

Accion De Repeticion Pago A Requerimiento Plazo De Prescripcion

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Acción de repetición. Pago a requerimiento. Plazo de prescripción Se revoca el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación que hizo lugar a la acción de repetición intentada por dos ejercicios e impuso las costas en el orden causado; ordenando a la AFIP a que practique reliquidación del monto que debe reintegrar a la contribuyente. Y VISTOS; CONSIDERANDO: I.- Que a fs. 296/301 vta. el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: 1) declarar la improcedencia formal de la acción de repetición interpuesta, por los períodos fiscales 1998 a 2002, ambos inclusive; 2) hacer lugar a la acción de repetición intentada por los ejercicios 2003 y 2004; 3) imponer las costas en el orden causado; y 4) ordenar a la AFIP a que practique reliquidación del monto que debe reintegrar a la contribuyente, con más los intereses previstos en el art. 193 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.). II.- Que para así decidir desarrolló las siguientes consideraciones: (i) Con relación a la improcedencia declarada, el voto de la mayoría sostuvo que: La causa se circunscribe a analizar si se ajusta a derecho la resolución n° 43/2008, emitida por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata de la AFIP - DGI, en virtud de la cual se rechazó la acción de repetición originada en los pagos de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas, correspondientes a los ejercicios 1998 a 2004, por entender que su ingreso fue realizado en exceso. En tal sentido, señaló que si bien el organismo fiscal rechazó la acción intentada por la totalidad de los períodos involucrados, comunicó a la responsable que sólo respecto de los períodos 2003 y 2004 podría optar por interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Indicó que en los considerandos del acto administrativo se consignó que los ejercicios 1998 a 2002 ya habían sido tratados en oportunidad de dictarse la resolución n° 260/2003 que determinó de oficio el gravamen. Por tal motivo, dado que se trató de pagos realizados en virtud de un requerimiento de la AFIP, la acción de repetición debió deducirse directamente ante el Tribunal Fiscal o ante la Justicia Federal, a opción del contribuyente, quedando cerrada la vía administrativa. En virtud de las circunstancias relatadas, manifestó que el art. 81 de la ley 11.683 es preciso e implacable para casos como el de autos, en el que la actora pagó el tributo por los ejercicios 1998 a 2002 en virtud de la intimación efectuada en una resolución determinativa. Era este el acto que habilitaba la demanda directa de repetición ante el Tribunal Fiscal, conforme lo dispuesto en su párrafo tercero. Por ello, afirmó que ¿los principios de verdad material, instrucción de oficio y en especial de informalismo a favor del administrado invocados por la actora (...) no pueden ser esgrimidos con la finalidad de forzar la intervención de este Tribunal cuyo acceso le está vedado al contribuyente por haber precluido la oportunidad procesal de hacer valer la vía recursiva pretendida.? Concluyó que por lo períodos fiscales 1998 a 2002 ¿la actora se avino a su pago y no hizo uso del derecho? de interponer demanda directa de repetición ante el Tribunal Fiscal, motivo por el cual esa instancia no se encuentra habilitada. (ii) Con relación a la cuestión de fondo indicó que: La actora intentó la repetición de los importes ingresados en concepto de contribución especial sobre el capital de las cooperativas que estén inscriptas en el registro pertinente, creado por la ley 23.427, correspondiente a los ejercicios fiscales 1998 a 2004, que a su entender lo fueron en demasía, en tanto, respecto de sus tenencias accionarias sujetas al impuesto a las ganancias mínima presunta, resultaba de aplicación la exención prevista en el art. 9, inc. b), de esa ley, que eximía a ¿las acciones y demás participaciones en el capital de otras entidades sujetas al impuesto sobre los capitales y las cuotas partes de fondos comunes de inversión?. Por su parte, el criterio fiscal se basó en considerar que la derogación del impuesto sobre los capitales importó la pérdida de vigencia de la exención, por ausencia de sustento normativo, y que los montos ingresados con anterioridad a la sanción de la ley 25.879 resultaban irrepetibles por no haber sido abonados en exceso. Al respecto, señaló que una razonable hermenéutica permite aseverar que el propósito de exención otorgada por el art. 9 de la ley 23.427 fue la de evitar una doble imposición sobre los bienes de las empresas cuyo capital estuviera representado por tenencias accionarias. De dicha interpretación, infirió que la intención del legislador con la sanción de la ley 25.879 fue la de aclarar la confusión suscitada por la redacción original del mencionado art. 9 de la ley 23.427 ante la pérdida de vigencia del impuesto sobre los capitales al cual refería, y la entrada en vigencia, para los ejercicios cerrados el 31 de diciembre de 1998 inclusive, del impuesto a las ganancias mínima presunta. Por lo tanto, concluyó que la ley 25.879, en cuanto dispuso excluir las participaciones y tenencias accionarias en poder de las cooperativas del ámbito de imposición de la contribución especial sobre el capital de dichas entidades, confirmó la voluntad del legislador de evitar la doble imposición generada por la coexistencia de dos gravámenes que recaen sobre los activos empresariales, de forma directa uno, e indirecta el otro, a través de la tenencia de participaciones accionarias. III.- Que, disconformes, ambas partes interpusieron sendos recursos de apelación. IV.- Que a fs. 313/325 obra el memorial de agravios de la actora, el que fue replicado a fs. 370/375. Se quejó en cuanto la sentencia del tribunal de origen declaró formalmente improcedente la repetición de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas

