

Repetición De Impuestos Computo De Intereses Declaración De Inconstitucionalidad Arbitrariedad De La Actuación De Oficio

JURISPRUDENCIA

Repetición de impuestos. Cómputo de intereses. Declaración de inconstitucionalidad. Arbitrariedad de la actuación de oficio

Se descalifica el decisorio impugnado en cuanto declaró la inconstitucionalidad de la resolución n°4151/SHyF/2003 -que regula la tasa de interés aplicable en los casos de repetición, reintegro o compensación de los saldos a favor de importes abonados por los contribuyentes-, al apartarse de los términos en que había quedado trabada la litis y haber ejercido legítimamente el control de constitucionalidad de oficio.

Buenos Aires, 19 de septiembre de 2017

Vistos: los autos indicados en el epígrafe; resulta: 1. Vienen las presentes actuaciones al acuerdo de este Tribunal Superior de Justicia a los efectos de resolver el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, GCBA) a fs. 251/260. 2. Fernando Carlos Aranovich promovió acción de repetición contra el GCBA a fin de que se ordenase al demandado la devolución de la suma de \$4.524,70 que había abonado en concepto de la Contribución Alumbrado, Barrido y Limpieza Territorial y de Pavimentos y Aceras (ABL), correspondiente al inmueble sito en la calle La Pampa n° 1170, 1° piso, de esta ciudad, en función del avalúo efectuado por la Administración, correspondiente a los años 1998 a 2001 (fs. 1/7). En lo que aquí interesa, el GCBA contestó demanda a fs. 149/157 y solicitó que, en caso de prosperar aquélla, los intereses se aplicasen de acuerdo con lo establecido en la resolución n° 4151/SHyF/2003. A su turno, el juez de primera instancia hizo lugar parcialmente a la demanda y ordenó la devolución de los montos correspondientes al avalúo por los períodos 1998/2000. En cuanto a la tasa de interés aplicable, el magistrado declaró la inconstitucionalidad de la resolución n° 4151/SHyF/2003 (la sentencia indica la resolución n° 4151/SHyF/2004, pero en realidad se refiere a la resolución n° 4151/SHyF/2003, normativa aplicable en materia de intereses en los juicios de repetición) y decidió que debía aplicarse la tasa de interés fijada por la Cámara del fuero Contencioso Administrativo y Tributario en el fallo plenario "Eiben" desde el momento en que se efectuó el pago de las sumas a reintegrarse (fs. 235/244). 3. Contra esta decisión, el GCBA interpuso el recurso referido en el punto 1, que fue contestado por la parte actora (fs. 263/265 vuelta) y concedido por el juzgado de primera instancia (fs. 292/293). 4. Requerido su dictamen, el Fiscal General Adjunto propició hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad y revocar parcialmente la sentencia de grado en lo relativo a la tasa de interés aplicable al caso (fs. 306/309). Fundamentos: La jueza Ana María Conde dijo: 1. El recurso de inconstitucionalidad ha sido articulado en legal tiempo y forma, y fue correctamente concedido por la Sra. Jueza de primera instancia, toda vez que el recurrente plantea un genuino caso constitucional en torno a la afectación del debido proceso. 2. En su recurso, el GCBA se agravia de la sentencia de primera instancia respecto de la tasa de interés que fijó y de la fecha a partir de la cual debería comenzar a aplicarse, lo cual constituye, a criterio del recurrente, un pronunciamiento arbitrario, desprovisto de todo apoyo legal, que se aparta del debido proceso y violatorio del principio de legalidad. Expresa que el pronunciamiento de grado lo condenó a pagar intereses según una pauta arbitraria y apartándose de la normativa específica en materia de intereses para los casos de repetición: la resolución n° 4151/SHyF/2003, que establece una tasa de interés del 0,50% mensual (6% anual), los que se computan desde la fecha de interposición del reclamo de repetición o compensación (arts. 1 y 2). Por otra parte, el recurrente alega que el pronunciamiento cuestionado declaró la inconstitucionalidad de la referida resolución de oficio -esto es, sin una petición expresa de la parte actora en su demanda- y sin hacer mención ni fundamentar de qué manera se verían afectados derechos de índole constitucional de la accionante mediante su aplicación. 3. Asiste razón al recurrente en tanto sostiene la arbitrariedad del pronunciamiento cuestionado. Tal como he sostenido en oportunidad de emitir mi voto en la causa "G.C.B.A s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado" en: "Frávega SA c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos", expte. n° 5549/07, sentencia del 2/5/2008, si bien en determinados supuestos es procedente la declaración de inconstitucionalidad de oficio, lo cierto es que tal facultad es una excepción, y no una regla. En otras palabras, sólo en casos puntuales, cuando la violación de la Constitución sea flagrante, no se viole el derecho a la defensa en juicio de las partes ni el principio de división de poderes, y cuando la cuestión planteada exceda el mero interés privado de los litigantes -porque de lo contrario las partes pueden decidir libremente si hacer uso o no de su derecho a impugnar una determinada norma-, corresponde la declaración oficiosa de inconstitucionalidad. Asimismo, en el precedente "Gorondon, Juan Carlos s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en "Gorondon, Juan Carlos c/Ministerio de Desarrollo Social y otros s/otros procesos incidentales", expte. n° 8739/12, sentencia del 6/02/2013 expresé: "Como principio general, la declaración de inconstitucionalidad procede únicamente a pedido de parte, y siempre y cuando la norma respectiva constituya un obstáculo insalvable para la protección del derecho invocado por el interesado. Pero en ciertas ocasiones, aunque el propio interesado no lo haya peticionado expresamente, el

magistrado puede declarar la inconstitucionalidad si esa es la única manera de tutelar los derechos debatidos en la causa y preservar la vigencia y plena efectividad de la normativa constitucional?.

4. Las circunstancias de excepción anteriormente indicadas no ocurren en el presente caso. En efecto, el objeto del juicio es netamente patrimonial -ya que el actor pretende la repetición de un tributo abonado anteriormente-, y no se evidencia en la causa la existencia de un interés público comprometido, sino solamente el interés particular del accionante. Por ello es necesario que la tacha de inconstitucionalidad se plantee de forma clara, concreta y suficientemente fundamentada. Al presentar su demanda, el actor solicitó la devolución de las sumas abonadas con más los correspondientes intereses? (fs. 1 vuelta). Toda vez que la resolución n° 4151/SHyF/2003 establece la tasa de interés específica para los juicios de repetición, el accionante debió saber que ésta era la normativa aplicable. Al no cumplir la parte actora con la carga procesal de solicitar su inconstitucionalidad en dicha oportunidad, el Juez de primera instancia no estaba habilitado para declararla, y esa decisión produjo un desequilibrio procesal violatorio del derecho al debido proceso de la parte demandada, ya que el pronunciamiento cuestionado subsanó indebidamente las deficiencias argumentales del accionante. Por lo tanto, el magistrado incurrió en un ejercicio ilegítimo de la facultad excepcional de declarar la inconstitucionalidad de oficio, pues no existía ningún obstáculo que remover para una correcta resolución de la causa a la luz de la normativa aplicable. Más bien existió un pronunciamiento mediante el cual, aprovechando la oportunidad ofrecida por la mención de la resolución n° 4151/SHyF/2003 en la contestación de demanda del GCBA, el Juez de grado sentó su posición sobre la inconstitucionalidad de una norma que no estaba cuestionada en forma expresa ni implícita por ninguna de las partes.

5. En conclusión, al no resultar válida la declaración de inconstitucionalidad de oficio en estos autos, el pronunciamiento cuestionado se apartó, sin motivos justificados, de la tasa de interés aplicable al caso y de la forma de cómputo de dichos intereses, de acuerdo a lo dispuesto por la resolución n° 4151/SHyF/03. La forma en que se resuelve no implica tomar posición sobre los fundamentos en que se apoyó la sentencia de grado para decidir sobre la inconstitucionalidad de la mencionada resolución, sino que refiere al impedimento de tomar esa decisión, de oficio, en un proceso de las características del presente.

6. Por ello, voto por hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad, revocar parcialmente la sentencia de primera instancia (punto 2 y considerandos VIII a XI) y condenar al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires a restituir los importes por los que procedió la presente acción con más la tasa de interés prevista en el art. 1° de la resolución n° 4151/GCABA/SHYF/03, los cuales deberán computarse según el art. 2° de dicha normativa; con costas (art. 62 CCyT).

La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:

1. El recurso de inconstitucionalidad del GCBA satisface las condiciones de admisibilidad. Ha sido interpuesto en tiempo y forma, ante el tribunal superior de la causa contra una sentencia definitiva y quien recurre goza de legitimación y capacidad procesal.

2. El recurrente manifiesta que:

(i) "... el decisorio es inconstitucional pues deja de aplicar, sin fundamento idóneo, la norma positiva vigente en la Ciudad de Buenos Aires, lo que comporta un acto irrazonable afectando la defensa en juicio..." (fs. 252 vuelta);

(ii) el juez "... no hace mención ni fundamenta de qué manera se verían afectados derechos de índole constitucional de la parte actora mediante la aplicación de la [resolución n°4151-SHYF-2003]? (fs. 256);

(iii) lo resuelto "... soslaya el principio de legalidad establecido en el art. 19 de la CN, atento que el a-quo no ha respetado la normativa vigente? (fs. 252 vuelta);

(iii) "[I]a ilegalidad de la sentencia, ocasiona un serio gravamen al desoír la [letra] de la normativa que prevé el art. 62 del Código fiscal y la citada Resolución N° 4151-SHYF-2003 en cuanto fija en cincuenta centésimos por ciento (0,50%) mensual la tasa de interés aplicable en los casos de repetición, reintegro o compensación de los saldos a favor de importes abonados por los contribuyentes y obligando (...) al pago de una tasa de interés superior al fijado por las normas que rige[n] la materia..." (fs. 253); y

(iv) "[I]a sentencia también yerra en cuanto a la fecha desde la cual se deben aplicar los intereses? pues "... de acuerdo al art. 1° de la Resolución 4151 y art. 62 del Código Fiscal (t.o.2003) los intereses deberán computarse desde la fecha del reclamo o interposición de la demanda de repetición? (fs. 257, sin el resaltado del original) y al incurrir en tal error, se afecta el principio de legalidad.

