

Repetición De Impuestos Habilitación De Instancia Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos

JURISPRUDENCIA

Repetición de impuestos. Habilitación de instancia. Impuesto sobre

los Ingresos Brutos

Se hace lugar al recurso interpuesto por la entidad bancaria actora y, en consecuencia, se revoca la resolución que tuvo por inhabilitada la vía judicial, mediante la que se reclamó la repetición de lo abonado en un plan de pagos por una deuda por el impuesto sobre los ingresos brutos pues, cuando se trata de pagos a requerimiento, los requisitos básicos de la acción de repetición son el pago del tributo y que el ingreso haya sido indebido y sin causa, por lo cual no corresponde incorporar pretorianamente ninguna otra exigencia adicional para el andamio de la acción.

Buenos Aires, 23 de diciembre de 2015

Vistas: las actuaciones indicadas en el epígrafe; resulta:

1. Bank Boston (en adelante, BB) interpuso un recurso ordinario de apelación (fs. 253/253 vuelta) contra la sentencia de la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario que, por mayoría, al confirmar la sentencia de primera instancia, hizo lugar a la excepción de inhabilitación de instancia formulada por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (fs. 245/248 vuelta).
2. La Cámara comenzó por señalar que “[l]as constancias de la causa y los relatos contestes de las partes demuestran, sin que exista controversia al respecto y en lo que ahora importa, que a partir de la determinación de oficio sobre base cierta que practicó la DGR, el fisco, reclamó a la actora una diferencia en el pago del ISIB de \$ 22.921.804 correspondiente a los períodos fiscales 2002 y 2003 (res. 3065/DGR/2008 fs. 50/63). Al momento de resolver el recurso de reconsideración planteado por Bank Boston, la por entonces DGR, tomó en cuenta las DDJJ rectificatorias así como los pagos efectuados por la accionante e hizo lugar parcialmente a sus planteos para, finalmente, reliquidar el importe en concepto de diferencias reduciéndolo a la suma de \$ 16.828.921 (res. 3660/DGR/2008 fs. 65/70). El recurso jerárquico interpuesto contra esa decisión fue rechazado mediante res. 243/AGIP/2009 (fs. 72/75), notificada a la contribuyente el 24/4/2009 (fs. 3221 del expediente administrativo n° 70077/2008). En relación con ese último importe reclamado, la actora (...) obtuvo la concesión de un plan de facilidades otorgado por resolución 1830-MGHC-09, en función del cual, abonó un anticipo del 35% del total refinanciado y tres de las 120 cuotas pactadas para el saldo (fs. 87...)? (fs. 245/245 vuelta). La Cámara sostuvo que esas constancias?... pon[ían] en evidencia que la contribuyente [había seguido] dos caminos diferentes frente a los reclamos del fisco. Antes de que se resolviera el recurso de reconsideración articulado contra la res. 3065/DGR/2008, rectificó sus DDJJ y pagó \$ 13.921.891,42, bajo reserva de repetir (fs. 3 vuelta). En cambio, respecto del saldo no conformado interpuso recurso jerárquico y luego de ser rechazada esa impugnación logró el acogimiento al plan de facilidades mencionado? (fs. 245 vuelta). A lo que agregó que “[a]quello que se pretende repetir es la diferencia establecida por la res. 3660/DGR/2008 confirmada por la [] res. 243/AGIP/2009 que rechazó el recurso jerárquico y agotó la vía administrativa previa y no, en cambio, el pago formulado antes de que la Administración emitiera, con carácter final, su posición en relación con la obligación tributaria en juego? (fs. 245 vuelta). En ese marco, sostuvo que una interpretación sistémica del Código Fiscal y el CCAT llevaba a concluir que una vez firme el acto que había agotado la vía administrativa el contribuyente no podía acudir a la vía de la repetición. Ello así, porque “[u]na interpretación contraria (...) supondría consagrar un mecanismo para evadir las condiciones de admisibilidad del proceso destinado a impugnar actos administrativos, para admitir la revisión de actos firmes que agotaron la vía cuando el plazo de caducidad de la acción judicial ya está vencido, bajo la invocación de meramente instar la repetición de lo pagado? (fs. 246). El magistrado que votó en disidencia sostuvo que los requisitos “básicos” que prevé el ordenamiento jurídico para que proceda la repetición es que hubiera existido un pago indebido o sin causa. Así, concluyó que “[n]o hay, por ende, referencia alguna a la exigencia de una previa impugnación judicial del acto administrativo que pone fin a un procedimiento determinativo del tributo cuando, como en el caso, la repetición pretende la repetición de sumas abonadas en el contexto de tal determinación? (fs. 248).
3. La Cámara concedió el recurso ordinario de apelación porque la decisión recurrida, por impedir la continuación del proceso, era definitiva y el monto discutido superaba los \$ 700.000 (fs. 257/257 vuelta).
4. El BB, al expresar agravios (fs. 274/291), manifestó que los requisitos para la procedencia de la acción de repetición estaban previstos en los arts. 457 del CCAT y 58 del CF, que el art. 5 del CCAT debía leerse en ese contexto. En ese orden de ideas, señaló que “... ni el Código Fiscal, ni el CCAT (ni ninguna otra norma ya sea de carácter local o federal) condicionan la procedencia de la acción de impugnación, como lo pretende el GCBA. Por el contrario, la propia Cámara del fuero ha señalado en otros precedentes que no existe exigencia de una previa impugnación judicial del acto administrativo que pone fin a un procedimiento determinativo cuando, como en el caso, la repetición pretende la restitución de sumas abonadas en el contexto de tal determinación? (fs. 277/277 vuelta). Asimismo, señaló que la lectura que hicieron los jueces de mérito de los precedentes del Tribunal “La escalera Norte c/ GCBA” y

?Scania Argentina SA? es errada. Explicó que el primero de esos casos no consistía en una acción de repetición sino en un reclamo de daños y perjuicios, que la parte actora sostenía le había generado el obrar ilegítimo de la Administración, cuya procedencia estaba supeditada al cumplimiento de los requisitos del art. 4 del CCAT. De ahí que afirmara que no se observaba la conexión que habría entre lo allí resuelto y lo aquí controvertido. Con relación a ?Scania?, el BB indicó que los actos cuya validez se discutían eran nulos de nulidad absoluta, razón por la cual no gozarían de estabilidad alguna. Afirmó que la acción para cuestionarlos ?... es imprescriptible, y no se encuentra limitada por [los] plazos de caducidad contemplados en el CCAyT? (fs. 280). A su vez, destacó que, a diferencia de aquel otro caso, en éste su parte tachó de inconstitucional ?... cualquier norma que impid[iera] el ejercicio de esta acción...? (fs. 282). También manifestó que las garantías de la tutela judicial efectiva y el debido proceso imponían, en la interpretación que de ellas ha realizado la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, ?... ?una interpretación más justa y beneficiosa en el análisis e los requisitos de admisión a la justicia, al punto que por el principio pro actione hay que extremar las posibilidades de interpretación en el sentido más favorable al acceso a la jurisdicción'? (fs. 284). Se agravio, además, del modo en que el a quo cómputo del plazo de caducidad. Sostuvo que el plazo de caducidad había estado suspendido desde que ingresó su solicitud de que la obligación reclamada fuese incorporada en un plan de pagos hasta que se instrumentó ese plan por medio de la res. n° 1830/MHGC/09. En palabras de la parte recurrente, ?... teniendo en cuenta lo dispuesto por el art. 22, inc. e) apartado 7° del Decreto 1510/97 (Ley de Procedimientos Administrativos de la CABA, LPA), el plazo de caducidad para promover la acción impugnatoria debe considerarse también suspendido entre la fecha de inicio del expediente (22/5/09) y la fecha de dictado de la Res. N°1830/MHGC/09 (10/6/09)? (fs. 285). 5. A fs. 294/329 el GCBA contestó el traslado de los agravios del contribuyente solicitando su rechazo. 6. El Sr. Fiscal General opinó que correspondía rechazar el recurso de apelación (fs. 332/337). Sostuvo que la parte recurrente había dejado vencer el plazo de caducidad que tenía para impugnar judicialmente el acto que agotó la vía administrativa, esto es, la resolución n° 243-AGIP-2009 que resolvió el recurso jerárquico del BB (fs. 336 vuelta/337).

