

La protesta y la repetición de tributos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

ANA ELISA PASQUALINI – PATRICIO ESTEBAN URRESTI

1. Introducción

El presente trabajo tiene por objeto efectuar algunas breves consideraciones acerca de la “protesta” como requisito para la repetición de los tributos.

En ese orden de ideas, se examinará la jurisprudencia del fuero Contencioso Administrativo y Tributario porteño a efectos de determinar si, en la actualidad, es necesaria la protesta para repetir tributos en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

2. Antecedentes de la protesta

2.1. La creación pretoriana

La protesta como requisito para la repetición de tributos, no surge originariamente de previsión legal alguna, sino que, por el contrario, fue elaborada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En efecto, al poco tiempo de su instalación, dicho tribunal dictó sentencia en los autos “Don Domingo Mendoza y hermano, contra la Provincia de San Luis, sobre derechos de exportación”¹.

Luego de declarar la inconstitucionalidad de la ley provincial que creaba el tributo cuestionado, la Corte se abocó al tratamiento de la cuestión vinculada con la devolución de lo pagado en virtud de dicha norma. En esa oportunidad, sentó como doctrina que: a) la reclamación que se hace para la devolución de derechos pagados con arreglo a una ley inconstitucional es una verdadera “*conditio indebiti, o conditio sine causa*”; b) esta acción no puede tener lugar, cuando la reclamación es destituida de equidad, cuando la imposición de derechos ha sido hecha de buena fe y para invertir su producto en gastos de servicio y seguridad pública, cuando el pago se hizo sin oposición y cuando

¹ Fallos 3:131, sentencia del 5 de diciembre de 1865. La Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina se instaló el 15 de enero de 1863 y en septiembre del año siguiente comenzó a editar la colección de “Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, que sigue publicándose actualmente.

existe la obligación natural en los habitantes de un país de contribuir a los gastos de la administración pública; c) pero –agregó– sí debe admitirse dicha acción para la devolución de los mismos derechos que se hubiesen percibido después de entablada una demanda en forma.

Con posterioridad a este precedente, la doctrina del tribunal cimero se fue afianzando en torno a la exigencia del requisito de la protesta².

2.2. Finalidad y requisitos de la protesta

En el precedente “Don Domingo Mendoza”, antes citado, no se expresan con mucha precisión cuáles son los fundamentos de la protesta, así como tampoco se explicita la finalidad que con dicha exigencia se persigue.

Sin embargo, en el año 1938, la Corte expuso un argumento concreto al sostener que la finalidad de la protesta es *“poner en cocimiento de los gobiernos la disconformidad de los contribuyentes con el gravamen que se cobra, para evitar la inversión de esa renta o para darles la oportunidad de arbitrar los recursos tendientes a obviar los inconvenientes que traería aparejada una posible repetición”*³.

En cuanto a los requisitos exigidos por la jurisprudencia de la Corte, se pueden mencionar, en apretada síntesis, los siguientes⁴: a) que sea notificada al gobierno para que adopte las medidas que estime más convenientes; b) que sea categórica y fundada, o sea, que indique cuáles son los principios constitucionales o legales que se consideran violados; c) que sea efectuada en tiempo oportuno, en el momento de realizarse el pago o inmediatamente después; y d) que se refiera al pago que se observa y no a otro, ya que de lo contrario se desvirtuarían los objetivos perseguidos, es decir, advertir al Estado los cuestionamientos que se hacen al pago del impuesto y a la ley que le sirve de sustento.

² Fallos 31:103; 99:355; 128:218; 183:356; 211:643; 278:15, entre muchos otros.

³ Fallos 182:218.

⁴ Ampliar en COLOMBO, Leonardo A., “El requisito de la protesta en la repetición por pago indebido. Crítica de la orientación jurisprudencial adoptada por la Corte Suprema de Justicia Nacional”, *La Ley*, t. 32 (1943), pp. 908 y ss.