3. La cuestión a dilucidar es, pues, (i) si el juez interviniente ejerció legítimamente el control de constitucionalidad de oficio cuando declaró la inconstitucionalidad de la resolución de la Secretaría de Hacienda y Finanzas n° 4151/2003 y ordenó que los intereses se calcularan de acuerdo con la doctrina plenaria adoptada en los autos "Eiben Francisco c/ GCBA s/ empleo público (no cesantía ni exoneración)", expediente EXP 30.370/0 del 31/05/2013; y si, además, (ii) resulta válido que el magistrado, tras declarar la inconstitucionalidad indicada, dispusiera que los intereses debían computarse desde el momento en que el actor efectuó el pago de las sumas a reintegrarse en lugar de ser abonados desde la fecha del reclamo o interposición de la demanda de repetición.

4. La crítica del recurrente que denuncia la ausencia de razonabilidad de la declaración de inconstitucionalidad de oficio de la resolución de la Secretaría de Hacienda y Finanzas n° 4151/2003 es concreta y acertada, por lo que el agravio debe prosperar. Los argumentos del a quo para declarar inconstitucional la norma que fija los intereses a pagar por el Gobierno en acciones de repetición de impuestos, apenas expresan un juicio desfavorable respecto del mérito de la norma, pero no alcanzan a poner en crisis su validez.

En efecto, como lo señala el Fiscal General Adjunto a fs. 308 vuelta, "[I]a lectura de la decisión permite advertir que la argumentación gira en torno a la vulneración a la garantía de igualdad y la falta de razonabilidad, basada en una comparación entre

las normas que regulan los intereses a abonarse en los casos de repetición, y aquellas que contemplan las tasas para los intereses resarcitorios y punitivos en casos de incumplimiento o cumplimiento tardío de obligaciones fiscales, entendiéndose que es la diferencia de la tasa entre uno y otro caso lo que afecta la garantía de igualdad y es irrazonable...?. Sin embargo, tal como lo destaca el Fiscal General Adjunto, el juez no explicó por qué dos supuestos diferentes debían estar regulados de la misma manera, lo que priva de sustento a la declaración de inconstitucionalidad resuelta por el magistrado de primera instancia. Por lo demás, al dejar de aplicar en el caso la normativa específica en materia de repetición de tributos, el juez interviniente lesionó el principio de legalidad.

5. Por otra parte, acierta el GCBA al subrayar que el a quo también vulneró el principio de legalidad al apartarse de lo dispuesto en el artículo 62 del Código Fiscal (t.o. 2003) y en el artículo 2 de la resolución de la Secretaría de Hacienda y Finanzas n° 4151/2003 en cuanto al inicio del plazo para computar los intereses a abonar por el Fisco. Como lo establece esa normativa, los intereses deberán computarse desde la fecha del reclamo o interposición de la demanda de repetición. Y, en este punto, el sentenciante no dio ninguna razón para apartarse de la citada resolución y para ordenar, como lo hizo, que los intereses se calculasen desde el pago indebido de las sumas a reintegrarse.

6. Por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad del Gobierno, y revocar parcialmente la sentencia de primera instancia en cuanto a la tasa de interés aplicable y al momento a partir del cual deben computarse los intereses a ser abonados por el demandado, con costas al vencido (art. 62, CCAyT). Así lo voto.

La juez Inés M. Weinberg dijo:

1. Coincido con la Dra. Ana María Conde en que el recurso de inconstitucionalidad fue correctamente concedido al contener un adecuado planteo constitucional en torno a la afectación del derecho de defensa en juicio, y de los principios de legalidad e igualdad protegidos por nuestra Carta Magna (arts. 16, 17 y 18 CN).

2. De conformidad con los argumentos expuestos por la Sra. juez de trámite, corresponde descalificar el decisorio impugnado como acto jurisdiccional válido, en cuanto declaró la inconstitucionalidad de la resolución n°4151/SHyF/2003 -que regula la tasa de interés aplicable en los casos de repetición, reintegro o compensación de los saldos a favor de importes abonados por los contribuyentes-, al apartarse de los términos en que había quedado trabada la litis. Es posible advertir que el actor, al interponer la demanda, solicitó la devolución de las sumas abonadas en concepto de la Contribución de Alumbrado, Barrido y Limpieza Territorial y de Pavimentos y Aceras (en adelante, ABL) ¿con más los intereses correspondientes? (conf. fs. 1 vuelta, el destacado me pertenece), sin que se surja controvertida la validez de la normativa relativa al cómputo de intereses aplicable el caso. Por su parte, al contestar demanda, el GCBA solicitó expresamente que, en caso de que se hiciera lugar a la repetición, ¿(...) los intereses sean calculados de acuerdo a dicha Resolución? (fs. 155 vuelta) -en referencia a la resolución n° 4151- entendiendo de aplicación para el caso lo normado por el art. 59 del Código Fiscal (t.o. 2010). Este planteo no motivó contestación alguna por parte de la actora.

3. Al pronunciarme en un caso de aristas similares (in re ¿Torres, Hugo Mario s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado?, Expte. n° 10544/13, sentencia del 04/02/2015), expuse que si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación admite el ejercicio del control de constitucionalidad de oficio -ultima ratio del orden jurídico en orden a su gravedad institucional- es doctrina del Tribunal cimero que aquella ¿sólo será procedente cuando no exista la posibilidad de una solución adecuada del juicio por otras razones que las constitucionales comprendidas en la causa? (CSJN, Fallos: 324:3219, 260:153, 247:121, 249:51; 288:325; 306:1597; 331:2068; 333:447, entre otros), por lo que sólo corresponderá la declaración de inconstitucionalidad de una norma ¿cuando una estricta necesidad lo requiera, en situaciones en las que la repugnancia con la cláusula constitucional sea manifiesta e indubitable y la incompatibilidad inconciliable? (Fallos: 247:121 y sus citas, el resaltado es propio). En palabras del Máximo Tribunal Nacional, aquello ¿no importa desconocer que la invalidez constitucional de una norma sólo puede ser declarada cuando la violación de aquélla sea de tal entidad que justifique la abrogación, en desmedro de la seguridad jurídica? (cf. Fallos 324:3219 y, en el mismo sentido, 327:3117 y ¿Rodríguez Pereyra?, R. 401. XLIII. REX, T.; 335:2333, del 21/11/2012). En orden a esta doctrina, advierto que el magistrado de grado no expone argumentos que de forma categórica permitan demostrar la manifiesta, inconciliable e indudable incompatibilidad de la norma en cuestión con los postulados constitucionales que entiendo agraviados, como tampoco por qué situaciones que se advierten diversas, deban regularse -conforme su decisorio- de forma análogas.

4. Se debe recordar también, que el control oficioso de constitucionalidad no debe vulnerar el principio de congruencia contemplado por los arts. 27 inc. 4° y 145 inc. 7° del CCAyT -lo que, en su contrario, implicaría resolver de forma extra petita- en tanto impone decidir de acuerdo a los hechos y pretensiones deducidas en los escritos de demanda y contestación, encontrándose los magistrados vedados de fallar -sobre la base del principio dispositivo- respecto de capítulos no propuestos a su respectivo conocimiento y decisión. Tal como se reseñara, de los términos en que había quedado trabada la litis, el a quo resolvió respecto de algo distinto de lo peticionado por el propio accionante y lo cual derivó, en última instancia, a la obtención de un resultado económico de mayor alcance que el pretendido originariamente por aquel. Se advierte con ello que la sentencia impugnada representa un exceso en el límite de la potestad jurisdiccional del magistrado actuando con menoscabo de garantías consagradas en la Constitución Nacional.

5. Ahora bien, atento el sentido de mi voto, y toda vez que se advierte un apartamiento palmario del juez de grado respecto de lo normado por el

art. 62 del Código Fiscal (t.o. 2003) y art. 2º de la resolución N°4151, sin haber brindado argumentos suficientes que justificaran su decisión, es que el agravio relativo al momento a partir del cual deberán computarse intereses también deberá tener favorable acogida. Por ello, conforme lo normado, los intereses de autos ?(...) se devengarán desde la fecha de interposición del reclamo de repetición o compensación, según corresponda, hasta la fecha de su efectiva devolución, reintegro o compensación? (conf. art. 2º Resolución 4151).