Fundamentos: El juez Luis Francisco Lozano dijo: 1. El recurso resulta admisible. Ello así, porque (i) la decisión contra la que se interpuso, en tanto impide la continuación del pleito, es la definitiva; (ii) proviene del superior tribunal de la causa; (iii) la Ciudad es parte en el proceso; y (iv) ?el valor disputado en último término, sin sus accesorios?, no se debate, supera la suma de pesos setecientos mil (\$ 700.000). Según el relato de la Cámara, la parte actora instó la presente acción de repetición con el objeto de que le se sean devueltos \$ 4.641.072,30, que dice haber ingresado al Fisco en concepto de ISIB sin causa (cf. fs. 245/248vuelta). 2. Comencemos por repasar los extremos de hecho sobre cuya base el a quo resolvió. (i) El 15 de agosto de 2008, el Fisco impugnó las liquidaciones presentadas por el BB en el ISIB para los períodos fiscales 2002 (12° ant. mens.) y 2003 (12° ant. mens.), determinando el impuesto, para esos períodos, en la suma de \$ 22.921.804 (cf. la Resolución 3065-DGR-08, cuya copia obra agregada a fs. 50/62 y fs. 2875/2881 del expte. administrativo n° 70077/2008). (ii) Contra ese acto, el 8 de septiembre de 2008, el BB interpuso un recurso de reconsideración (cf. fs. 3011/3057vuelta del expte. administrativo n° 70077/2008). (iii) El 6 de octubre de 2008, la Administración hizo lugar parcialmente a ese recurso, reduciendo el importe determinado a la suma de \$ 16.828.921 (cf. la Resolución 3660-DGR-2008, fs. 3123/3128vuelta del expte. administrativo n° 70077/2008). (iv) Esta última decisión fue recurrida por el BB mediante un recurso jerárquico (cf. fs. 3150/3196 del mencionado expte. administrativo, el 29 de octubre de 2008). (v) El recurso fue ?desestimado? por el Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos el 24 de abril de 2009 (cf. la Resolución 243-AGIP-2009, fs. 3217 del expte. administrativo). (vi) A fs. 3221 del expte. administrativo obra agregada la notificación al BB de la Resolución 243-AGIP-2009; en la está inserta la siguiente frase: ?el acto administrativo que se notifica agota la vía administrativa?. La notificación tuvo lugar el día 24 de abril de 2009. (vii) Luego, el 10 de junio de 2009, el Ministro de Hacienda, frente a un pedido del BB, le concedió al Banco un Plan de Facilidades (cf. la Resolución 1830/MHGC/2009, fs. 3240/3244). La deuda ingresada en el Plan fue de \$ 12.382.218,80 (cf. el art. 2 de la Resolución). El artículo 3° de la Resolución establecía que ?[d]entro de los 5 (cinco) días de que el BANKBOSTON NATIONAL ASSOCIATION Sucursal Buenos Aires sea notificado de los términos de esta Resolución, ha de abonar el anticipo previsto por el art. 1, opción c) de la Resolución N° 1489-MHGC-2009 modificada por Resolución N° 1674/MHGC/09, consistente en la suma de \$ 4.333.777 [...] que corresponde al 35% de la deuda a la que refiere esta Resolución, integrada por el importe nominal con mas sus intereses calculados hasta la fecha de consolidación (30/06/2009)?. ?Para la cancelación del importe total adeudado, calculado según se indica más arriba y descontado el anticipo liquidado en los mismo términos, se conceden 120 (ciento veinte) cuotas mensuales y consecutivas, cuyo detalle obra en el ANEXO II, que a todo efecto debe considerarse parte integrante de la presente, aplicándose la tasa de interés de financiación del 12% anual, de acuerdo a la Resolución N° 1674/MHGC/09, la que ha de liquidarse a partir del 01/07/2009 y hasta el día del efectivo pago de cada una de las cuotas? (cf. el art. 4). A su vez, y en lo que aquí importa, el art. 7 de la Resolución decía que ?[l]a caducidad de las facilidades que se acuerdan operará de pleno derecho, sin interpelación alguna, cuando se produzca el atraso de más de 30 días corridos en el ingreso de 10 (diez) cuotas, cada una de ellas consideradas o de 40 días corridos en 1 (una) sola de ellas, y se

procederá de inmediato a la transferencia de la deuda resultante, para la iniciación de las acciones judiciales pertinentes, ocurrido lo cual cae automáticamente el beneficio otorgado?. Esa alternativa de pagos elegida por el BB, un adelanto del 35% y 120 cuotas, no importaba un reconocimiento de la deuda (cf. el art. 1 de la Resolución 1674/MHGC/2009). (viii) El BB pagó ?el anticipo? del 35%, \$ 4.333.776,30, y tres cuotas de 102.432 (cf. las copias de los comprobantes de pagos agregados a fs. 87 a 94). Esos importes, cuya sumatoria es \$ 4.641.072,3, son los que pretende repetir en el marco de esta acción. 3. La Cámara, tal como quedó dicho en el punto 2 de los ?Resulta?, por mayoría, entendió que el contribuyente no podía instar esta acción luego de haber obtenido de la Administración el acto que tuvo por agotada la vía administrativa, esto es, el acto que resolvió su recurso de repetición, y vencido el plazo de 90 días que establece el art. 7 del CCAyT. Ello así, porque, en palabras del a quo, ?[u]na interpretación contraria del sistema bajo estudio supondría consagrar un mecanismo para evadir las condiciones de admisibilidad del proceso destinado a impugnar actos administrativos, para admitir la revisión de actos firmes que agotaron la vía cuando el plazo de caducidad de la acción judicial ya está vencido, bajo la invocación de meramente instar la repetición de lo pagado? (cf. fs. 246, ver, también, el punto 2 de los ?Resulta?). 4. La interpretación de los jueces de mérito es la que entiendo más se ajusta al ordenamiento normativo. Efectivamente, el sistema instrumentado por el Legislador para entablar una discusión en torno a una obligación tributaria regulada por el Código Fiscal impide, en principio, al contribuyente reconducir a la vía ?reclamatoria? una discusión que fue planteada por la vía impugnatoria. En particular, he tenido oportunidad de pronunciarme recientemente en la materia en la causa ?GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Laboratorios Mar SA c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAyT)?, Expte. n° 9719/13, sentencia del 11 de junio de 2014, a la que me remito. 5. Empero, la particular situación que se presenta en el sub lite me lleva a decidir de otro modo. 6. La parte actora -luego de obtener el acto que tuvo por agotada la vía administrativa, pero antes de que vencieran los 90 días de caducidad que prevé el art. 7 de la ley 189- suscribió un Plan de Facilidades (cf. la Resolución 1830/MHGC/2009), que no importaba el reconocimiento de la deuda (cf. el art. 1 de la Resolución 1674/MHGC/2009), y los importes que pretende repetir fueron abonados con arreglo a las previsiones de este último acto. Además, el incumplimiento de ese Plan habilitaba a la Administración a instar, sobre esa base, la ejecución fiscal para perseguir el cobro del saldo adeudado. Así, la jefa del Departamento de Gestión Contable dijo, en el marco del expte. administrativo 70077/2008, luego de que el contribuyente suscribiera el Plan de Facilidades, ?...corresponde remitir las actuaciones a la Subdirección General de Recaudación y Atención al Contribuyente - Departamento Otros Recursos, a fin de que tome conocimiento de las gestiones cumplidas y por otra parte, recordar que ante la falta de cumplimiento del plan de facilidades han de devolverse los actuados a ese Departamento para la emisión del título ejecutivo...? (cf. fs. 3245, el subrayado no pertenece al original). Esa aclaración resulta coincidente con el texto del art. 7 de la Resolución 1830/MHGC/09 (transcripto en el punto 2 vii de este voto) que decía, en lo que aquí importa, que frente a la caducidad del Plan ?...se procederá de inmediato a la transferencia de la deuda resultante, para la iniciación de las acciones judiciales pertinentes...?. Así las cosas, al BB no le bastaba, para resolver la controversia, con discutir únicamente la DO y los actos que resolvieron la reconsideración y el jerárquico. Ello así, toda vez, aun cuando se decretara la nulidad de esos actos, todavía seguiría vigente uno, el que le concedió el Plan de Facilidades (la Resolución 1830/MHGC/09), que servía de causa suficiente para la emisión de un certificado de deuda. Esa situación bien pudo haberlo llevado a pensar que obraba con arreglo a derecho discutiendo los pagos realizados en el marco del Plan de un modo autónomo. Dicho de otra manera, pudo 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. 7. En suma, la situación excepcional que se presenta en el sub lite, que el contribuyente hubiera suscripto el Plan de Facilidades reseñado dentro del plazo de caducidad para instar la acción judicial y que los importes que pretende repetir hubieran sido abonados en el marco de ese Plan, me llevan a revocar la sentencia de Cámara, atento que la parte actora pudo razonablemente pensar que la controversia se había visto renovada con el dictado de la Resolución 1830/MHGC/09. Dicho en términos de la CSJN, el in dubio pro actione, principio rector en materia ?contenciosoadministrativo?, impide tenerle por no habilitada la instancia a la actora sobre la base de que agotó la vía administrativa con la Resolución 243-AGIP-2009 (cf. Fallos: 312:1306, entre muchos otros). 8. Si bien estimo que los mismos jueces que dictaron el fallo recurrido están en condiciones de decidir, habida cuenta de que se trata de una cuestión jurídicamente compleja ligada con el alcance de una doctrina del TSJ, cedo a los fines de arribar a una mayoría respecto a este punto y, en atención a que se puede entender mejor servido el derecho de defensa. Por ello, voto por revocar la sentencia de fs. 245/248vuelta, y devolver las actuaciones a la Cámara para que, por intermedio de otros jueces, se dicte un nuevo fallo con arreglo a la doctrina aquí sentada. Costas por su orden en atención a las particulares razones que me llevan a resolver del indicado modo. El juez José Osvaldo Casás dijo: 1. Adhiero a la solución que propone mi colega el juez Luis Francisco Lozano en el sentido de que corresponde hacer lugar a los planteos del recurso ordinario de apelación y dejar sin efecto la sentencia que tuvo por no habilitada la instancia, devolviendo las actuaciones al tribunal a quo para que, a través de la intervención de otros magistrados, se dicte un nuevo pronunciamiento. 2. Según lo entiendo, y tal como reiteradamente se ha pronunciado la jurisprudencia en el orden