2.3. Excepciones jurisprudenciales a la necesidad de la protesta

Sin perjuicio de lo expuesto en los apartados precedentes, cabe señalar que la Corte ha exceptuado la exigencia de la protesta en los siguientes supuestos⁵:

a) Cuando el pago ha sido hecho por error. Resulta claro que no es posible que proteste quien realiza un pago ignorando que existían causas que lo eximían de hacerlo. “Si el pago se hizo por error, es decir, porque el que lo realizó se creía, de buena fe, obligado a efectuarlo, no se concibe cómo iba a protestar por un acto de cuya legalidad se hallaba convencido. Establecer lo contrario sería enervar la disposición legal citada, ya que no puede presumirse que haga reserva quien paga por error de derecho, o sea porque se considera obligado a hacerlo”⁶.

b) Cuando las acciones provienen de sentencias dictadas en juicios ejecutivos o de apremio⁷. Esta solución encuentra su justificativo en que dichos juicios se encuentran sujetos a revisión en un juicio ordinario, de acuerdo con lo que establecen las normas procesales. De esta forma, quien ha sido condenado en un juicio ejecutivo puede intentar repetir lo abonado porque el pago no lo ha hecho voluntariamente, sino obligado por la decisión judicial.

c) Cuando se trata de la repetición de tributos regidos por la ley 11.683. Ello en atención a que la Corte interpretó que la ley 12.151, mediante la cual se modificó la ley 11.683 suprimiendo la frase “bajo protesta”, demuestra que el legislador quiso suprimir dicho requisito.

2.4. La protesta en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires con anterioridad a la creación del fuero contencioso administrativo y tributario local

Antes de la conformación de los tribunales porteños, las acciones de repetición de los tributos de la Ciudad de Buenos Aires tramitaban ante la justicia nacional en lo civil.

⁵ Ampliar en COLOMBO, Leonardo A., *op. cit.*, p. 912.

⁶ Cfr. CSJN, Fallos: 180:313.

⁷ Cabe destacar que el art. 457 del CCAyT establece 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*”.

En tales condiciones, la necesidad de la protesta fue examinada en diversos plenarios de dicho fuero, cuya doctrina, por mandato legal, resultaba de aplicación obligatoria (art. 303 del CPCCN).

Las entonces Cámaras Civiles de la Capital establecieron en dos fallos plenarios —a pesar de la jurisprudencia de la Corte Suprema en sentido contrario— que la protesta no era necesaria para promover la acción de repetición de impuestos indebidamente pagados. Posteriormente, en un tercer plenario, siendo ya Cámara Nacional en lo Civil, decidió aceptar la jurisprudencia de la CSJN en razón de lo dispuesto por la Constitución de 1949. Finalmente, en el último plenario sobre el tema —“Kartopapel”-, la misma Cámara volvió a la postura de sus primeros plenarios⁸.

a) Plenario “*Palacios de Cáceres y otros c. Municipalidad de la Capital*”⁹, del 30/3/1932. Por mayoría de votos se estableció la siguiente doctrina: 1. La protesta como acto conservatorio del derecho de repetir el impuesto debe estar legislada expresamente, ya que no cabe crearla por vía de interpretación; 2. La acción de repetición de un impuesto, en el caso de silencio de la ley que lo ha creado, se rige por el derecho civil; 3. La regla “solve et repete” funciona ampliamente, cuando se trata de la recaudación de impuestos; 4. Los impuestos municipales deben ser abonados oportunamente, no obstante los reclamos, aclaraciones e interpretaciones que se promuevan y sin perjuicio de gestionar la devolución se ello fuera procedente; 5. La regla “solve et repete” consagra el principio de que el pago no importa la renuncia tácita de un reclamo posterior; 6. Si medió error en el pago del impuesto cuya repetición se demanda, la exigencia de la protesta es absurda; siendo la causa ilícita, ella no es necesaria.

b) Plenario “*The River Plate Coal Co. Ltd. c. Municipalidad de la Capital*”¹⁰, del 19/10/1939. Este segundo fallo, por mayoría de votos, mantuvo la doctrina expuesta en el punto anterior.

c) Plenario “*Prego, Domingo c. Municipalidad de la Capital*”¹¹, del 1/8/1953. En este fallo se uniformó la jurisprudencia de la Cámara con la de la CSJN y se

⁸ Con relación a los tres primeros plenarios, seguimos a FREYTES, Roberto Oscar, “La protesta previa y la repetición del impuesto municipal a las actividades lucrativas”, *Derecho Fiscal*, t. XVIII, p.1093 y ss.

⁹ JA, 37-1082.