6. En mérito a lo anteriormente expuesto, voto por hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad del GCBA, y revocar parcialmente la sentencia de grado, con arreglo a lo que aquí se decide, en lo relativo a la tasa de interés aplicable y al momento a partir del cual deberán computarse los intereses abonados por el demandado. Costas a la vencida (art. 62, CCyT). Así lo voto.-

El juez José Osvaldo Casás dijo:

1. El recurso de inconstitucionalidad del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires fue bien concedido por la Jueza titular del Juzgado en lo Contencioso Administrativo y Tributario n° 20, en la medida en que (i) fue interpuesto tempestivamente (cfr. constancia de fs. 283 vta., cargo de fs. 260 y artículo 27 de la Ley N° 402, texto consolidado conforme Ley N° 5.454) y (ii) plantea un caso constitucional, dado que la sentencia de fs. 235/244 declaró oficiosamente la inconstitucionalidad de la Resolución N° 4.151/SHyF/2003, en cuanto fija en 0,5% mensual la tasa de interés que devengan las sumas repetidas desde la interposición del reclamo de repetición y aplicó la doctrina plenaria de la Cámara de Apelaciones del fuero sentada in re ?Eiben, Francisco c/ GCBA s/ empleo público (no cesantía ni exoneración)?, expte. n°30.370/0, sentencia del 31 de mayo 2013, que la fija en ?el promedio que resulte de las sumas líquidas que se obtengan de (i) la tasa activa cartera general (préstamos) nominal anual vencida a 30 días del Banco de la Nación Argentina y de (ii) la tasa pasiva promedio que publica el BCRA (comunicado N° 14.290). Ello, desde el momento de la producción del daño o inicio de la mora y hasta el efectivo pago (cumplimiento de la sentencia)?.

2. Sentado lo anterior, el recurso de inconstitucionalidad debe ser rechazado por los siguientes motivos:

2.1. La declaración de inconstitucionalidad de oficio de la Resolución N° 4.151/SHyF/2003 resulta compatible con la doctrina que, con carácter general, ha venido a sentar la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir de la causa: ?Rita Aurora Mill de Pereyra y Otros v. Provincia de Corrientes? -Fallos: 324:3219-, sentencia del 27 de septiembre de 2001 y que, como otros hitos fundamentales, fue reiterada en los pronunciamientos recaídos in re: ?Banco Comercial de Finanzas S.A. (En liquidación Banco Central de la República Argentina)? -Fallos: 327:3117-, sentencia del 19 de agosto de 2004 y, más recientemente en: ?Rodríguez Pereyra, Jorge Luis y Otra c/ Ejército Argentino s/ Daños y perjuicios? -Fallos: 335:2338-, sentencia del 27 de noviembre de 2012.

2.2. Tengo para mí que lo que está en juego en esta causa -tal como ha quedado sometida a consideración de este Tribunal- es, centralmente, la garantía constitucional del derecho de propiedad. Sobre este derecho es necesario realizar una sintética reseña de la doctrina delineada por los precedentes del Alto Tribunal. En la causa ?Don José Horta contra don Ernesto Harguindeguy, sobre consignación de alquileres? -Fallos: 137:47-, sentencia del 21 de agosto de 1922, se dijo que el artículo 17 del Estatuto Fundamental ?protege todo aquello que forma el patrimonio del habitante de la Nación, trátase de derechos reales o de derechos personales, de bienes materiales o inmateriales, que todo eso es propiedad, a los efectos de la garantía constitucional?; luego in re: ?Don Leonardo Mango contra Don Ernesto Traba, sobre desalojo? -Fallos: 144:219-, sentencia del 26 de agosto de 1925, se dejó expuesto que lo que estaba en juego en la causa era un derecho patrimonial y, por tanto, la propiedad en el sentido constitucional, término empleado en la Enmienda XIV que, según remisión a la jurisprudencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos de América, ?comprende todos los intereses apreciables que un hombre pueda poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad (115 U.S. 620)?; para precisar la idea en la causa: ?Don Pedro Emilio Bourdieu contra la Municipalidad de la Capital, sobre devolución de sumas de dinero? -Fallos: 145:307-, sentencia del 16 de diciembre de 1925, donde reiteró: ?El término ?propiedad?, cuando se emplea en los artículos 14 y 17 de la Constitución o en otras disposiciones de ese estatuto comprende, como lo ha dicho esta Corte, ?todos los intereses apreciables que un hombre puede poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad?. Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones de derecho privado sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos privados o públicos), a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de propiedad?.

2.3. Así entonces, yo -al menos- no advierto por qué la tutela de este derecho -el de propiedad-, plenamente reconocido por los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional y el artículo 12.5 de la Carta Magna porteña, como en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos a través de los Pactos, Tratados y Convenciones elevados a rango supremo por el artículo 75, inciso 22 del Estatuto mencionado en primer lugar, se encontraría al margen de la protección judicial mediante la declaración de inconstitucionalidad de oficio de cualquier precepto que lo vacíe de contenido o que produzca efectos confiscatorios para su titular.

Cabe recordar, a este respecto, que en las causas que se han individualizado en el punto 2.1. de este voto el Tribunal cimero convalidó la posibilidad de declarar la inconstitucionalidad ex officio a pesar de que se debatían derechos de naturaleza patrimonial. En el primer caso, se habilitó la introducción oficiosa, por el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Corrientes, de la ponderación de la constitucionalidad de la Ley N° 23.928 en cuanto impedía la actualización de los salarios de los magistrados

judiciales de dicha provincia. En el segundo, se dejó sin efecto la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en cuanto había casado una de la Cámara Primera de Apelaciones en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial de Bahía Blanca en tanto había declarado, en línea con precedentes anteriores del Alto Tribunal, la inconstitucionalidad de oficio del decreto N° 2.075/93, que encuadraba como gasto del concurso a las erogaciones y adelantos de cualquier naturaleza efectuados por el Banco Central con posterioridad a la liquidación de la entidad financiera sin distinguir su naturaleza, causa u origen que operaba, en función de la alteración del orden de prioridad de pago, en perjuicio de los demás acreedores. En el tercero, se convalidó la declaración de inconstitucionalidad de oficio por la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata del artículo 76, inciso 3°, apartado c de la Ley N° 19.101, en la medida en que la indemnización reconocida por aquella norma no representaba una reparación integral de los daños sufridos por un conscripto durante la prestación del servicio militar obligatorio. En todos los casos consignados en el párrafo anterior, valga reiterarlo, la declaración de inconstitucionalidad de oficio -más allá de lo resuelto, en definitiva, sobre el fondo del asunto- tuvo lugar en causas en que lo decidido tenía implicancias de naturaleza patrimonial.

3. La cuestión debatida obliga a tratar varios puntos. Por un lado, la función que han venido a cumplir los intereses moratorios en las repeticiones tributarias o en cualquier otra condena que se traduzca en el pago de una suma de dinero, en un contexto de envilecimiento acelerado de nuestro signo monetario como consecuencia del proceso inflacionario vivido en los últimos años. Por otro, las razones que en términos de equidad obligan a inaplicar la Resolución N° 4.151/SHyF/2003, que fija para este tipo de supuestos (repetición de tributos indebidamente ingresados) una tasa de interés mensual del 0,50% que, para graficarlo más claramente, representa el 6% anual, en la medida en que los importes restituidos se ven en los hechos confiscados por el transcurso del tiempo, dado que la tasa de interés no enjuga ni siquiera la pérdida de poder adquisitivo de la moneda. Asimismo, al considerar este segundo aspecto, ello obliga a pasar revista a las distintas regulaciones legislativas en la Argentina, tanto en materia impositiva y aduanera en el orden federal, como en el ámbito local de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. También es necesario tomar en cuenta las respuestas jurisprudenciales y las posiciones sostenidas en la doctrina tributaria de nuestro país y de otras naciones afines a nuestra cultura jurídica, así como las propuestas que pueden brindarse, de lege ferenda, sobre esta cuestión.

3.1. El ingreso del tributo y de los intereses devengados se realizó el día 30 de noviembre de 2010, esto es, aproximadamente hace 7 años. La sentencia firme que hizo lugar a la repetición la limitó a esos conceptos, ya que no dio curso a la restitución de los gastos causídicos liquidados. Por otra parte, más allá de que se discontinuaron temporalmente, durante el primer cuatrimestre del año 2016, las series estadísticas del índice de precios al consumidor nivel general proporcionadas por el Sistema Estadístico Nacional, cuyo órgano rector es el Instituto Nacional de Estadística y Censos, por los severos cuestionamientos recibidos por la metodología utilizada -lo cual dio lugar a la declaración en estado de emergencia administrativa de dichos Sistema e Instituto hasta el 31 de diciembre de 2016, por decreto N° 55/2016, del 7 de enero de ese año-; lo cierto es, a modo de ejemplo, que el Gobierno Central y sus autoridades en lo económico entendieron que la inflación anual medida por el índice de precios al consumidor había sido en dicho año del 36%, mientras que según el Índice Congreso se elevaba al 40,3%. De todos modos, es de público y notorio que en el lapso de 7 años, contado desde el pago por el contribuyente de un tributo ilegítimo hasta el momento del dictado de esta sentencia, la variación de precios superó en todos los años un porcentaje de dos dígitos, lo que denota que el repitente, de restituirse el capital con más el 6% de interés anual, experimentaría un grave menoscabo en su derecho de propiedad en términos sustantivos, lo que configuraría un despojo confiscatorio. Es que una visión limitada, circunscripta a la pura nominalidad de los importes -acrecentados con un 6% anual de intereses moratorios-, conduciría a que, además de privarse al contribuyente de la utilización del capital del que era legítimo titular por un prolongado período de tiempo, se le generaran, al momento de la devolución, consecuencias indiscutiblemente confiscatorias, con el alcance y significado que al término "confiscación" ha brindado la Corte Suprema de Justicia de la Nación durante más de un siglo en materia tributaria a partir del conocido e inaugural pronunciamiento recaído in re: "Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria; sobre inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la provincia de Buenos Aires" -Fallos: 115:111-, sentencia del 16 de diciembre de 1911, concepto que el Alto Tribunal ha proyectado a otras ramas jurídicas como el Derecho del Trabajo, a fin de no convalidar despojos, cuando lo que estaba en juego era la indemnización en materia de despido incausado, minorada por un precepto limitante de su cuantía contenido en la Ley de Contrato de Trabajo que, en el caso, declaró inconstitucional. Ello ocurrió en la causa: "Carlos Alberto Vizzoti v. AMSA S.A." -Fallos: 327:3677-, sentencia del 14 de septiembre de 2002. Hace más de 20 años, con la lucidez que lo caracterizara, el Ministro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Enrique Santiago Petracchi, en su voto singular en la causa: "Pablo Horvath v. Nación Argentina (Dirección General Impositiva)" -Fallos: 318:676-, sentencia del 4 de mayo de 1995, independientemente de convalidar la constitucionalidad del instituto del "Ahorro Obligatorio" en su carácter de empréstito forzoso, se hizo cargo de la confiscación que se operaba al momento de su restitución como consecuencia de los intereses aplicables según la Ley N° 23.253, que instituyó el respectivo mecanismo. Ello era así ya que a pesar de aplicarse intereses a las sumas ingresadas por tal concepto, tomando en cuenta las tasas establecidas por la Caja Nacional de Ahorro y Seguro, capitalizadas

