzado hacia una interpretación del art. 61 del Código Fiscal que garantice la tutela judicial de los derechos e intereses de los particulares frente a la autoridad pública, pero es necesario también que el poder judicial sopesa las nuevas interpretaciones con un adecuado mecanismo de tutela del interés público.

Tratándose de la repetición de tributos, principal recurso que hace al sostenimiento del Estado, el propio artículo 61 del Código Fiscal impuso la necesidad de transitar el reclamo administrativo previo a fin de constatar que el contribuyente que intenta repetir un pago en exceso o incausado no adeude gravámenes por igual u otro concepto.

En efecto, el segundo párrafo del artículo dispone que la administración *“No hará lugar a la repetición o compensación solicitada, sin la previa verificación de inexistencia de deuda con respecto al tributo de que se trata. En caso de detectarse deuda se procede en primer lugar a su compensación con el crédito reclamado, reintegrando o intimando el pago de las diferencias resultantes.”*

Ahora bien, en los casos en que por vía jurisprudencial se ha establecido que el contribuyente no se encuentra obligado a transitar la vía reclamatoria en sede administrativa, los propios jueces de la causa no podrían obviar el cumplimiento de dicho imperativo legal, debiendo a nuestro juicio arbitrar las medidas necesarias para que la administración informe durante la tramitación de la causa si el contribuyente registra o no deudas en la entidad.

En otras palabras, haya o no reclamo previo, la repetición del tributo debería encontrarse supeditada al estricto cumplimiento de lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 61 del Código Fiscal.

## **VII.- Conclusiones**

Holmes<sup>32</sup> ha dicho, refiriéndose a la labor interpretativa de los jueces que *“los jueces deben legislar y tienen que legislar, pero lo hacen sólo intersticialmente; de movimientos en grande ellos están limitados a movimientos moleculares”*.

Con ello, el célebre ministro de la Corte Norteamericana reconoce que la interpretación plasmada por los órganos jurisdiccionales es la que determina el sentido que finalmente prevalecerá en el conocimiento y alcance

---

<sup>32</sup> Citado por LINARES Francisco, *“Fundamentos de Derecho Administrativo”*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1975, pág. 109., con cita de CARDOZO Benjamín *“La Naturaleza de la función judicial”*, Acayú, Buenos Aires, 1954.

de las normas, aunque limitado en nuestro ordenamiento por la falta de alcance general de los precedentes.

Hemos querido demostrar a lo largo de este trabajo, como la jurisprudencia local referida al instituto de repetición de tributos ha debido abandonar el viejo anhelo de la aplicación mecánica de la ley general al caso concreto, para imbuirse de cuestiones valorativas y efectuar una interpretación integradora del ordenamiento jurídico.

El juez no es un mero aplicador de normas ya que todo acto de aplicación es al mismo tiempo un acto de creación normativa.

Sin embargo, subsiste en nuestro modelo de ordenamiento una concepción rousseauoniana del estado en la que la ley es la manifestación primaria de la soberanía y la expresión centralizada del poder político.

Es por ello que, sería conveniente que el legislador porteño recepte en el código fiscal los criterios que ha diseñado la jurisprudencia para lograr una aplicación armónica y uniforme del instituto bajo examen.

Sólo así podremos alcanzar la tan ansiada seguridad jurídica que debe imperar también en el campo del Derecho Tributario local.