prevista en la ley 23.427 por los períodos fiscales 1998 a 2002 e impuso las costas en el orden causado en relación a la repetición concedida por los ejercicios 2003 y 2004. En cuanto a la improcedencia formal decretada, señaló que la sentencia postuló la aplicación literal del párrafo tercero del art. 81 de la ley 11.683, interpretación que peca de un excesivo rigor formal, incompatible con el espíritu y finalidad de la norma. Arguyó que, dado el carácter de norma interpretativa de la ley 25.879 que despejó la incertidumbre con relación a la posición de las acciones que detentan las cooperativas en sociedades de capital en la base imponible sujeta a la contribución especial establecida en la ley 23.427, la promoción de la acción de repetición ante el Fisco Nacional resultaba acorde con el espíritu del art. 81 de la ley de procedimiento tributario y privilegiaba el interés del organismo recaudador, al darle la posibilidad de evitar un dispendio jurisdiccional innecesario, sumados a los costos derivados de un proceso jurisdiccional y/o judicial. Por otra parte, manifestó que su derecho a interponer demanda directa de repetición ante el Tribunal Fiscal sólo fenecía con el acaecimiento del plazo de prescripción previsto en los arts. 56 y 61 de la ley 11.683, motivo por el cual, al momento de interponer la demanda de repetición dicho plazo no había operado, y, por lo tanto, la vía resultó formalmente irreprochable, aspecto que fue consentida por la representación fiscal al contestar el recurso, dado que no se opuso a la procedencia de la acción intentada, ni tampoco interpuso excepción de prescripción. Finalmente, sostuvo que el tribunal de origen se apartó sin fundamento legítimo del principio objetivo de la derrota, consagrado en el art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

V.- Que a fs. 349/358 vta. fundó su recurso la demandada, el que fue contestado a fs. 361/369 vta. Se agravió en cuanto el Tribunal Fiscal hizo lugar a la acción de repetición perseguida por la actora con relación a los ejercicios 2003 y 2004, por entender que la sentencia resulta arbitraria, al apartarse de las constancias de la causa y ser contraria a las normas que regulan la cuestión. Manifestó que de la reseña de las normas involucradas como de las jurisprudencia aplicable al caso, debe inferirse que la ley 23.760 al derogar el impuesto sobre los capitales, transformó en abstracta la exención del art. 9, inc. b), de la ley 23.427. Asimismo sostuvo que una correcta interpretación de las disposiciones de la ley 25.879 sólo permiten concluir que los efectos de las normas, como principio general, se proyectan hacia el futuro, en tanto que los efectos ex tunc se hallan circunscriptos al ámbito expresamente previsto en el art. 3 de esa ley. Concluyó que la citada disposición no permite una interpretación extensiva, como la ensayada por el tribunal a quo en la sentencia en crisis, so pretexto de una ?supuesta? intención del legislador que no fue puesta de manifiesto no obstante las sucesivas reformas que sufrió el régimen legal de los entes cooperativos en los períodos bajo examen. Finalmente, se quejó en cuanto el Tribunal Fiscal consideró aplicable, en materia de intereses resarcitorios, lo dispuesto por el plenario ?Dalmine Siderca SAIC?, cuya doctrina establece que deberán calcularse según la tasa pasiva promedio informada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina. Sobre el punto, indicó que en los arts. 37 y 52 de la ley 11.683 se establece los intereses legales aplicables al caso.