por períodos anuales, en el lapso de 60 meses de la realización de cada depósito se había producido la pulverización del real significado económico de los importes ingresados al Fisco pues, si bien ciertas regulaciones que contemplaban el mecanismo de devolución no resultaban ostensiblemente incorrectas en su inicio, habían devenido indefendibles desde el punto de vista constitucional a partir de la modificación de la situación económica comprobada en la Argentina a lo largo de 5 años. En consecuencia, el principio de razonabilidad exigía, desde la perspectiva del aludido Ministro del Tribunal cintero, que debiera cuidarse especialmente que las normas legales mantuvieran coherencia con las reglas constitucionales durante el lapso que durara su vigencia en el tiempo, de suerte que su aplicación concreta no resultara ulteriormente contradictoria con lo establecido en la Carta Magna. En tales condiciones, este Juez del Alto Tribunal validó constitucionalmente el instituto del "Ahorro Obligatorio" como un tributo reintegrable pero consideró ilegítima la suma a la cual se arribaba al momento de la restitución, como consecuencia del proceso agudamente inflacionario que tuvo lugar en dicho período, con lo cual el tenedor de los títulos sufrió un perjuicio rayano en la confiscatoriedad. Igual razonamiento se advierte, al computar la desvalorización acelerada de nuestro signo monetario en los últimos años, que no se enjuga con la tasa de interés fijada por los preceptos referidos a intereses moratorios en las repeticiones, en la decisión de la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa: "American Express Argentina S.A. c/ EN-AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva", expte. N° 75.920/2014, sentencia del 27 de abril de 2017. En los autos referidos en el párrafo anterior, claro está que con relación a la repetición de tributos nacionales, se sostuvo que resultaba irrazonable que se hubieran actualizado las tasas de interés resarcitorio y punitivo aplicables respecto de la obligaciones en mora del contribuyente y no se hubiera hecho otro tanto con los accesorios de las repeticiones tributarias, teniendo en cuenta que el fundamento último de la modificación había sido la alteración de las condiciones económicas entre el momento original y el de la reforma -se sobreentiende que ello era la pérdida del poder adquisitivo de la moneda-, por cuanto tal fenómeno afectaba de igual modo al Fisco como al contribuyente. Entonces, si los intereses moratorios a favor del contribuyente en un momento de estabilidad monetaria vinieron a compensar la privación de la disponibilidad del capital, pasaron luego -con la aceleración de la inflación- a operar como un mecanismo parcialmente amortiguador o neutralizante del recorte del valor de la moneda, a fin de que las sumas que debían devolverse al repitente guardaran equivalencia con el ingreso realizado oportunamente, ya que de no ser así se produciría -en la sustancialidad de los hechos- un empobrecimiento del obligado tributario y un enriquecimiento sin causa del Fisco.

3.2. Dentro de la doctrina jurídica, Dino Jarach en la Argentina y Ramón Valdés Costa en el Uruguay, al sumar sus aportes para la elaboración dogmática del Derecho Tributario, realizaron una incansable prédica en favor del más pleno reconocimiento del "principio de igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria" ya que, conforme sus enseñanzas, el Estado acreedor de la obligación y el contribuyente deudor de la prestación patrimonial se encontraban en idéntico plano de igualdad, superando de tal modo la visión autoritaria que exaltó "los derechos del Estado" y no "el Estado de Derecho" concibiendo al obligado tributario como un verdadero súbdito o vasallo. Así entonces, la supremacía y el poder de imposición o la potestad tributaria normativa se agotaban con el ejercicio que de ellos hacían los órganos depositarios de la voluntad general al definir los presupuestos de hecho que, una vez verificados en el campo fenomenológico de la realidad, darían lugar a la obligación de los sujetos pasivos de satisfacer la contribución común en favor del Erario público. Primigeniamente estas ideas que, valga repetirlo, concibieron a la relación jurídica tributaria como un vínculo de derecho y no como una relación de poder, fueron una reacción a la concepción contenida en la Ordenanza Tributaria Alemana o Código Tributario del Reich, redactado por Enno Becker, y encontraron significativos expositores en tal país como Hans Nawiasky y Albert Hensel. Señaló sobre el particular Hans Nawiasky: "Acreedor y deudor se encuentran en la obligación tributaria, formalmente, uno frente al otro, del mismo modo que ocurre en la obligación privada... Este dato básico no se ve afectado en absoluto por el hecho de que el Estado no sólo sea acreedor, sujeto del crédito, sino además legislador, sujeto activo del ordenamiento jurídico... La denominada soberanía tributaria no hace referencia al crédito tributario sino únicamente a la ley tributaria, al igual que la soberanía estatal, considerada en su generalidad, sólo se manifiesta en el ordenamiento jurídico. De ahí que sea igualmente equivocado caracterizar la obligación tributaria como relación de poder cuando en mayor medida es una obligación crediticia" (v. Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario, traducción al español y notas del catedrático Juan Ramallo, ps. 53 y ss., Edición del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982).

3.2.1. Tal postura fue plenamente receptada en el Modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado para el Proyecto Conjunto de Tributación OEA/BID del año 1967, que tuviera como co-redactores a Carlos M. Giuliani Fonrouge por la Argentina, Rubens Gomes de Sousa por Brasil y Ramón Valdés Costa por el Uruguay y cuyos lineamientos generales fueron acogidos como el más fidedigno producto de la doctrina de estas latitudes por resolución unánime de todos los delegados acreditados por los Institutos Nacionales que participaron en las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Punta del Este (República Oriental del Uruguay) en 1970. Valga apuntar que en el Tema I de dicha Jornada, al avanzar a letra "B" de sus declaraciones se dejó expresado: "Las soluciones contenidas en el Modelo recogen la doctrina latinoamericana del Derecho Tributario elaborada a lo largo

de las Jornadas de este Instituto y que pueden resumirse en una amplia consagración de los principios de legalidad, tutela jurisdiccional e igualdad jurídica de los sujetos de la relación tributaria?. También fueron ratificados sus lineamientos generales en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Salvador de Bahía (Brasil) en el año 2000, donde al tratarse el Tema II: 'Codificación en América Latina?', en el punto primero de sus recomendaciones se dejó señalado: 'Sugerir a los países de la región mantener el Modelo de Código Tributario para América Latina como base de sus Códigos y leyes relativos a la materia tributaria, en todos los niveles de gobierno, sin perjuicio de efectuar las adaptaciones y actualizaciones que se consideren necesarias, pero preservando la orientación de este Modelo, en resguardo de los aludidos principios de la tributación?' (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Estatutos y Resoluciones de las Jornadas, ps. 55 y 56 y 159 a 161, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2004).

Como consecuencia del aludido principio de igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria -que como se verá más adelante conduce, según la apuntada concepción doctrinaria, a que los pagos efectuados fuera de término generen un interés igual y equivalente en favor del Fisco o en favor del contribuyente- también se producen otras derivaciones, como lo señalara en un ensayo en homenaje al maestro uruguayo Ramón Valdés Costa en que marqué el paralelo de sus ideas con las del profesor Dino Jarach. Allí puntalicé a este respecto: 'a) Todo privilegio en favor del Fisco deberá estar respaldado por un fundamento constitucional o legal, pues no existe razón alguna para dar preeminencia jurídica a una de las partes de la relación sin precepto que lo establezca; b) La ley que conceda privilegios al Fisco, a su vez, deberá ajustarse a la Constitución, de lo que se deriva que el acrecentamiento de derechos no podrá resultar en caso alguno desmesurado, operando en la República Argentina como valladar los principios recogidos por los arts. 28 y 33 del Estatuto Fundamental (garantía de razonabilidad); c) En la interpretación de las normas tributarias deberán abandonarse los criterios apriorísticos de abordar tal cometido con una disposición en favor o en contra del Fisco, como así también el dogma de la interpretación restrictiva de las exenciones o beneficios tributarios; d) Respetando 'el principio de reserva de ley' quedará descalificada la habilitación discrecional a la Administración para fijar las bases de cálculo de los tributos, lo que lleva, de ordinario, a provocar ríspidas desigualdades de trato entre contribuyentes; e) La actividad determinativa de la Administración deberá estar sometida a la ley y minuciosamente reglada, ya que los funcionarios, tanto en este caso como al decidir los recursos administrativos que se interpongan, deben actuar valiéndose de la misma técnica de los jueces, más allá que sus resoluciones no constituyan sentencias que zanjen definitivamente las controversias; f) Las prerrogativas discrecionales que se concedan en materia administrativa para la verificación y fiscalización, si bien fundadas en el interés general de la regular percepción de la renta pública, deberán estar acompañadas de las correlativas garantías en favor de los contribuyentes, para no desequilibrar la igualdad de las partes; g) La tutela jurisdiccional efectiva debe conducir a la derogación o atemperamiento de la regla 'solve et repete', en franco retroceso en la doctrina y el derecho comparado y en colisión con el art. 8, numeral 1, de la 'Convención Americana sobre Derechos Humanos'. Ello sin perjuicio de la ejecutoriedad del acto administrativo de determinación con posibilidad de recabar la suspensión de sus efectos en dicha sede o por orden judicial en tanto se acredite 'fumus boni iuris' y 'periculum in mora', brindando caución satisfactoria por los importes controvertidos... Las enunciaciones precedentes que como corolario necesario de la postulación de la 'igualdad de las partes en la relación jurídico tributaria', tienden a recomponer el equilibrio que se comprueba ausente en esta rama jurídica -la única en que el Estado reviste la triple condición de legislador, acreedor y juez- reafirman, una vez más, el valor superlativo de la contribución del Profesor Ramón Valdés Costa para sentar las bases de un Derecho Tributario Democrático, despojado de los resabios de concepciones autoritarias dominantes en el pasado y que el Derecho contemporáneo de algunos países de Latinoamérica aún no ha sabido superar?' (v., de mi autoría, 'El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente (Paralelo entre el pensamiento del maestro uruguayo Ramón Valdés Costa y la doctrina y jurisprudencia de la República Argentina)', en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, Año 1997, Número 3, ps. 57 y ss., en particular, ps. 93 a 96, Marcial Pons Ediciones, Madrid, 1997).