federal, mal puede sostenerse que ocluye la vía de la repetición una supuesta cosa juzgada administrativa, resultante de no haber agotado la instancia en dicha esfera en la impugnación del acto de determinación, o no haber promovido acción judicial de impugnación dentro del plazo de caducidad que establece el Código de rito. En tal sentido el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires ha venido estableciendo que "[l]os 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?, lo que excluye el recaudo del reclamo previo a los pagos a requerimiento, en que el Organismo Fiscal ya ha tomado postura en el sentido de seguir adelante con su pretensión. En tales condiciones no resultaba exigible, respecto de la parte actora en este proceso, el reclamo administrativo -por tratarse de un pago a requerimiento- a los efectos de tener por habilitada la instancia judicial de la repetición y, en consecuencia, tampoco operaba plazo de caducidad alguno para la interposición de la acción, sin perjuicio, claro está, de que no hubiera vencido el plazo de prescripción con que cuenta el contribuyente para repetir. Consecuentemente, de los términos expresos de la normativa previamente transcrita surge claramente que, cuando se trata de pagos a requerimiento, los requisitos básicos de la acción de repetición son el pago del tributo y que el ingreso haya sido indebido y sin causa, por lo cual no corresponde incorporar pretorianamente ninguna otra exigencia adicional para el andamiento de la acción, en tanto la repetición sólo se dirige a la restitución de sumas indebidamente abonadas, precedidas por un requerimiento tributario. A tenor de lo antes señalado, mal puede subsumirse este supuesto en la normativa procesal que, en materia de impugnación de actos administrativos, contiene el Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad, toda vez que el objeto de la acción de repetición es, en sustancia, reparar el daño derivado de un pago sin causa, esto es, de un pago efectuado sin que mediara exigencia legal de hacerlo. Debe quedar en claro que en supuestos como el que es objeto de tratamiento en el sub examine, al orientarse la demanda judicial a conjurar las consecuencias dañosas para el contribuyente de un pago que considera indebido, poco cuenta que haya o no haya abandonado los planteos defensivos en la órbita de la administración fiscal y solo es necesario que no esté vencido el plazo de prescripción para instaurar tal reclamo. 3. Ello es así, frente al texto legal expreso que no establece ningún recaudo adicional para repetir ingresos tributarios realizados por el contribuyente en el marco de una determinación de oficio, cuando los ha realizado en un momento anterior a que se promoviera su cobro por vía judicial, abandonando el contribuyente voluntariamente la posibilidad de diferir en el tiempo su pago mediante la solicitud de una medida cautelar, quizás para conjurar que se siguieran devengando accesorios -intereses, de por sí elevados-; consignar en sus balances pasivos contingentes; y/o beneficiarse de un plan de facilidades de pago instituido al que pueda acceder. A ello se añade que otra solución alentaría, incluso irrazonablemente, a que los contribuyentes, en todos los casos en que consideren que les asiste algún derecho a resistir el pago de un tributo, contumazmente, difieran el ingreso por años, ante la eventualidad de que le sea reconocido en alguna instancia, afectando de tal modo una más regular y fluida percepción de la renta pública tributaria. 4. Así las cosas, la acción judicial entablada no se dirige a conmovir la ejecutoriedad del acto administrativo -más aun habiendo ingresado el importe-, sino que se orienta a reparar un pago, según el contribuyente, sin causa, por un tributo que el obligado tributario considera que ha oblado sin estar constreñido a hacerlo, más allá de que con el ingreso de la prestación pública el destinatario legal tributario -despojándose de la disponibilidad de los recursos económicos involucrados en la prestación pública- haya invertido los términos tradicionales de la relación jurídico-tributaria, abandonando la condición de teórico deudor, por la de pretendido acreedor, tal cual ocurriera durante mucho tiempo frente al hoy abandonado -en el orden local- y anacrónico "solve et repete?". 5. La solución que propicio se compadece, además, con la necesidad de que el Estado, en la percepción de los recursos públicos que recauda, se ajuste rigurosamente a la ley, que no contempla requisitos adicionales para revertir pagos sin causa, y que no pretenda beneficiarse indebidamente a expensas del contribuyente, quien frente a los dilatados plazos por los que transitan los contenciosos tributarios -entre la vía administrativa y judicial-, opte por pagar para no afrontar la amenaza del cobro compulsivo en este último tramo, evitando que, eventualmente, recaigan sobre su economía gravosos y acumulados intereses. En estas condiciones, la exigencia que se invoca en la sentencia recurrida para no tener por habilitada la instancia, se muestra por lo demás, irrazonable e, incluso, contraria a los intereses del Fisco. 6. Respecto de las costas, dado que frente a un caso análogo futuro, la decisión de este Tribunal probablemente sea en el sentido propiciado por las juezas Ruiz y Conde, correspondería distribuir las -como propone el juez Lozano- en el orden causado. Así lo voto. La jueza Marta Paz dijo: 1. Comparto el criterio sustentado por el Juez Lozano, al que adhiere el Juez Casás, en cuanto a que corresponde hacer lugar a los planteos del recurso ordinario de apelación interpuesto por la actora, dejando sin efecto la sentencia en la que se resolviera no tener por habilitada la instancia de la acción de repetición impulsada por esa parte y devolver las presentes al tribunal a quo para que con la intervención de otros jueces se proceda a emitir otro pronunciamiento. 2. En tal sentido, previo a analizar el fondo de la cuestión planteada, corresponde señalar que el recurso intentado por la actora resulta admisible porque la resolución contra la cual fue interpuesto es de aquellas que son definitivas, en tanto impide continuar con el proceso, emana del tribunal superior de la causa, la Ciudad es parte en el mismo y el monto en disputa, sin considerar los accesorios,