¹⁰ JA 67-914; La Ley, 16-306; Lexis N° 70009041, en www.lexisnexus.com.ar

declaró la necesidad de protesta previa a los fines de la procedencia de la acción de repetición de contribuciones municipales, con las salvedades establecidas por la Corte.

d) Plenario “*Kartopapel S.A. c. Municipalidad de Buenos Aires*”, del 15/7/1977. En este fallo se resolvió –también por mayoría de votos– que no es necesaria la protesta previa para la repetición de un impuesto pagado indebidamente, por lo que quedó modificado en tal sentido la doctrina plenaria de los autos “Prego, Domingo”, ya citado.

3. La jurisprudencia del fuero Contencioso Administrativo y Tributario local.

3.1. Sentencias de primera instancia

De un examen preliminar de la jurisprudencia de primera instancia parece desprenderse la innecesidad de efectuar la protesta con anterioridad al ejercicio de la acción de repetición de tributos.

Cabe destacar que, del relevamiento efectuado, sólo se han podido ubicar decisiones de tres juzgados, de modo que desconocemos si la exigencia de la protesta fue expresamente examinada por los otros magistrados.

En un caso en el que se solicitaba la repetición de lo pagado en concepto de un revalúo inmobiliario¹² —y aun cuando no se discutía que la actora había efectuado el pago respectivo bajo protesto—, la magistrada interviniente destacó respecto del recaudo de la protesta que “*el Código Fiscal no lo constituye como requisito, razón por la cual considero, en atención a la aplicación del principio pro actione, que resultaría gravoso considerarla un requisito de admisibilidad de la demanda, cuando tal exigencia viene dada por alguna antigua interpretación judicial y doctrina*”. Además, se calificó a este requisito de anacrónico y se observó que el CCAyT “*contiene un capítulo que regula el modo en que se ejecutarán las sentencias que condenan al Estado*

¹¹ La Ley 71-461; Lexis N° 70009038, en www.lexisnexis.com.ar

¹² Juzgado de Primera Instancia en lo CAyT n° 5, a cargo de la Dra. Schafrik, *in re* “Carletti, Isabel Teresa y Carletti Francisco c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAyT)”, expte. n° 681/0 sentencia del 27 de Junio de 2002. Cabe destacar que la doctrina expuesta fue reiterada por el mismo juzgado en los autos “Ferretti, Lucía Gabriela c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAyT)”, expte. n° 1252, sentencia del 10 de octubre de 2003.

local a dar sumas de dinero, razón por la cual no se observa el peligro de la inexigibilidad de la protesta previa para el Estado local”.

En otro caso¹³, en el que también se discutía el cobro retroactivo de un revalúo inmobiliario, se expusieron consideraciones similares. En efecto, se destacó con relación a la protesta esgrimida por la demandada que “el Código Fiscal no la establece como requisito sino que tal exigencia viene dada por alguna antigua interpretación jurisprudencial y doctrinal”, y luego de calificarla como un recaudo anacrónico, se concluyó afirmando que “la protesta previa no constituye un requisito de admisibilidad de la demanda”.

En otro de los fallos que cabe mencionar¹⁴, se perseguía el cobro de pesos y los daños y perjuicios que pudieran corresponder como consecuencia del pago efectuado ante la Dirección General de Rentas en concepto de una deuda por patentes que ya había sido abonada. En lo que aquí interesa, se consideró que el propio GCBA había reconocido la existencia de un saldo a favor del actor que consistía precisamente en las cuotas cuya repetición solicitaba y se agregó que “[e]l argumento de la demandada referido a la improcedencia de la repetición porque el pago que realizara el actor no fue bajo protesta, con cita de antigua jurisprudencia de la Corte Suprema, pasa por alto lo decidido en su oportunidad por al Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil en pleno, con fecha 15 de julio de 1977, en el fallo ‘Kartopapel SACI c/ Municipalidad de la Ciudad de Bs. As.’, en el sentido de que ‘no es necesaria la protesta previa para la repetición de un impuesto pagado indebidamente”.

3.2. Jurisprudencia de la cámara local

Del relevamiento efectuado de la jurisprudencia de la Cámara de Apelaciones no puede afirmarse de manera contundente la innecesariedad de la protesta a los fines de ejercer la acción de repetición.

Por el contrario, parecería que la Sala II entiende que la protesta es un requisito necesario para la procedencia de la repetición, mientras que en la Sala I, no.