El citado Modelo de Código Tributario para América Latina resalta en su Título II: 'Obligación Tributaria?', Capítulo VI: 'Intereses?', respecto de los accesorios a cargo del contribuyente y a cargo del Fisco: 'Art. 61. El pago efectuado fuera de término hace surgir, sin necesidad de actuación alguna de la Administración tributaria, la obligación de pagar juntamente con el tributo un interés equivalente al corriente en plaza para el descuento bancario de los documentos comerciales, el que se liquidará hasta la extinción de la obligación. // Anualmente el Poder Ejecutivo, previo asesoramiento de la banca oficial, fijará el tipo de interés que regirá en el año siguiente. // Art. 62. El artículo anterior es también aplicable a las deudas del Fisco resultantes del cobro indebido de tributos. // En tal caso, los intereses se liquidarán a partir de los ... días de la reclamación del contribuyente o, en su caso, de la notificación de la demanda?.

Del 'Análisis del Articulado?' -con que se introduce el proyecto- corresponde recoger aquí alguno de los fundamentos que brinda la Comisión Redactora, sobre todo cuando señala: 'El art. 62 salva una omisión de la mayoría de las legislaciones. Si el deudor de la obligación tributaria debe pagar intereses por la demora en que incurriera, por aplicación del principio de igualdad, el Estado debe también pagarlos cuando devuelve los tributos percibidos indebidamente. La parte final tiende a facilitar al Estado demandado el examen del reclamo y la posibilidad de

allanarse al mismo, pues en razón de la organización de la Administración pública no puede aplicarse un sistema similar al de los particulares?.

3.2.2. Por otro lado, las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Cartagena de Indias (Colombia) en 1995, al ocuparse del Tema II: 'El IVA en los Negocios Internacionales?', dejaron expuesto en las recomendaciones, respecto de la regla de tributación en destino y la neutralidad del gravamen, lo siguiente: '3.1. Exonerar con carácter general las exportaciones... // 3.2. Reconocer al exportador el derecho a la deducción o devolución del IVA soportado... // 3.4. Asegurar al sujeto pasivo la recuperación de los saldos a su favor, a través de mecanismos eficaces, como la devolución en un plazo breve o la compensación automática con deudas del sujeto pasivo frente al ente público. // 3.5. Establecer, mediante intereses de mora o por otra vía, una compensación adecuada cuando se produzcan dilaciones en el reconocimiento o ejecución de las devoluciones?' (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, op. cit., ps. 136 a 139).

En las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, llevadas a cabo en Salvador de Bahía (Brasil) en el año 2000, dentro del Tema I: 'Derechos Humanos y Tributación?' se recomendó, en cuanto a la protección de los derechos del sujeto pasivo u obligado tributario ante el Fisco: '5. b) Paridad en materia de intereses?' (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, op. cit., ps. 156 a 159).

3.2.3. Dentro del derecho comparado, en la exposición de motivos de la Ley N° 1/1988 del Reino de España, del 26 de febrero de ese año, conocida con el nombre de 'Ley de derechos y garantías de los contribuyentes?', se consignó que tal normativa 'constitu[ía] un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas?' ya que 'permi[ía]... profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración Tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos?', añadiendo que 'los derechos y garantías que es[a] Ley explícita[ba] no [eran] sino la contrapartida de las obligaciones que sobre los contribuyentes pesa[ban] derivadas de la obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios contenidos en la Constitución?.'

Como corolario, en el Capítulo III: 'Devoluciones y reembolsos?', se estableció -en sus partes pertinentes-:

'Artículo 10. Devolución de ingresos indebidos. Los contribuyentes y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose a los mismos el interés de demora regulado en el artículo 58.2.c) de la Ley N° 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. // Artículo 11. Devoluciones de oficio. La Administración tributaria devolverá de oficio las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa específica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladores de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, el contribuyente tendrá derecho al abono del interés de demora regulado en el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria, sin necesidad de efectuar requerimiento a tal efecto. A estos efectos, dicho interés se devengará desde la finalización del plazo que dispone la Administración tributaria para practicar liquidación provisional hasta la fecha en que se ordene el pago de la correspondiente devolución. // Artículo 12. Reembolso de los costes de las garantías. 1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza...?.'

La disposición precedente, con escasas variantes, ha sido receptada en la actual Ley General Tributaria española N° 58/2003, de 17 de diciembre de dicho año, vigente desde el 1° de julio de 2004, en particular, en los artículos 26, 31, 32, 34, inciso b), 221 y concordantes.

En Italia, la ausencia de un Código Tributario que regule los distintos institutos no brinda una respuesta única sobre los intereses en las repeticiones, pero en el caso de devolución de tributos pagados como consecuencia de una determinación de oficio (en que el interés resarcitorio fijado a favor del Fisco es del 4% anual), la restitución se realiza con igual tasa.

4. En el orden nacional, los intereses en las repeticiones de impuestos regidos por la Ley N° 11.683 y de gravámenes aduaneros han tenido distinta regulación.

La Ley de Procedimiento Tributario, en su artículo 179 (t. o. 1998 y sus modificaciones) no contiene previsión alguna -igual que las regulaciones anteriores sobre igual aspecto- sobre la tasa de interés aplicable en el caso de repeticiones tributarias. El punto ha sido reglamentado a nivel infralegal, dando lugar a distintos criterios jurisprudenciales. Actualmente, ese aspecto -a pesar de la vacancia legal y de no existir una delegación expresa- se encuentra regulado por la Resolución N° 314/2004 del ex Ministerio de Economía y Producción, que establece -en su artículo 4°- que la tasa de interés aplicable en los casos de repetición como en el caso de devolución, reintegro o compensación de los impuestos regidos por tal régimen legal, será el de 0,50% mensual, esto es, el 6% anual. Cabe advertir que la resolución de referencia fue objeto de posteriores modificaciones, pero solamente a fin de incrementar los intereses resarcitorios y punitivos a favor del Fisco en el campo impositivo y aduanero, los que han quedado fijados en el 3% mensual y en el 4% mensual respectivamente a partir de la Resolución N° 841/2010 del ex Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

Los intereses moratorios en las repeticiones dieron lugar a que el Tribunal Fiscal de la Nación, en sucesivas resoluciones plenarios, sentara doctrina legal. Ello ocurrió, entre otras, en la causa: 'Rader