es superior a los pesos setecientos mil (\$ 700.000.-). 3. Ahora bien, puestos a analizar la cuestión planteada, ante todo considero que es necesario resaltar que lo que se trae a consideración es la resolución por la que el tribunal a quo ha dispuesto no habilitarle la instancia judicial a la actora ante la acción de repetición intentada, al ratificar la resolución del juez de primera instancia que hiciera lugar a la excepción de inhabilidad de instancia interpuesta oportunamente por la demandada. Conforme a ello, en esta etapa preliminar de la acción iniciada, corresponde determinar si se encuentran reunidos los requisitos que habilitan la acción de repetición impulsada por la actora. A ese respecto, el Código Fiscal fija su procedencia cuando la parte considere que el pago ha sido indebido y sin causa (art. 57, 1° pfo. CF -2002- ó art. 61, 1° pfo. CF -2006-). Se colige entonces, que cuando se trata de pagos efectuados por requerimientos de la administración en base a determinaciones previas de oficio, los requisitos esenciales para que proceda la acción de repetición serán, el pago del tributo respecto del que se solicita la repetición y, que su percepción o ingreso a las arcas del estado haya sido indebido o sin causa; ello dado que la acción de referencia tiene por finalidad subsanar el perjuicio generado por un pago realizado sin que tuviera en su origen un requerimiento legal anterior que así lo determinara. Por tal fundamento, más allá de los argumentos nulificantes planteados por la actora en el contenido de su acción -los que podrán ser considerados en la etapa pertinente- a mi entender, no puede considerarse que rijan la presente acción las normas procesales del CCAyT que reglan la impugnación de los actos administrativos; por lo que no debe tomarse como límite para la procedencia de la acción de repetición iniciada, el plazo de caducidad de instancia establecido en el art. 7 del código de rito, atento a que la finalidad de esta acción es reparar las consecuencias perjudiciales del pago que, para la actora, fue compelido por la administración a efectuarlo sin que exista causa y obligación legal para ello; por lo que sólo será indispensable para su impulso los requisitos antes señalados y que no haya operado el plazo de prescripción de la acción previsto en la ley para poder iniciar el reclamo. En tal sentido, no se debe olvidar -como expone el Juez Balbín en la resolución del Tribunal a quo en su voto en disidencia- que la acción de repetición se funda en el principio general del enriquecimiento sin causa, y en definitiva, en la injusticia del hecho de enriquecerse a costa de otro sin un título jurídico que avale esa transferencia de dinero; buscándose a través de dicha acción, obtenerse la compensación por lo que se ha abonado sin causa y que benefició ilegítimamente a quien recibiera el citado pago dinerario. Por ello, en alusión a los presupuestos procesales para poder acceder a la instancia judicial cuando se recurre a esta acción, la habilitación de la instancia es un trámite propio de los procesos contenciosos administrativos por el que el juez llamado a resolver sobre ella, ha de determinar si se han cumplido los requisitos para que la demanda sea admitida. Dicho análisis debe ser efectuado bajo la tutela de los principios constitucionales del derecho a ser oído? y del derecho de acceso a la jurisdicción en procura de justicia? consagrados ambos en los arts. 18 de la CN y 12 inc. 6 de la CCABA, y por los tratados internacionales en los arts. 8 de la DUDH, 8.1 y 25 inc.2 de la CADH y 14 del PIDCyP, incorporados constitucionalmente por los arts. 75 inc. 22 de la CN y 10 de la CCABA, dada la prioritaria consideración como obligación de los Estados de anteponerlos a cualquier valoración que limite o cercene su acceso y ejercicio por parte de quien requiera un pronunciamiento judicial en protección del interés que invoca debe ser protegido; dado que lo contrario, en la práctica, dejaría sin ninguna protección tal interés. Los citados principios constitucionales integran a su vez, el derecho a la tutela judicial efectiva?, por lo que no corresponde un cotejo formal, sino concreto y efectivo de su procedencia, para otorgar a todos aquellos que accedan al sistema de justicia en protección de sus intereses, el derecho a demostrar el fundamento de su reclamo así como de argumentar y demostrar la falta total o parcial de sustento de lo reclamado en su contra, conforme surge consagrado en la norma constitucional antes citada. 4. Por todas las razones expuestas, voto por revocar la sentencia dictada a fs. 245/248vta. en cuanto a que confirma la excepción de inhabilidad de instancia resuelta a fs. 179/181 por la Jueza de Primera instancia, y devolver estas actuaciones a la Cámara para que se dicte un nuevo fallo con arreglo a lo precedentemente establecido, con costas por su orden. Así lo voto. La jueza Alicia E.C.Ruiz dijo: 1. El recurso ordinario del Bank Boston fue correctamente concedido ya que -como indica el Sr. juez de trámite en el primer punto de su voto- cumple con los correspondientes requisitos de admisibilidad formal. 2. Previo a ocuparme de los agravios ensayados a fs. 274/291, estimo necesario referirme a los antecedentes del caso. Mediante resolución n° 3065/DGR/08 el Fisco determinó de oficio sobre base cierta la materia imponible y el impuesto resultante por los períodos fiscales 2002 (12° ant. mens.) y 2003 (12° ant. mens.) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, e intimó al contribuyente a que ingrese la suma de \$ 22.921.804 en concepto de impuesto y \$ 14.899.173 en concepto de multa (fs. 2875/2881 del expediente administrativo n° 70077/2008). Tal resolución fue notificada el 15/08/2008 (fs. 2926 del expediente administrativo n° 70077/2008). El 29/08/2008 el Bank Boston presentó declaraciones juradas rectificativas e ingresó -bajo reserva de derechos- por el período 2002 la suma de \$2.393.429,16 en concepto de diferencia de impuesto y \$ 3.569.400,69 en concepto de intereses resarcitorios y por el período 2003 la suma de \$ 3.647.042,11 en concepto de diferencia de impuesto y \$ 4.312.019,46 en concepto de intereses resarcitorios (fs. 2951/2963 del expediente administrativo n° 70077/2008). Por la diferencia restante, el 08/09/2008 la entidad financiera dedujo recurso de reconsideración contra la resolución n° 3065/DGR/2008 (fs. 3011/3057 vuelta del expediente administrativo n° 70077/2008). Mediante resolución n°