¹³ Juzgado de Primera Instancia CAyT n° 12, a cargo de la Dra. Petrella, *in re* “Álvarez García Casimiro c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAyT)”, expte. n° 281/0, sentencia del 25 de octubre de 2002.

¹⁴ Juzgado de Primera Instancia en lo CAyT n° 8, a cargo del Dr. Otheguy, *in re* “Romero, Christian Marcelo c/ GCBA s/ cobro de pesos”, expte. n° 3455/0, sentencia del 5 de marzo de 2003.

En un caso¹⁵ en el que se solicitaba la repetición de los importes abonados como consecuencia de un revalúo inmobiliario, la Sala II, al confirmar la sentencia de primera instancia, rechazó la demanda promovida. Luego de destacar que la actora no había demostrado que el pago cuya repetición solicitada fuera incausado, agregó en lo que aquí interesa que *“[t]ampoco la demandante interpuso protesto alguno en el momento del pago, máxime teniendo en cuenta que tal como lo expresara en la promoción de la acción de repetición, se vio obligado para ello viéndose en la necesidad de vender el inmueble. En este orden de ideas, la CSJN ha establecido como requisito para la repetición la protesta previa o simultánea al pago. Asimismo, ha indicado que dicha protesta debe ser concreta, fundada [...], cuestión que no fue considerada por la demandante. No solo la actora no ha protestado el pago del que pretende la repetición, sino que tampoco presentó la declaración jurada correspondiente a la ampliación efectuada y al cambio de destino dado al inmueble, requisito exigido por el art. 180 de la Ordenanza Fiscal de 1998”*.

Por su parte, la Sala I también tuvo oportunidad de expedirse respecto de la exigencia de la protesta, aunque cabe adelantar que los dos magistrados que intervinieron en dicha decisión¹⁶ expresaron opiniones contrapuestas.

En dicha causa ambos jueces coincidieron en cuanto a que correspondía rechazar la demandada de repetición promovida. Sin embargo, en lo vinculado con el punto en estudio, el Dr. Centanaro indicó que *“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. Nadie puede válidamente ir contra sus propios actos [...] La protesta es un requisito indispensable para fundar la acción de repetición de impuesto y debe ser expresa y concreta. En el caso, no se configura ninguno de los presupuestos de la protesta puesto que la actora efectuó el pago aceptando lisa y llanamente la obligación tributaria en relación a la contribución cuestionada”*.

¹⁵ Sala II, CCAyT, *in re* “Luva Sociedad Anónima, comercial, industrial, agrícola minera, inmobiliaria y financiera c. Ciudad de Buenos Aires”, expte. N° 2523/0, sentencia del 4 de octubre de 2005. La decisión fue suscripta por los Dres. Russo, Centanaro y Daniele.

¹⁶ Sala I, CAyT, “Central Puerto S.A. contra GCBA sobre repetición (art. 457 CCAyT)”, expte. n° 3848, sentencia del 28 septiembre de 2006.

La postura citada contrasta palmariamente con el criterio expuesto por el Dr. Corti quien, en este punto, expresó que “[d]e los términos de la norma contenida en el Código Fiscal se desprenden como requisitos básico de procedencia de la acción el pago de tributo y que éste haya sido indebido o sin causa. No hay, por ende, referencia alguna a la exigencia de protesta. Conviene recordar, al respecto, que el requisito de la protesta es una creación pretoriana [...] que, en la actualidad, ha perdido vigencia. En efecto, la finalidad de la protesta previa, según sostuvo la Corte Suprema, era poner en conocimiento de los gobiernos la disconformidad de los contribuyentes con el gravamen que se les cobra para evitar la inversión de esa renta o para arbitrar los medios para a su vez evitar los inconvenientes financieros que traería aparejada la repetición (Fallos 182:218 y 278:15). En la actualidad, atento a la organización y funcionamiento de la hacienda pública, la protesta ha perdido significación. De hecho, los ordenamientos tributarios modernos han suprimido esta exigencia. Tampoco lo exigía la doctrina plenaria de la Cámara Civil de la Capital Federal, sentada en plenario “Kartopapel S.A” (...), fallo al que remito, en particular al voto del Dr. Alterini, quien con una detallada y clara fundamentación no deja dudas acerca de la innecesariedad de la protesta previa para repetir un impuesto pagado indebidamente”. Para concluir, expresó “nada habilita a los jueces a introducir de por sí recaudos que, sin ninguna razón sustancial o procesal consistente, restrinjan el acceso a la Justicia. Tal el caso, a mi juicio, del protesto”.