VI.- Que en los términos en que quedó trabada la litis, dos son las cuestiones por las que este tribunal es llamado a expedirse. En primer lugar, con relación a la improcedencia del recurso de repetición interpuesto por los pagos efectuados por la contribución especial sobre el capital de las cooperativas por los períodos fiscales 1998 a 2002, y, la segunda, referente a la cuestión tributaria en sí, esto es la procedencia o no de la exención prevista en el art. 9, inc. b), de la ley 23.427.

VII.- Que un orden lógico impone analizar en primer lugar la cuestión atinente a la improcedencia formal decidida por el tribunal de origen. Sobre el punto, cabe señalar que no se encuentra controvertido en autos que los pagos que la actora pretende repetir por el tributo correspondiente a los períodos fiscales 1998 a 2002 fueron realizados en virtud del dictado de la resolución n° 260/2003 que determinó de oficio el gravamen, y, por lo tanto, la acción que persigue la actora se encuentra reglada en el art. 81 de la ley 11.683. Al respecto, en el art. 81 de esa ley se establece que los contribuyentes y demás responsables tiene acción para repetir los tributos y accesorios que se hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente, es decir cuando el pago fue realizado en forma voluntaria, o a requerimiento de la administración fiscal, esto es cuando el pago fue exigido de manera coactiva. En los casos que se intente repetir un pago espontáneo la norma impone la obligación de interponer el reclamo ante el propio organismo recaudador. El ?reclamo administrativo previo? tiene por objeto dar la posibilidad a la administración tributaria de revisar el caso, salvar algún error y promover el control de legitimidad de lo actuado. Dicho reclamo no es necesario en el caso de pagos coactivos, dado que la administración ya se expidió sobre la procedencia del pago. En efecto, en el párrafo tercero del art. 81 se dispone que ?[S]i el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva (...), la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia Nacional.? Por ello, tratándose de pagos efectuado a requerimientos, el plazo para interponer la demanda de repetición es el correspondiente al término de la prescripción de la acción de repetición previsto en el art. 61 y concordantes de la ley de procedimiento fiscal. En tal inteligencia, los fundamentos que exponen los Vocales -que conformaron la mayoría- para decidir la improcedencia formal del recurso de repetición por los ejercicios 1998 a 2002 se apartan irrazonablemente de lo previsto en la ley 11.683. En efecto, sostuvieron que no correspondía la intervención del Tribunal Fiscal por haber precluido la vía procesal que intenta hacer valer, dado que la contribuyente interpuso el reclamo administrativo previo cuando con el dictado de la resolución determinativa quedó expedita

la demanda directa ante ese tribunal. Dicho razonamiento deriva de un celoso apego a la literalidad del tercer párrafo del art. 81 de la ley de procedimiento fiscal y se aparta de las normas que integran y regulan la cuestión debatida. Las normas son suficientemente claras en cuanto disponen que la viabilidad de la acción de repetición contra un pago efectuado a requerimiento se encuentra condicionada a la sola circunstancia de que sea efectuada antes de que expire el plazo de prescripción de la acción dispuesto en la ley. Por lo tanto, la circunstancia de que la actora haya interpuesto reclamo administrativo previo ante el organismo recaudador, no puede más que significar una formalidad ineficaz. Sin embargo, no puede inferirse que dicha elección haya condicionado su derecho a ejercer la acción, y, en consecuencia, la procedencia de la demanda de repetición. Es que, en definitiva, la actora interpuso su recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación con el claro objeto de perseguir la repetición del tributo abonado por los períodos 1998 a 2002 y, como ya se expuso en párrafos precedentes, la viabilidad de la acción se encontraría configurada de no haber fenecido el plazo de prescripción previsto en la ley de procedimiento fiscal para la interposición de esa acción. En virtud de lo expuesto, corresponde revocar el pronunciamiento de fs. 296/301 vta., con relación al punto aquí examinado, con costas, y remitir las actuaciones al tribunal de origen a fin de que, por intermedio de quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo expresado en la presente. **ASÍ SE DECIDE.** VIII.- Que en virtud de lo resuelto en el punto que antecede, deviene inoficioso pronunciarse con relación a los restantes agravios formulados por las partes intervinientes. **ASÍ TAMBIÉN SE DECIDE.** El Dr. Carlos Manuel Grecco integra esta sala en los términos de la acordada 16/2011 de esta cámara. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. Fecha de firma: 23/02/2017 Firmado por: DRA. DO PICO - DR. GRECCO - DR. FACIO - , JUECES DE CÁMARA - SEC. HERNAN GERDING

015172E