3660/DGR/2008 la Administración, en atención a los pagos efectuados, hizo lugar parcialmente al recurso de reconsideración e intimó al Bank Boston a ingresar la suma de \$ 16.828,921 en concepto de impuesto y \$ 10.938.798 en concepto de multa (fs. 3123/3125 vuelta del expediente administrativo n° 70077/2008). Contra la resolución n° 3660/DGR/2008 el contribuyente interpuso recurso jerárquico (fs. 3150/3196 del expediente administrativo n° 70077/2008). Mediante resolución n° 243/AGIP/2009 se desestimó el recurso jerárquico (folio 3217 del expediente administrativo n° 70077/2008). La resolución n° 243/AGIP/2009 fue notificada al banco el 24/04/2009. Allí expresamente se consignó la siguiente leyenda: "EL ACTO ADMINISTRATIVO QUE SE NOTIFICA AGOTA LA VÍA ADMINISTRATIVA" (fs. 3221 del expediente administrativo n° 70077/2008; las mayúsculas, subrayado y resaltado obran en el original). El 22/05/2009 el Bank Boston presentó una nota ante la AGIP solicitando un plan de facilidades de pago en los términos de la resolución n° 1489/MHGC/09 (fs. 1 de la Carpeta Interna n° 1099/AGIP/2009). Requirió "...facilidades, sin multas, consistentes en 35 % al contado y 120 cuotas mensuales con un interés del 12 %" y destacó que la solicitud del plan no implicaba reconocimiento de deuda ni renuncia de derechos (fs. 1 de la Carpeta Interna n° 1099/AGIP/2009). Mediante resolución n° 1830/MHGC/09 se concedió al contribuyente un plan de facilidades por \$ 12.382.218,80 (fs. 29/30 vuelta de la Carpeta Interna n° 1099/AGIP/2009). En el artículo 3 de la resolución n° 1830/MHGC/09 se establecía lo siguiente: "Dentro de los 5 (cinco) días de que el BANKBOSTON NATIONAL ASSOCIATION Sucursal Buenos Aires sea notificado de los términos de esta Resolución, ha de abonar el anticipo previsto por el art. 1, opción c) de la Resolución N° 1489-MHGC-2009 modificada por Resolución N° 1674/MHGC/09, consistente en la suma de \$ 4.333.776,30 (pesos cuatro millones trescientos treinta y tres mil setecientos setenta y seis con treinta centavos) que corresponde al 35 % de la deuda a la que refiere esta Resolución, integrada por el importe nominal con más (sic) sus intereses calculados hasta la fecha de consolidación (30/06/2009)". En el artículo 4 de la resolución n° 1830/MHGC/09 se indicaba que "[p]ara la cancelación del importe total adeudado (...) se conceden 120 (ciento veinte) cuotas mensuales y consecutivas (...), aplicándose la tasa de interés de financiación del 12 % anual, de acuerdo a la Resolución N° 1674/MHGC/09, la que ha de liquidarse a partir del 01/07/2009 y hasta el día del efectivo pago de cada una de las cuotas". Asimismo, el artículo 1 de la resolución n° 1674/GCBA/MHGC/09 -hoy derogada pero vigente al momento de concederse el plan especial al Bank Boston- disponía que la alternativa de pagos por la que optaran aquellos contribuyentes que solicitaran facilidades en los términos del entonces artículo 115 del Código Fiscal consistente en el adelanto del 35 % sobre el total de la deuda con un interés anual del 12 %, no implicaba el reconocimiento de la deuda. El Bank Boston abonó el anticipo del 35 % consistente en \$ 4.333.776,30, con más tres cuotas de \$ 102.432 cada una (fs. 87/94), es decir, la suma de \$ 4.641.072,3. El 09/10/2009 la entidad financiera inició demanda de repetición por \$ 4.641.072,3 (fs. 1/32 vuelta). El Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires opuso excepción de inhabilitación de instancia (fs. 152/162 vuelta), que fue acogida por la jueza de grado (fs. 179/181 vuelta). La magistrada, tras examinar el marco legal aplicable y los hechos del caso, concluyó que "[e]n el sub examine, la instancia judicial no puede considerarse habilitada debido a que no se cumplió el requisito de impugnar en debido tiempo el acto administrativo que agotó la instancia administrativa, en cuya presunta ilegitimidad la actora funda su pretensión de repetición" (fs. 180 vuelta). La sentenciante explicó que la demanda fue promovida vencido el plazo de caducidad de 90 días establecido en el artículo 7 del CCAyT. Puntualizó que "... el plazo de noventa (90) días hábiles judiciales, computado desde el 24 de abril de 2009 (fecha en que la actora se notificó por cédula de la resolución 243/AGIP/2009, confr. fs. 3221 de las actuaciones administrativas), feneció el 2 de octubre de 2009" (fs. 181 y vuelta). La demanda de repetición, vale reiterar, fue entablada el 09/10/2009. Apelado ese decisorio por el actor (fs. 195 y fs. 196 bis/207 vuelta), la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario -por mayoría- lo confirmó (fs. 245/248 vuelta). Contra lo resuelto a fs. 245/248 vuelta, el Bank Boston articuló recurso ordinario de apelación (fs. 253 y vuelta), que fue concedido (fs. 257 y vuelta). 3. En el memorial correspondiente a su recurso ordinario, el banco manifiesta: (i) que (fs. 276 vuelta) "... la jueza de primera instancia pretende imponer[le] nuevas exigencias que no ha previsto el CCAyT ni ninguna otra ley dictada por la Legislatura de la Ciudad de Buenos Aires" toda vez que tanto en la sentencia de grado como en la de la Cámara se le exige "la interposición de una acción impugnatoria en forma previa a la repetición que se formula en autos, alejándose de lo expresamente previsto en el CCAyT"; (ii) que (fs. 277) "... ni el Código Fiscal, ni el CCAyT (ni ninguna otra norma ya sea de carácter local o federal) condicionan la procedencia de la acción de repetición a la previa interposición de la acción de impugnación...?"; (iii) que el a quo interpretó incorrectamente el precedente "La Escalera Norte S.A." toda vez que allí no tramitaba una acción de repetición como en este proceso, sino una acción indemnizatoria en la que se reclamaban los daños y perjuicios sufridos a raíz de la rescisión unilateral de un contrato de concesión de uso de bienes del complejo Costanera Norte Espigón, dispuesta por el Jefe de Gobierno mediante el decreto n° 152/97; (iv) que la Cámara erró al aplicar el voto del juez Luis Francisco Lozano en "Scania S.A.", ya que, a diferencia de aquel caso, en el de autos "se discute sobre actos administrativos nulos, de nulidad absoluta, que no pueden ni deben gozar de la estabilidad de la que gozan los actos que no se encuentran viciados" y que, por tanto, la acción sería imprescriptible y no estaría limitada por los plazos de caducidad del CCAyT?

(fs. 280, sin el subrayado del original); (v) que a diferencia de lo que ocurriera en ?Scania S.A.?, en autos el Bank Boston dejó planteada la inconstitucionalidad de cualquier norma que impidiera el ejercicio de la presente acción de repetición; (vi) que a todo evento, por aplicación del artículo 22 inciso e) apartado 7° del decreto n° 1510/97 (Ley de Procedimientos Administrativos de la Ciudad), el plazo de caducidad del artículo 7 del CCAyT se encontró suspendido desde el 22/5/09 -fecha en la que el Bank Boston solicitó facilidades de pago- hasta el 10/06/09 -fecha en la que se dictó la resolución n° 1830/MHGC/09, que concedió el plan requerido por la entidad financiera-; (vii) que (fs. 285 vuelta) el ?...examen de la cuestión debe partir desde el prisma de la garantía de acceso a la justicia (art. 12, inc. 6, CCABA), la tutela judicial efectiva (doctr. arts.18, y 75, inc. 22, C.N.; y 13, inc. 3, CCABA) y el principio pro accione?; (viii) que no existe ninguna norma que obligue al contribuyente a interponer la acción de impugnación antes que el reclamo de repetición, y que, de cualquier modo, ?en virtud del principio pro accione, ante la duda respecto de la aplicación del plazo de caducidad, siempre debe estarse a favor de la instancia judicial? (fs. 286); (ix) que como lo destacara la Comisión Interamericana de Derechos Humanos en los informes del caso ?Narciso Palacios?, el artículo 25 de la Convención ?impide que el acceso a la justicia se convierta en un desagradable juego de confusiones en detrimento de los particulares? (fs. 283 vuelta/284); (x) que (fs. 283 vuelta) ?...los jueces no pueden, por vía interpretativa, exigir requisitos de admisibilidad de la acción que no surgen claramente de las normas procedimentales, máxime cuando la propia Constitución de la Ciudad es celosa al custodiar el derecho de acceso a la jurisdicción y la tutela judicial efectiva, estableciendo como principio cardinal el libre acceso a la justicia por parte de los habitantes, consagrado expresamente como garantía constitucional (art. 12, inc. 6, CCBA y arts.18, y 75, inc. 22, de la CN, y art. 25 de la CADH)?; y (xi) que si se confirmara la sentencia de la Cámara, ?...se configuraría un grave supuesto de denegación de justicia, toda vez que se estarían violentando las disposiciones contenidas en nuestra Constitución Nacional (conf. Preámbulo ?afianzar la justicia?; art. 18), en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica, Art. 8°, inc. 1); y también en la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Arts. 10° y 12°, inc. 6)? (fs. 289).