Radiodifusora de Rosario S.A.?, sentencia del 1º de junio de 1983, disponiendo que ?en los casos de repeticiones de tributos, ya fuere que los montos respectivos deban devolverse actualizados o no, corresponde aplicar los intereses resarcitorios previstos en el art. 42 de la Ley Nº 11.683 -t. o. 1978 y sus modificaciones-? (Impuestos, Tomo XLI-B, ps. 1623 a 1650). La Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió sobre el punto en voto dividido in re: ?Orazio Arcana? -Fallos: 308:283-, sentencia del 18 de marzo de 1986. En dicho caso, en su dictamen, el Procurador Fiscal ante el Tribunal cimero, José Augusto Lapierre, propició que en las repeticiones tributarias se aplicara la misma tasa que la fijada en concepto de intereses resarcitorios por los créditos fiscales impagos que establecía el entonces artículo 42 de la Ley de Procedimiento Tributario en base a una interpretación integrativa del ordenamiento, entendiendo que en este supuesto tales accesorios también tendían a resarcir el daño moratorio. En el dictamen del Ministerio Público se tuvo en cuenta que, según calificada doctrina, en el caso de pagos sin causa de obligaciones tributarias se originaría una relación jurídica simétrica pero de signo contrario y opuesto a la que se observaba respecto de la obligación de pago del tributo. Resulta claro que la apuntada referencia hacía mérito del pensamiento del profesor Dino Jarach, volcado en su Curso Superior de Derecho Tributario (Tomo I, ps. 164, segunda edición, Ediciones CIMA, Buenos Aires, 1968). Más allá de que, en mi concepto -no coincidente con el ilustre maestro-, la acción de repetición tributaria obedece, como en cualquier otra rama del derecho, simplemente a evitar que un pago indebido genere un enriquecimiento sin causa de parte de su perceptor, la interpretación al menos integrativa realizada por el Ministerio Público también se hizo presente en varios dictámenes que suscribiera en mi carácter de Procurador Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del año 1985, siempre antes de que el Alto Tribunal se expidiera por mayoría sosteniendo un criterio distinto en la causa de la que estoy haciendo mérito. Llamado a resolver el Tribunal cimero, declaró procedente el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco y, conforme al voto de la mayoría, entendió que en las repeticiones tan solo estaba en juego el interés privado, mientras que en el caso de créditos fiscales en mora los elevados accesorios previstos obedecían a la necesidad de constreñir a los contribuyentes a cumplir puntualmente sus obligaciones con miras a lograr un sistema más eficiente y rápido de recaudación, lo que daba fundamento suficiente a los más elevados intereses moratorios establecidos en el entonces artículo 42 de la ley tributaria de rito. En consecuencia, ese plexo normativo habría colocado, partiendo de dicha premisa, a las dos hipótesis en planos diferentes. En relación con el Fisco, la norma integraba el Título Primero, Capítulo VII, referente a ?Intereses, ilícitos y sanciones?, esto es, los mecanismos con que se trataba de conjurar el incumplimiento de las obligaciones por parte de los sujetos pasivos, mientras que la repetición se regulaba en el Título Segundo, Capítulo II, denominado ?De las acciones y recursos?, en donde los intereses también moratorios beneficiaban a personas determinadas y no a la sociedad en su conjunto. La disidencia fue suscripta por los Ministros doctores Enrique Santiago Petracchi y Jorge Antonio Bacqué, quienes mantuvieron el temperamento de brindar un tratamiento igual y equivalente en ambas hipótesis, descartando que la actividad recaudatoria del Estado estuviera ligada a principios del derecho público y al interés público mientras que la repetición de tributos a principios y normas de derecho privado. Agregaron que el presupuesto generador de los intereses no era otro que la mora del deudor en el cumplimiento de la obligación que la ley pone a su cargo. Por otro lado, razones de estricta justicia conducirían a una idéntica solución, simétrica y paralela, para ambos casos. El Tribunal Fiscal de la Nación se abocó nuevamente a tratar la cuestión con posterioridad al fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en un nuevo plenario, recaído en la causa: ?Electricidad de Misiones S.A.?, del 3 de julio de 1986. Sentó como doctrina legal que: ?En los casos de repetición de tributos, la tasa de interés a aplicar en virtud de lo establecido en el artículo 161 de la Ley Nº 11.683 (t. o. en 1978 y sus modificaciones) será la del 6% anual sobre montos actualizados y la mayor tasa vigente que perciba en sus operaciones el Banco de la Nación Argentina, sobre montos no actualizados? (Errepar, Procedimiento Fiscal, Tomo II, ps. 307.004.002 e Impuestos, Tomo XLV-A, Jurisprudencia Fiscal Anotada, ps. 561). En cuanto al plenario indicado en el párrafo anterior, el profesor Arístides H. M. Corti entendió que aunque el Tribunal Fiscal de la Nación había asumido el criterio sentado por el Alto Tribunal in re ?Orazio Arcana?, podían suscitarse razonables dudas respecto de la tasa de interés aplicable en relación con el monto de tributos no actualizados objeto de repetición. Finalmente, el Tribunal Fiscal de la Nación volvió sobre el tema en otro plenario, convocado en la causa: ?Dálmene Siderca S.A.I. y C.?, del 7 de diciembre de 1993, cuya doctrina legal puede sintetizarse en los siguientes términos: ?En los casos de repetición de tributos será aplicable a partir del 01/04/1991 la tasa de interés pasiva promedio, publicada mensualmente por el B.C.R.A.? (Impuestos, Tomo LII-A, Jurisprudencia Fiscal Anotada, ps. 1207). En este caso, el plenario fue objeto nuevamente de comentario -laudatorio- por el profesor Arístides H. M. Corti, en defensa de la supremacía de la legalidad, quien señaló ?Nótese que la posición de la mayoría del Tribunal importa una implícita declaración de ilegitimidad de los reglamentos delegados dictados por la Subsecretaría de Ingresos Públicos y órganos oficiales que la precedieron, que es tanto como decir que aquél Tribunal ha renunciado al sometimiento irrestricto a dichos reglamentos delegados, hasta ahora invariablemente acatados según doctrina plenaria in re ?Azar' (28/11/82, con nota crítica del suscripto)?. Es que, efectivamente, en todos los casos en que fijó doctrina legal sobre la tasa de interés en las repeticiones tributarias, el Tribunal Fiscal de la Nación -órgano jurisdiccional administrativo- no tuvo en cuenta disposiciones

subalternas que pretendían regular la cuestión (resoluciones de una Secretaría de Estado o de la Dirección General Impositiva). En este sentido, a pesar de que dicho Tribunal tiene una limitación para pronunciarse sobre la inconstitucionalidad tanto de las leyes como de los decretos reglamentarios -salvo, claro está, aplicando la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación; cfr. artículo 185 de la ley tributaria de rito-, aquél lisa y llanamente inaplicó las regulaciones que fijaban tasas de interés para las repeticiones que no indemnizaban la mora -frente a la privación de la disponibilidad del capital de los contribuyentes que habían pagado sin causa-. Muchas decisiones adoptadas por el Tribunal Fiscal de la Nación conforme a su doctrina plenaria fueron, sin embargo, revocadas por distintas Salas de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. 5. Es necesario afirmar que las tasas de interés fijadas por vía reglamentaria para la repetición de tributos, más allá de que pudieran ser diferentes a las establecidas para las obligaciones en mora de los contribuyentes, no podrían, en ningún caso, producir un resultado confiscatorio, afectando el derecho de propiedad del repitente como consecuencia de no enjugar la depreciación de la moneda. Es que, cambiando el punto de abordaje de la cuestión y dejando de lado el principio de igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria, también se ha cuestionado la tasa de interés en las repeticiones -al estar derogada la actualización monetaria de los créditos y deudas fiscales- cuando los intereses moratorios en tales supuestos no compensan la pérdida de poder adquisitivo de la moneda, aniquilando los derechos del acreedor a la restitución integral de los importes pagados sin causa. En este sentido se inscribe la decisión de la Cámara Federal de Apelaciones de Salta en la causa: ?Alubia S.A. c/ AFIP-DGI s/ ordinario?, sentencia del 6 de marzo de 2013. En la misma, dicho Tribunal declaró la inconstitucionalidad del artículo 4º de la Resolución N° 314/04 del ex Ministerio de Economía y Producción y dispuso que los intereses se liquidaran de acuerdo con la tasa fijada en la Comunicación 14.290 del Banco Central de la República Argentina. Para así decidir, consideró que la tasa establecida en el artículo y resolución ya citados implicaba un perjuicio económico injustificado para el contribuyente ya que era inferior a las variaciones del índice de precios al consumidor elaborado por el INDEC en el período en cuestión. Por otra parte, expresó que si el Estado Nacional se había visto compelido a incrementar las tasas de los intereses resarcitorio y punitivo por las circunstancias generales de la economía del país, similar temperamento debió haber adoptado para la tasa de interés aplicable en el caso de repetición de tributos. Concordantemente se han pronunciado las Salas II y V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en los autos: ?American Express Argentina S.A. c/ EN-AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva?, expte. N° 75.920/2014, sentencia del 27 de abril de 2017, ya referidos y ?Osram Argentina S.A.C.I. c/ EN-AFIP-DGI - RESOL. 30/11 s/ Dirección General Impositiva?, expte. N° 15.885/2011, sentencia del 15 de agosto de 2017, respectivamente, por considerar irrazonable la tasa fijada para las repeticiones. El Fisco interpuso un recurso extraordinario federal contra la sentencia dictada por la Cámara Federal de Apelaciones de Salta en la causa ?Alubia S.A.? antes citada, del que se tomó razón en el Tribunal cimero bajo la letra A.612, libro XLIX. El Alto Tribunal, en su resolución del 4 de noviembre de 2014 y, en lo que aquí interesa, rechazó el recurso con un lacónico dictum contenido en el considerando 7º. Allí expresó ?que en lo relativo a la tasa de interés aplicable, el recurso es improcedente, pues no logra refutar todos y cada uno de los fundamentos en que se sustenta la decisión apelada?. De todos modos, la cuestión de la tasa de interés aplicable en las repeticiones de impuestos nacionales no ha quedado saldada a partir de un pronunciamiento inequívoco de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Ello ha sido correctamente puntualizado por la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal in re: ?Cubero, Alberto Martín c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo?, sentencia del 25 de abril de 2017, en que aplicó -en consonancia con su jurisprudencia sobre el punto- los intereses fijados por la Resolución del ex Ministerio de Economía y Producción N° 314/2004 a esos efectos. Para así hacerlo, sostuvo que el Alto Tribunal no había definido expresamente la cuestión, dado que en el mismo acuerdo en que resolvió en la causa ?Alubia S.A.? hizo lo propio en el recurso extraordinario federal interpuesto in re: ?Klockmetal S.A. c/ EN - AFIP DGI - resol. 8/09 (DV CRR2) Período 2002 s/ Dirección General Impositiva?, registro del Alto Tribunal letra K, Nos 46 y 49, libro ROR, acumulados, que había tramitado ante dicha Sala, dejando firme su decisión -en el sentido de aplicar la tasa de interés fijada por la Resolución N° 314/2004- por aplicación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Alguien podría sostener que atento el tema que debía resolverse -tasa de interés aplicable en la repetición de impuestos federales- la Corte Suprema de Justicia de la Nación estaba obligada a dilucidar la cuestión, teniendo en cuenta la naturaleza de las normas involucradas y por ser la última instancia interpretativa de esos preceptos, ello en aras a la seguridad jurídica y para preservar la igualdad en la aplicación que de la ley se haga. Por otro lado, también podría afirmarse que en numerosas ocasiones el Tribunal cimero no ha ingresado a fijar doctrina cuando lo que estaba en juego eran disposiciones adjetivas -como lo son la mayoría de las contenidas en la ley tributaria de rito o las dictadas como su consecuencia-, o cuando corresponde confrontar los preceptos con extremos de hecho según la prueba producida -variables en el tiempo- tales como el envejecimiento acelerado del signo monetario experimentado en los últimos años, lo que le permite mantenerse al margen o ingresar en el abordaje de este tipo de cuestiones, ya que de no hacerlo, deliberadamente delega dicho cometido a la labor de los jueces de mérito. 6. La tasa de interés en las