4. Conclusiones y nuestra opinión sobre el punto en análisis.

Con anterioridad a la puesta en funcionamiento de los tribunales locales, la doctrina plenaria establecida por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil en la causa “Kartopapel” era inequívoca en cuanto a la innecesariedad de la protesta. En virtud de la obligatoriedad de dicha interpretación y dado que las respectivas acciones tramitaban ante la justicia nacional en lo civil, no existían dudas acerca de que la protesta no constituía un requisito para repetir los tributos de la Ciudad de Buenos Aires.

En la actualidad y sin perjuicio de la clara tendencia que exhiben los fallos de primera instancia, los fallos de la cámara local, ya reseñados, no permiten afirmar la innecesariedad de efectuar la protesta.

A nuestro entender, la falta de protesta no puede constituir un fundamento válido para rechazar una demanda de repetición en la Ciudad de Buenos Aires.

En sustento de nuestra postura destacamos, en primer lugar, que el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no la exige para ejercer la repetición de tributos, ya que de sus términos solo cabe desprender como requisitos básicos la cancelación del tributo y que el pago haya sido indebido o sin causa¹⁷.

En ese sentido, corresponde agregar que la jurisprudencia de la Corte ha establecido que la protesta no es exigible cuando las normas expresas que reglan el procedimiento local para la repetición de tributos no tienen establecido dicho requisito¹⁸.

De esta forma, al tratarse de un recaudo que no se encuentra expresamente previsto en la norma aplicable, consideramos que no resulta viable crear por vía jurisprudencial una exigencia que restrinja o condicione el pleno ejercicio de los derechos constitucionales

Entendemos que no puede fundamentarse la exigencia de la protesta argumentando que, aun dentro de los principios del derecho privado, la reserva de derechos sirve, de conformidad con el art. 918 del Código Civil, para demostrar que no ha existido voluntad tácita de consentir el pago y que éste no constituye un acto voluntario, sino el medio de evitar ser ejecutado por el Fisco. Al respecto, cabe señalar que, tanto en el caso del art. 784 (pago por error), como en el caso de los arts. 792 y 794 (pago sin causa o por causa ilícita), el Código autoriza la repetición del pago sin subordinarlo a ningún requisito de reserva o protesta previa; y del simple pago no puede presumirse

¹⁷ El art. 61 del Código Fiscal (t.o. 2007) 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.*”

¹⁸ Fallos 300:1019; 301:223.

razonablemente una conformidad que signifique la aceptación de la constitucionalidad o legalidad del tributo pagado¹⁹.

Finalmente, tampoco puede perderse de vista que los fundamentos expuestos por la Corte para justificar la protesta —en el sentido de los inconvenientes que podría generar al erario público una repetición—, pudieron tener alguna justificación en las primeras etapas de la organización nacional, pero en la actualidad no hay ningún peligro de que una acción de este tipo pueda resentir la atención de los servicios de interés colectivo²⁰, máxime cuando el propio código contencioso local, a efectos de evitar tales inconvenientes, contiene un capítulo que regula el modo en que se ejecutarán las sentencias que condenan al Estado local a dar sumas de dinero.

En definitiva, consideramos que la exigencia de la protesta no hace más que trabar el libre ejercicio de los derechos del contribuyente, vedándole reclamar la devolución de aquello que se ha cobrado sin título valedero alguno²¹.

5. Recomendaciones

Consideramos que resultaría aconsejable que se estableciera una doctrina uniforme sobre el punto declarando, en virtud de los fundamentos expuestos precedentemente, la innecesariedad de la protesta como requisito para la repetición de los tributos porteños.

Esa solución es la que, a nuestro entender, resulta más adecuada con los orígenes y antecedentes del instituto, las normas fiscales aplicables en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires y el principio *pro actione*.

¹⁹ Cfr. FREYTES, Roberto Oscar, “La protesta previa y la repetición del impuesto municipal a las actividades lucrativas”, *op.cit.*, p.1094.

²⁰ Cfr. GIULIANI FONRIUGE, Carlos M., “Todavía el requisito de la protesta como condición para la repetición de impuestos”, *El Derecho*, 50-307, p. 309

²¹ En ese sentido, se expide COLOMBO, Leonardo A., *op. cit.*, p. 913.