4. De la reseña efectuada supra surge que todos los planteos del recurrente intentan demostrar que la Sala I le habría impuesto una exigencia no prevista en la normativa aplicable, a saber, la interposición de una acción judicial de impugnación de acto administrativo previa a la acción de repetición que tramita en autos. Ahora bien, como se destaca en el dictamen de la Fiscalía General, el a quo no le impuso tal extremo al contribuyente. De allí que el Fiscal diga: ?lo que los magistrados sostuvieron es que al haber optado la actora de modo voluntario por impugnar el acto administrativo a través de los sucesivos recursos que prevé el Código Fiscal, no podía luego, vía acción de repetición, pretender acceder a la vía judicial transcurrido el plazo de caducidad previsto en el art. 7 del CCAyT, por la sencilla razón de que el acto adquirió firmeza? (fs. 336). En este sentido, las camaristas que integraron la mayoría afirmaron con acierto que ?[e]l éxito de la apelación [del Bank Boston] exigiría demostrar que el sistema legal admite recorrer la vía impugnatoria, agotarla, y luego de obtener un resultado adverso, iniciar un reclamo o simplemente obviarlo (...) para acceder a sede judicial, a fin de lograr la nulidad del acto de determinación bajo la pretensión de repetir lo pagado en exceso?, y explicaron -con indicación de las normas aplicables- que esa posibilidad ?no encuentra respaldo en una interpretación sistemática del Código Fiscal y el CCAyT? (fs. 245 vuelta/246). Los jueces subrayaron que ?... la contribuyente siguió dos caminos diferentes frente a los reclamos del fisco. Antes de que se resolviera el recurso de reconsideración articulado contra la res. 3065/DGR/2008, rectificó sus DDJJ y pag[ó] \$ 13.921.891,42, bajo reserva de repetir... En cambio, respecto del saldo no conformado interpuso recurso jerárquico y luego de ser rechazada esa impugnación logró el acogimiento al plan de facilidades mencionado?. Y agregaron que ?[a]quello que se pretende repetir es la diferencia establecida por la res. 3660/DGR/2008 confirmada por la res. 243/AGIP/2009 que rechazó el recurso jerárquico y agotó la vía administrativa previa y no, en cambio, el pago formulado antes de que la Administración emitiera, con carácter final, su posición en relación con la obligación tributaria en juego? (fs. 245 vuelta). Coincido con la Fiscalía General, que señala que ?...no se trató de un supuesto en que se han exigido requisitos no establecidos en las normas -como lo sostiene la actora-, sino que, dada la conducta asumida por ella, era necesario que impugnara judicialmente en debido tiempo y forma el acto administrativo cuya nulidad pretende en sustento de la repetición...? (fs. 336). En este punto, de los propios términos de la demanda entablada en autos se desprende sin lugar a dudas que subyace a la repetición intentada una pretensión impugnatoria del acto administrativo que determinara de oficio diferencias en el ISIB. En efecto, es el propio Bank Boston quien, en el memorial de su recurso ordinario de apelación, manifiesta que ?(...) ha efectuado un temprano planteo de nulidad absoluta de las actuaciones administrativas, manteniéndolo en todos los recursos presentados a lo largo del procedimiento determinativo, e incluido en esta acción de repetición (v. capítulo V del escrito de inicio)? (fs. 280). En suma, notificado el acto que agotó la vía administrativa, es decir, la resolución n° 243-AGIP-2009 que rechazó el recurso jerárquico, a la entidad financiera se le abrió la posibilidad de iniciar la correspondiente acción de impugnación judicial para obtener la revisión de ese acto. En lugar de seguir ese camino, el banco optó por solicitar un plan especial de pagos, para luego -ya vencido el plazo de caducidad de 90 días previsto en el artículo 7 del CCAyT- iniciar acción de repetición a fin de recuperar lo pagado en el marco de aquél. Sin embargo, como lo indica el Fiscal General, ?... no

es posible solicitar la repetición de aquello que se estima pagado indebidamente si para ello es necesario revisar actos administrativos que han quedado firmes por la voluntaria actuación de quien pretende la repetición...? (fs. 336). Y, en tal orden de ideas, no resulta relevante cuándo Bank Boston suscribió el plan de pagos, ni qué salvedades expresó al hacerlo, pues la ley aplicable no concede a esa conducta la virtualidad de interrumpir o suspender el plazo para interponer la demanda judicial dirigida a discutir la legitimidad del acto que determinó la obligación. La decisión del contribuyente de no reclamar en tiempo útil el control judicial, negociar un plan de pagos en sede administrativa y, posteriormente explorar la vía judicial de la repetición, es la que determinó que no sea posible reabrir el debate sobre la validez de la deuda exigida. En otras palabras: en el contexto descripto, el Bank Boston no puede pretender repetir lo que abonara en el marco del plan de pagos que se le concediera, pues se trata de importes que tienen como causa u origen un acto administrativo que ha quedado firme en razón de la conducta del recurrente. Y, en este orden de ideas, no conmueve lo expuesto hasta aquí la circunstancia de que el plan de facilidades especial que se concediera a la entidad financiera no importara el reconocimiento de la deuda. Ello así, dado que carece de toda relevancia que el Bank Boston expresara no reconocer la deuda al solicitar el plan de pagos pues la vía para debatir la existencia, alcance y legitimidad del tributo reclamado era la impugnatoria; e, insisto, fue el banco quien decidió abandonarla y permitir que quedara firme la determinación de oficio practicada por el Fisco al no entablar acción judicial dentro del plazo de 90 días previsto en el artículo 7 del CCAyT. Por fin, el hecho de que el actor dejara planteada la inconstitucionalidad de cualquier norma que impidiera el ejercicio de la presente acción de repetición no obsta a las consideraciones que acabo de formular, pues se trata de un planteo expresado en términos excesivamente generales e imprecisos que impide, pues, su análisis por el Tribunal. Y, de cualquier modo, tal como lo indicara mi colega Julio B.J. Maier -a cuyo voto adherí- en "GCBA c/ Scrum SA s/ ejecución fiscal s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", expediente n° 2584/03, pronunciamiento del 09/03/2004, "[l]a circunstancia de que, ante el acto administrativo definitivo que causa estado, el particular pueda requerir la tutela judicial amplia por la vía del proceso ordinario -ligada a la previsión de medidas cautelares que pueden ser solicitadas aún antes de que se haya expedido la autoridad administrativa que agota esa instancia- descarta, en principio, que el sistema de acciones procesales regulado en el CCAyT prive a los particulares de un adecuado control judicial, tanto de la constitucionalidad de las normas como del obrar administrativo" (cursiva en el original).

5. Sin perjuicio de que los señalamientos efectuados en el punto anterior bastan para rechazar el recurso ordinario en examen, no quiero dejar de efectuar algunas precisiones en relación con ciertas afirmaciones del recurrente.

5.1. Como lo reseñé más arriba, el Bank Boston aduce que aún si se considerara que debió interponer una acción judicial de impugnación de la determinación de oficio para poder repetir lo pagado, a todo evento, por aplicación del artículo 22 inciso e) apartado 7° del decreto n° 1510/97 (Ley de Procedimientos Administrativos de la Ciudad), el plazo de caducidad del artículo 7 del CCAyT se encontró suspendido desde el 22/5/09 -fecha en la que el Bank Boston solicitó facilidades de pago- hasta el 10/06/09 -fecha en la que se dictó la resolución n° 1830/MHGC/09, que concedió el plan requerido por la entidad financiera. El artículo 22 inciso e) apartado 7° del decreto n° 1510/97 dispone que "[s]in perjuicio de lo establecido en el artículo 12 [presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria de los actos administrativos], la interposición de recursos administrativos interrumpirá el curso de los plazos, aunque aquellos hubieren sido mal calificados, adolezcan de defectos formales insustanciales o fueren deducidos ante órgano incompetente por error excusable?". Por su parte, el artículo 7 del CCAyT establece que "[l]a acción debe interponerse dentro del plazo perentorio e improrrogable de noventa (90) días computados desde el día siguiente al de la notificación de la decisión que agota la instancia administrativa". El planteo del recurrente debe ser rechazado. En primer lugar, el actor no se hace cargo de que el plazo establecido en el artículo 7 del CCAyT es perentorio e improrrogable. En segundo término, el artículo 22 inciso e) apartado 7° del decreto n° 1510/97 se refiere a la posibilidad de interrumpir plazos en el marco del procedimiento administrativo mediante la interposición de recursos administrativos. Sin embargo, el accionante no explica por qué la suscripción de un plan de facilidades de pago debería asimilarse a la deducción de un recurso administrativo, ni tampoco explica en base a qué norma tal acogimiento tendría aptitud para interrumpir el plazo de caducidad previsto en el artículo 7 del CCAyT para iniciar una acción judicial de impugnación.

5.2. En cuanto a la invocación de los artículos 8.1. y 25 del Pacto de San José de Costa Rica que formula el recurrente he de señalar que la misma es improcedente en el caso. La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha establecido con claridad que la violación de derechos humanos sólo puede configurarse respecto de personas físicas y no de personas jurídicas, doctrina que reiteró en distintos casos en los que interviniera y que comparto [caso "Artavia Murillo y otros ('fecundación in vitro') vs. Costa Rica", sentencia del 28/11/2012, párrafo 219, nota 333; caso "Cantos vs. Argentina. Excepciones Preliminares", sentencia del 07/09/2001, párrafo 29; y caso "Perozo y otros vs. Venezuela. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas", párrafo 398]. Como puede advertirse los estándares de interpretación fijados por la Corte Interamericana de Derechos Humanos no son aplicables a esta causa. En otros términos, Bank Boston, que no es una persona física, no puede pretender la protección de los derechos y garantías que la jurisprudencia internacional le desconoce.