repeticiones de derechos de importación y exportación también ofrece la posibilidad de realizar distintos comentarios. El Código Aduanero contiene -en materia de intereses moratorios a favor del Fisco y del contribuyente- las siguientes dos regulaciones: Artículo 794: "Vencido el plazo de 10 (diez) días, contado desde la notificación del acto por el cual se hubieren liquidado los tributos, o vencido el plazo cierto de espera que se hubiere concedido para su pago, el deudor o responsable debe pagar juntamente con los mismos un interés sobre el importe no ingresado en dicho plazo, incluida en su caso la actualización respectiva. La tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de Estado de Hacienda y no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales?; y artículo 812: "En los supuestos previstos en el artículo 811 [se refiere a la devolución de importes pagados indebidamente en concepto de tributos, sea espontáneamente o a requerimiento del servicio aduanero], la tasa de interés aplicable será la que fijare la Secretaría de Estado de Hacienda, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 794?". Aquí se advierte que, a diferencia de lo que ocurre en la Ley de Procedimiento Tributario, el Código Aduanero habilita expresamente la fijación de las tasas de interés respectivas por una norma de rango infralegal a dictarse en la esfera del Poder Ejecutivo. El artículo 812 del Código Aduanero fue interpretado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re: "Neumáticos Goodyear S.A. (TF 8659-A) c/ Administración Nacional de Aduanas" -Fallos: 323:3412-, sentencia del 9 de noviembre de 2000. Allí, el Tribunal cívico concluyó que dicho precepto no obligaba a aplicar la misma tasa de interés para la mora en la restitución de las sumas pagadas indebidamente por el contribuyente que la fijada para la mora de aquél en el pago al Fisco de los tributos aduaneros adeudados, sino que remitía únicamente al procedimiento establecido en el artículo 794 de dicho Código para su fijación (habilitación o delegación en la Secretaría de Estado de Hacienda y límite cuantitativo en el duplo de la percibida por el Banco de la Nación Argentina por descuento de documentos comerciales). En otras palabras, la única uniformidad advertida por el Alto Tribunal era la del procedimiento para la fijación de la tasa de interés. Así, la norma infralegal que estableció tasas de interés diferentes para cada uno de los casos (del 36% anual en favor del Fisco y del 6% anual en favor del contribuyente) resultaba válida, con apoyo en la doctrina de la causa: "Orazio Arcana?". El evidente perjuicio patrimonial que sufren los contribuyentes repitentes de tributos aduaneros se profundiza aún más frente a lo dispuesto por la Ley N° 23.905, sancionada el 16 de febrero de 1991 -esto es, casi contemporáneamente con la Ley N° 23.928, de convertibilidad del austral, que inauguró casi una década de estabilidad monetaria-, cuyo artículo 20 establece que los tributos al comercio exterior se determinan y pagan en dólares estadounidenses (o, en su caso, en pesos al tipo de cambio del día anterior al del pago). Nótese que mientras el crédito fiscal se encuentra resguardado, de alguna forma, de los efectos perniciosos de la desvalorización monetaria, el crédito del contribuyente está nominado en pesos, sin actualización y devenga un interés largamente inferior al cobrado por el Fisco y por el mercado. Ello ha llevado al profesor de la Universidad de Buenos Aires Horacio García Prieto, en el papel de trabajo aportado para el Panel II, "Posibles reformas al Código Aduanero y otras normas vinculadas con la materia. Cuestiones de procedimiento", de las X Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, llevadas a cabo en Buenos Aires los días 10 y 11 de agosto de 2017, a afirmar con desazón que el Estado Argentino "tiene un extenso prontuario, que lo coloca muy lejos de la virtud de la justicia... Esta larga tradición, forjada por un Estado que reniega de los valores de la honestidad y de la justicia, se manifiesta plenamente en la normativa que regula la materia de la repetición de tributos aduaneros, inequívocamente enderezada a favorecer el enriquecimiento sin causa del Estado Nacional, por la vía de obstaculizar y desbaratar la acción de quien, habiendo pagado tributos aduaneros de más, intenta recuperar lo que es suyo" agregando a manera de Epílogo que "llegará el día en que el interés público deje de confundirse con el interés fiscal, y la idea de un Estado que legisla para apropiarse de lo ajeno, convoque el amplio rechazo que merece?". En línea con esa afirmación, es útil consultar los: "Lineamientos y Propuestas para la Reforma Fiscal Argentina", obra elaborada por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales en Homenaje a la República Argentina en el Bicentenario de su Independencia (bajo la dirección de los profesores Ángel Schindel y Alberto Tarsitano, edición de la entidad, impresa en Buenos Aires en el mes de octubre de 2016 y presentada a la consideración del Congreso Nacional). En su Capítulo XIX, Impuestos Aduaneros, basado en los aportes del ex presidente de la entidad y profesor de la Universidad de Buenos Aires Gustavo Zunino, se resalta, entre otros aspectos, la necesidad de una adecuada regulación legal de la tasa de interés para los créditos de los particulares en las repeticiones en materia aduanera. Allí se critica la Resolución N° 841/2010 del ex Ministerio de Economía y Finanzas Públicas en el sentido de que el Código Aduanero no previó el pago de los gravámenes en dólares, lo que sí es el resultado de las disposiciones de la Ley N° 23.905 del año 1991, lo que genera una profunda distorsión. Agrega al respecto: "Es demasiado obvia la violación al derecho de propiedad que implica en un caso la excesiva onerosidad de las deudas aduaneras o la falta de restitución efectiva a los particulares de las mismas sumas que ha pagado, con la aplicación de tasas que en un caso aumenta de manera desmesurada el crédito, mientras que en el otro lo licua por completo por efecto de la falta de correlación con la inflación... En el caso de que pese a las críticas formuladas al sistema, se mantengan las deudas en dólares estadounidenses, el legislador debe prever la existencia de una tasa para los intereses resarcitorios, acorde con los que