6. Por las razones apuntadas, corresponde rechazar el recurso ordinario de apelación

intentado, con costas al vencido (art. 62, CCAyT). La jueza Ana María Conde dijo: 1. El recurso de apelación ordinario es formalmente procedente, toda vez que ha sido interpuesto contra una sentencia equiparable a definitiva (en tanto impide la continuación del proceso) proveniente del tribunal superior de la causa; la Ciudad es parte en la controversia; y el valor discutido en último término supera largamente, sin sus accesorios, la suma de \$700.000 (habida cuenta que la sentencia impugnada confirmó la decisión de primera instancia que tuvo por no habilitada la instancia judicial en la que el accionante pretendía repetir la suma de \$4.641.072,3).

2. La apelación deducida por el accionante contra el fallo de Cámara, se centra en dos ejes argumentales: 1) por un lado, el recurrente sostiene que el fallo atacado impone nuevas exigencias que no están previstas en el ordenamiento jurídico para la acción de repetición, más precisamente la obligación de interponer una previa acción impugnatoria, y que la procedencia temporal de la acción de repetición depende únicamente de los plazos de prescripción, pues no está previsto un plazo de caducidad; 2) por otro lado, en caso de que este Tribunal considerase que la presente acción debe respetar los requisitos de admisibilidad previstos en el CCAyT referidos a la acción impugnatoria (particularmente el plazo de caducidad), afirma que la instancia judicial se encontraría habilitada, por los siguientes argumentos: a. dice que planteó la nulidad absoluta de los actos administrativos impugnados, por lo que la acción judicial sería imprescriptible y no se encontraría limitada por los plazos de caducidad contemplados en el CCAyT; b. aduce que ha venido impugnando la constitucionalidad de cualquier norma que impida el ejercicio de esta acción; c. manifiesta que, aún de considerar aplicable el plazo de caducidad del art. 7 CCAyT, el mismo no se encontraría cumplido al momento de interponer la acción, pues habría estado suspendido entre la fecha de solicitud de acogimiento a un plan de pagos y la resolución que finalmente lo instrumentó. Por lo tanto, concluye que los jueces de la causa computaron erróneamente el plazo de caducidad.

3.1. En cuanto al primero de los planteos, previo a todo considero imprescindible analizar los términos de la demanda, para precisar qué tipo de pretensión o pretensiones contiene, específicamente si mediante este proceso se intenta deducir únicamente un reclamo de repetición, o también una acción impugnatoria de actos administrativos. La demanda fue entablada con el objeto de ?solicitar la repetición del Impuesto sobre los Ingresos Brutos abonado por mi mandante, en el plan de pagos instrumentado por la Resolución N° 1830-MHGC-09 de fecha 10/6/2009? (fs. 1), para luego precisar que ?los pagos realizados corresponden a supuestas diferencias de impuesto determinadas por la Dirección de Rentas de la Ciudad (DGR), en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos fiscales 2002 y 2003, mediante la Resolución N° 3035/DGR/2008, confirmada parcialmente por la Res. 3660/DGR/2008 y la Res. 243/AGIP/2009. Ello así, vengo también a cuestionar la determinación impositiva que dio origen a la adhesión al plan de pagos, que ostenta vicios manifiestos que determinan su nulidad absoluta? (fs. 1 vta.). En el desarrollo del escrito inicial, se puede apreciar que el capítulo V se refiere a la nulidad del procedimiento determinativo (fs. 6/14), el VI a la prescripción de las acciones y poderes del fisco de la CABA para determinar el impuesto y perseguir su cobro (fs. 14/17), el VII y el IX a la improcedencia del impuesto abonado y de sus intereses (fs. 17/25vta.), y finalmente en el capítulo X planteó la nulidad de la sanción (25vta./30vuelta). Asimismo, la parte actora solicitó se declare la inconstitucionalidad de ?las resoluciones de la DGR y la AGIP que determinaron el impuesto y rechazaron los recursos interpuestos? (fs. 31), y en su petitorio requirió, además de la devolución de las sumas abonadas, que se revoque la multa impuesta (fs. 32). En síntesis, si bien formalmente esta acción fue calificada como de ?repetición? por la propia accionante, lo cierto es que también contiene una pretensión de impugnación de actos administrativos sin la cual no tendría sustento alguno el reclamo de la actora, y que obliga a analizar si se han cumplido las condiciones de admisibilidad formal que exige el ordenamiento jurídico para pretensiones de ese estilo. Y ello porque la repetición será procedente siempre y cuando prospere el pedido de impugnación del acto administrativo que determinó la deuda abonada por la actora, pues de lo contrario no existiría fundamento jurídico que justifique la devolución pretendida, o en otras palabras el pago realizado obedecería a una causa (acto determinativo de oficio) cuya legitimidad no habría sido rebatida por la contribuyente.

3.2. Ahora bien, ¿de qué manera se puede cuestionar una determinación de oficio? Según el ordenamiento tributario local vigente al momento de ser practicada la determinación de autos, los procedimientos de determinación de oficio de las obligaciones del ISIB culminaban con el dictado, por parte de la Dirección General de Rentas, de una resolución fundada que analizaba los hechos, las pruebas producidas y el derecho aplicable, y practicaba la determinación impositiva o mantenía las declaraciones juradas originariamente presentadas por el contribuyente, sancionando o sobreseyendo de las imputaciones formuladas (art. 123 inc. 18 CF t.o. año 2008). Por otra parte, la citada normativa preveía dos mecanismos para cuestionar requerimientos al pago de tributos por parte del fisco: a) por un lado, el contribuyente podía optar por abonar el importe requerido y luego reclamar su devolución, mediante el reclamo administrativo y/o la acción judicial de repetición. A tal efecto, el art. 58 CF t.o. año 2008 dispone que ?(L)os 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?. Sin embargo, si la propia Dirección General dictó una resolución determinativa de oficio, ello tornaría innecesaria la interposición del reclamo administrativo previo por aplicación del art. 5 CCAyT, pues se constataría una clara conducta administrativa que haría presumir la ineficacia cierta de acudir a esa instancia. La exigencia del reclamo administrativo

previo se aplica a los pagos realizados espontáneamente o ante una intimación que no proviene de autoridad competente para expedirse sobre un eventual reclamo, y no a los pagos a requerimiento en los que la Administración pública tributaria, a través del funcionario competente, ya ha sentado opinión sobre la materia controvertida. En consecuencia, la acción judicial estaría habilitada y sujeta -en cuanto a su faz temporal- exclusivamente a los plazos de prescripción. b) También podía cuestionar la resolución determinativa mediante recursos administrativos, evitando de esa manera abonar los impuestos reclamados por el fisco hasta tanto sea resuelta su impugnación. La resolución determinativa de oficio podía ser impugnada mediante recurso de reconsideración, el que era resuelto por el Director General (art. 128 CF t.o. año 2008), y por el recurso jerárquico -sin necesidad de haber deducido previamente el de reconsideración-, el que era decidido por el Ministerio de Hacienda mediante resolución definitiva que agotaba la vía administrativa (art. 129 CF t.o. año 2008). A partir de la notificación del acto que resolvía el recurso jerárquico, el contribuyente contaba con un plazo de caducidad perentorio e improrrogable de noventa (90) días para iniciar la acción judicial (art. 7 CCAyT).

3.3. La elección de cada una de estas vías implica perjuicios y beneficios para el contribuyente, que debe evaluar el obligado tributario al momento de inclinarse por una de ellas: a) la opción de "pagar y luego repetir" evita que se sigan agregando intereses a la deuda en el transcurso de la discusión administrativa y/o judicial, y también permite que el contribuyente se acoja a eventuales planes de facilidades de pago (como ocurrió en el caso de autos) y obtenga otros beneficios que requieren tener regularizada la situación fiscal; pero también implica un perjuicio económico claro, consistente en privarse, durante un tiempo considerable, de disponer de un capital que, de prosperar su reclamo, le pertenece; b) la otra alternativa evita el desmedro patrimonial que implicaría el pago de la deuda reclamada, pero en caso que la impugnación no tenga un resultado favorable el contribuyente deberá abonar un monto aumentado por los intereses, y no podrá beneficiarse de las concesiones que suele otorgarle el fisco a quienes regularizan en tiempo oportuno su situación fiscal. El esquema general previsto para la impugnación judicial de actos administrativos en la Ley de Procedimientos Administrativos y el CCAyT de la Ciudad de Buenos Aires (ver, en particular, el art. 3 inc. 1º CCAyT), no es completamente aplicable en materia tributaria. Y es que para cuestionar la validez de un acto determinativo de oficio no es imprescindible agotar la vía administrativa por medio de los recursos pertinentes -como sí ocurre con el resto de los actos administrativos-, sino que el contribuyente puede evitar la interposición del recurso jerárquico y optar por la vía del pago y posterior repetición judicial. Una interpretación contraria desnaturalizaría el mecanismo de la repetición al limitarlo a una cantidad menor de supuestos en oposición a la propia letra de la ley tributaria -que no establece distinción alguna entre los distintos supuestos de pago indebido o incausado-, alentaría que los contribuyentes no cumplan con el pago inmediato de las deudas que le reclama el fisco -perjudicando de esa manera el cobro regular y oportuno de la renta pública-, y además obstaculizaría el acceso a la justicia del contribuyente al imponer requisitos de admisibilidad formal no previstos en las disposiciones que regulan la acción de repetición. Es decir, ambas vías (la impugnación del acto determinativo mediante las vías recursivas, y el pago sucedido por un reclamo de repetición) son alternativas, el contribuyente puede optar por cualquiera de ellas de acuerdo a sus convicciones y conveniencias. Pero una vez elegida una de estas dos opciones que brinda la normativa tributaria, debe proseguirse hasta su finalización, cumpliendo los trámites y recaudos que exigen las disposiciones pertinentes, pues el voluntario sometimiento a un régimen jurídico implica cumplir acabadamente las exigencias del mismo y determina la improcedencia de su impugnación ulterior (Fallos 149:137; 170:12; 175:262; 184: 361; 202:284; 205:165; 241:162; 271:183; 279:350; 297:236; 300:147; 304:1180; 316:1802; 322:523; 325:1922, entre muchos otros). Lo que no puede ocurrir es que el contribuyente tramite una vía y luego pretenda abandonarla y reconducir su planteo a la otra, pues ello constituiría un obrar errático y violatorio de los principios de buena fe y seguridad jurídica, y convalidaría una forma de eludir el cumplimiento de los plazos exigidos para interponer la acción impugnatoria.

3.4. Tal como surge del relato de los hechos contenido en el apartado 2º del voto del Dr. Lozano -al que me remito-, ante el dictado del acto administrativo tributario que determinó el impuesto cuestionado en autos, el accionante interpuso un recurso de reconsideración, que fue acogido parcialmente en una resolución que fue nuevamente impugnada mediante recurso jerárquico, el que fue desestimado mediante la resolución nº 243-AGIP-2009 que agotó la vía administrativa, lo que fue consignado en la respectiva notificación. Por lo tanto, ante el dictado del acto tributario que agotó la vía administrativa, el contribuyente estaba obligado a iniciar, dentro del plazo de caducidad previsto en el art. 7 CCAyT, la acción judicial tendiente a impugnar el acto, a la que eventualmente podía acumular el pedido de repetición de los montos que pagase en el marco del plan de facilidades de pago al que suscribió. De no hacerlo, la resolución determinativa de oficio se tornaba firme e impedía el progreso de un reclamo judicial fundado en la ilegitimidad de dicho acto. De lo precedentemente expuesto se desprende que, en el caso de autos, la presente acción judicial, en tanto -además del pedido de repetición- contiene 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.

3.5. No obsta a esta conclusión el hecho de que el contribuyente se acogiese a un plan de facilidades de pago. El acto que concedió el plan de facilidades de pago (resolución nº 1830/MHGC/09) no fue cuestionado

mediante la presente acción judicial, y tampoco podría haber sido impugnado por el accionante ya que no presentaba ningún gravamen derivado del dictado de este acto, pues éste responde favorablemente a una solicitud voluntaria del contribuyente. La causa de los pagos cuya repetición se pretende mediante esta acción no es la resolución que concedió el plan de facilidades, sino el acto que determinó de oficio la deuda controvertida. Si éste hubiese sido declarado ilegítimo en esta instancia judicial, los pagos se habrían tornado incausados y correspondería la devolución de los mismos, sin necesidad de declarar una eventual nulidad de la resolución n° 1830/MHGC/09, que simplemente se limitó a instrumentar un plan de pagos pero no se expidió sobre la procedencia sustancial de la deuda controvertida.

4. Sentado lo expuesto, corresponde ahora analizar ahora los planteos tendientes a demostrar la invalidez, inexigibilidad o falta de vencimiento del plazo de caducidad de la acción impugnatoria.

4.1. El planteo de imprescriptibilidad de los actos administrativos impugnados, derivada de su nulidad absoluta, lo que determinaría la inaplicabilidad de los plazos de caducidad contemplados en el CCAyT, no puede tener favorable acogida. La circunstancia de que se hubiera alegado la nulidad absoluta del acto impugnado no obsta a la aplicación del art. 7 CCAyT, pues dicha normativa no efectúa distinción o salvedad alguna entre actos administrativos "nulos de nulidad absoluta e insanable" y "actos anulables", al determinar los plazos dentro de los cuales aquellos pueden impugnarse judicialmente. Además, sostener la imprescriptibilidad e inaplicabilidad de los plazos de caducidad de los actos administrativos nulos de nulidad absoluta generaría una notoria incertidumbre y afectaría el normal desarrollo de la actividad administrativa, pues sus actos estarían sometidos a la anulación judicial en cualquier momento, incluso muchos años después.

4.2. El accionante sostiene que ha venido impugnando la constitucionalidad de cualquier norma que impida el ejercicio de esta acción. Sin embargo, y como sostiene la Dra. Ruiz en el apartado 4° último párrafo de su voto, ello constituye un planteo genérico e impreciso, que no muestra la consistencia y seriedad que debe tener una petición de este estilo. En efecto, el accionante no demuestra cuáles serían las normas constitucionales vulneradas y de qué manera concreta se produciría tal afectación, a lo que cabe agregar -a mayor abundamiento- que la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido la validez, en términos generales, de los plazos de caducidad de las demandas contencioso administrativas (Fallos 209:526 y muchos otros).

4.3. Por último, resta atender las manifestaciones del recurrente, según las cuales el plazo de caducidad del art. 7 CCAyT habría estado suspendido entre la fecha de solicitud de acogimiento al plan de pagos y la resolución que finalmente lo instrumentó. En tal sentido, coincido con lo manifestado por la Dra. Ruiz en el considerando 5.1 de su voto, en cuanto a que el plazo de caducidad previsto en el art. 7 CCAyT, en virtud de los expresos términos utilizados en esa norma, es perentorio e improrrogable?, y además el recurrente no explica cuál sería la normativa que dispone -expresa o implícitamente- que la suscripción de un plan de facilidades de pago constituye una causal de suspensión del mentado plazo.

5. Por estos motivos, considero que deben rechazarse los agravios dirigidos por el recurrente a rebatir la sentencia de Cámara -en cuanto consideró que, al momento de interponer la presente acción judicial, el plazo de caducidad previsto en el art. 7 CCAyT se encontraba vencido-, y en consecuencia confirmar la decisión judicial que hizo lugar a la excepción de inhabilitación de instancia formulada por el GCBA. En virtud de lo expuesto, voto por rechazar el recurso ordinario de apelación interpuesto por Bank

Boston, con costas a la vencida por aplicación del principio objetivo de la derrota (art. 62 CCyT). Por ello, emitido el dictamen por el Sr. Fiscal General, por mayoría, el Tribunal Superior de Justicia resuelve: 1. Hacer lugar al recurso ordinario de apelación interpuesto por Bank Boston N.A., con costas por su orden. 2. Revocar la sentencia de fs. 245/248 vuelta y devolver las actuaciones a la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario para que, por intermedio de otros jueces, se dicte un nuevo fallo con arreglo a la aquí decidido. 3. Mandar que se registre, se notifique y, oportunamente, se devuelva a la Cámara remitente.

Correlaciones: [Kartopapel SACI c/MCBA](#) - Cám. Nac. Civ. En pleno - 15/07/1977
007355E