aplica la justicia civil y comercial. A su vez, deberá introducirse una modificación al Código Aduanero, según la cual la tasa de interés para las repeticiones y para los créditos de las acciones para el cobro de los estímulos a la exportación no debería ser inferior al setenta y cinco por ciento de la que cobra la Dirección General de Aduanas para el cobro de sus créditos? (ps. 283 y 284). Resulta manifiesto, desde mi perspectiva, que en materia aduanera existe una asimetría que torna irritamente inequitativos los intereses moratorios según sean a favor del Fisco o del contribuyente. Por un lado, cuando el Fisco es acreedor, la deuda se mantiene en dólares y se aplica una tasa de interés del 36% anual. Por otro lado, cuando el contribuyente es acreedor, una suma ingresada en dólares -o en pesos al tipo de cambio de ese momento-, se pesifica -quedando sometida a la pérdida de poder adquisitivo de la moneda- y se aplica una tasa de interés del 6% anual que, en la realidad argentina -salvo breves períodos en que la moneda ha mantenido su poder de compra-, no enjuga tan siquiera la desvalorización del capital. En síntesis, se produce una verdadera confiscación con afectación palmaria a la garantía del derecho de propiedad del contribuyente, garantía y derecho consagrados tanto por nuestra Constitución Nacional como por la Constitución local. A pesar de que en una asentada doctrina jurisprudencial, la Corte Suprema de Justicia de la Nación no registraba pronunciamientos estimatorios de articulaciones esgrimidas por los contribuyentes respecto de la confiscatoriedad de recargos e intereses en materia tributaria, se advierten unas pocas sentencias en las cuales, en razón de las particularidades que se verificaban en los hechos relevantes de las causas -de acumulación de dos regímenes, uno de recargos e intereses y otro de actualización de capital- el Tribunal cimero entendió que la aplicación simultánea de ambos mecanismos ¿conduciría sin más a que se configurara una lesión constitucional al derecho de propiedad?. Ello ocurrió en la aplicación de ciertos recargos e intereses, más actualización, respecto de las sumas adeudadas en concepto de tasas percibidas por los servicios de agua corriente, red cloacal y desagües pluviales que prestaba Obras Sanitarias de la Nación. Tal situación se produjo en las ejecuciones fiscales que tramitaron bajo las carátulas: ¿Obras Sanitarias de la Nación v. Emilia Irma Frieboes de Bencich y Otro? - Fallos: 307:2053-, sentencia del 24 de octubre de 1985 y ¿Obras Sanitarias de la Nación v. Propietario Avda. Coronel Roca 1732? - Fallos: 307:2070-, sentencia del 29 de octubre de 1985. En las apuntadas causas, me correspondió dictaminar como Procurador Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y en ambos casos el razonamiento que sostuve fue el siguiente: ¿Los altos intereses más el recargo respectivo, previstos por la Ley Nº 20.324, solo se concilian, con obligaciones tributarias no actualizables, y como tales no han podido subsistir a la reforma trascendental que en materia financiera importó la Ley Nº 21.281 y su régimen indexatorio?; agregando seguidamente ¿según mi parecer,... los intereses de la Ley Nº 20.324 y sus recargos no son necesariamente inconstitucionales, sino que han sido derogados por la sanción de la Ley Nº 21.281 que mantuvo vigentes exclusivamente por remisión al art. 116 ¿in fine' los regímenes de accesorios autónomos que fueran compatibles con el nuevo sistema, o sea, aquellos previstos para ser aplicados sobre capital actualizado?. Ahora bien, en ambos pronunciamientos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación receptó mi postura, agregando, como ya se viera, que la aplicación concurrente a ambos regímenes ¿conduciría sin más a que se configurara una lesión constitucional al derecho de propiedad, tal como señala en el dictamen que antecede y por los fundamentos pertinentes se dan por reproducidos ¿brevitatis causae?, en especial en cuanto se afirma que la tasa de los intereses y la alícuota de los recargos de la Ley Nº 20.324 fueron derogados por la Ley Nº 21.281?. Estimo, por tanto, que los planteos que agitan los dos calificados tributaristas referidos -sin duda efectistas al marcar la asimetría del tratamiento de las partes de la relación jurídica tributaria aduanera-, al menos por los accesorios a que da lugar la falta de pago de los gravámenes aduaneros por los contribuyentes, podrían de alguna manera conjurarse sobre la base de la anterior doctrina del Tribunal cimero, si bien ello no resuelve el tema que en este momento me ocupa, que es el del interés en las repeticiones tributarias en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. 7. El establecimiento de una tasa de interés moratorio en favor de los repitentes de ingresos ilegítimos que no compense siquiera la inflación es una forma de engrosar las arcas del Tesoro Público dejando de lado los principios fundamentales que inspiran lo que ha venido a denominarse como el Estatuto del Contribuyente, perfilado con lúcida inspiración y meridiana claridad conceptual por el profesor Juan Carlos Luqui (v. ¿La obligación tributaria en el derecho argentino?, en Revista de Ciencias Económicas y Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas, Año XLI, Serie II, Nº 41, ps. 16, Buenos Aires, 1953; también pueden consultarse, del mismo autor: ¿Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes?, en Revista Jurídica Argentina La Ley, Tomo 142, ps. 891 y ss. y ¿Las garantías constitucionales de los derechos de los contribuyentes?, en Derecho Constitucional Tributario, ps. 23 y ss., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993). Es que por tal vía se generan, por el efecto o impuesto inflacionario, recursos a favor del Erario Público que no califican dentro del concepto tradicional de tributo, pero que producen un empobrecimiento en el contribuyente y un enriquecimiento sin causa en el Fisco. Este tipo de situaciones me llevó a afirmar, en mi condición de Procurador Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa: ¿La Biznaga S.A.A.C.I.F. y M. v. Dirección General Impositiva? -Fallos: 310:714-, sentencia del 31 de marzo de 1987, frente a ciertas alquimias financieras y a la actualización de los créditos del Fisco y el mantenimiento en términos nominales de las acreencias de los contribuyentes que ¿Si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para

convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero generador de intereses y actualización sobre deudas inexistentes, ello importa una distorsión de las bases éticas del derecho de recaudar?. 8. Vista la cuestión desde otra óptica, la reducida tasa de interés a favor de los contribuyentes fomenta prácticas indebidas que prescinden de la esencia misma del derecho tributario moderno, como el multiseccular principio de reserva de ley en materia tributaria. Así entonces, entre otras cosas, alienta a las agencias recaudadoras a establecer retenciones y percepciones por encima del monto de la obligación tributaria que, en definitiva -y a partir de la aplicación estricta y regular de las normas legales que definen el presupuesto de hecho, la base imponible y la alícuota-, adeuden los contribuyentes. En este caso, la cuantía que se ingrese dependerá de los pagos a cuenta y no de la determinación exacta del tributo, generando la más de las veces saldos a favor de los sujetos pasivos cuyo poder adquisitivo se envilece como consecuencia de la pérdida del de la moneda. En otros términos, la prestación patrimonial coactiva no resultará de la norma emanada del órgano depositario de la voluntad general encargado de desplegar la acción legislativa y el poder de imposición -Parlamento, Congreso, Cortes Generales, Asamblea Nacional, Legislatura, etc.-, atendiendo al principio de reserva de ley en materia tributaria -de amplia difusión en todas las Repúblicas e incluso en las Monarquías Constitucionales contemporáneas (v. Víctor Uckmar, Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario, Capítulo I, Principio de legalidad, ps. 9 y ss., traducida al español por Antonio Zino Colanino, Temis, Bogotá-Colombia, 2002), a través del cual se afirma la regla de la 'autoimposición', ya que el pueblo, en las Repúblicas y mediante sus representantes, se grava a sí mismo (Pontes de Miranda, Francisco C., Comentarios à Constituição Brasileira de 1967, com a Emenda 1/69, Editora Revista Dos Tribunais Ltda., San Pablo, 1973)-, sino de un precepto subalterno, que con un fin exclusivamente recaudatorio acrecienta, mediante retenciones y percepciones, la cuantía del ingreso que debe afrontar el contribuyente. Ello es así en tanto se comprueba que los antepagos, en muchos casos, terminan excediendo el monto final del tributo.

Las conclusiones a que ha arribado este Tribunal a este respecto no dejan margen de duda, especialmente, a partir de la doctrina sentada en la causa: 'S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: 'S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ amparo (art. 14, CCABA)?', sentencia del 12 de noviembre de 2008, en Constitución y Justicia, Fallos del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, Ad-Hoc, Buenos Aires, tomo X, 2008/B, ps. 2004 y ss. Más aún, en mi voto singular -que conformó la mayoría- en la causa: 'Minera IRL Patagonia S.A. c/ GCBA s/ amparo (art. 14 CCABA) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido?', expte. N° 10.311/13, sentencia del 12 de noviembre de 2014, con igual línea de pensamiento sostuve que 'la pretensión deliberada del Fisco de generar pagos a cuenta por hechos impositivos que están lejos de consumarse, con cabal conciencia de ello por parte de los funcionarios -configurando el elemento subjetivo de su conducta antijurídica- bien podría encuadrar en el delito de 'exacciones ilegales', tipificado por el artículo 266 del Código Penal, en cuanto prescribe: 'Será reprimido con prisión de uno a cuatro años e inhabilitación especial de uno a cinco años, el funcionario público que, abusando de su cargo, solicitare, exigiere o hiciere pagar o entregar indebidamente, por sí o por interpuesta persona, una contribución, un derecho o una dádiva o cobrase mayores derechos que los que corresponden'. Ello así, cuando no puede pasar desapercibido que las retenciones como pagos a cuenta no pueden estar llamadas a generar un abultado y permanente saldo a favor del contribuyente, con apropiación ilegal por parte del Fisco del capital de trabajo de los sujetos pasivos?.

De todos modos, no puedo dejar de reconocer que las últimas modificaciones introducidas al Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tendieron, de alguna forma, a agilizar los medios para dar una respuesta más ágil a los sujetos pasivos ante retenciones y percepciones que se hubieran practicado indebidamente, cuyo alcance y eficacia no debo evaluar en esta oportunidad. 9. En la legislación tributaria local, los artículos 76 y 77 del Código Fiscal (t. o. 2017) habilitan al Ministerio de Hacienda a fijar las tasas de los intereses resarcitorios y punitivos aplicables a deudas tributarias, estableciendo límites en base a la mayor tasa vigente que perciba el Banco Ciudad de Buenos Aires en sus operaciones. En el supuesto de las compensaciones y repeticiones, no existe -a texto expreso- una habilitación semejante, más allá de que los artículos 68 (compensaciones) y 73 (repeticiones) aludan con un alto grado de opacidad a lo que disponga 'el régimen vigente?' (sic). Sentado lo anterior, la norma que se ocupa de la tasa de interés en las repeticiones es la Resolución de la entonces Secretaría de Hacienda y Finanzas del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires N° 4.151/2003, que la fija en el 0,50% mensual, esto es, el 6% anual. Por otra parte, distintas resoluciones y, finalmente, la N° 202/2014 del Ministerio de Hacienda y Gestión Comunal, fijaron las tasas de interés resarcitorio y punitivo para las obligaciones tributarias en mora en el 3% y 4%, esto es, el 36% y 48% anual, respectivamente, desde el 1 de mayo de 2014 (conforme lo establecido en el artículo 6° de dicha norma y en el artículo 1° de la Resolución N° 175/AGIP/2014). El contraste es evidente y marca una desproporción totalmente irrazonable. 10. Ahora bien, ante la falta de una decisión explícita del Alto Tribunal -que, como surge de las sentencias dictadas el 4 de noviembre de 2014 en las causas: 'Alubia S.A.' y 'Klockmetal S.A.', ya referidas, dejó firmes las de las Cámaras de Apelaciones que arribaron a conclusiones contrapuestas valiéndose, en un caso, de considerar infundado el recurso y, en el otro, del artículo 280 del CPCCN-, me siento en la obligación de expedirme preservando el derecho de propiedad del contribuyente que, de lo contrario, y habiendo triunfado en su pretensión de repetición,

percibiría un importe nominal que, aun aplicándose una tasa de interés del 6% anual, ha visto pulverizado su poder adquisitivo por la desvalorización monetaria ocurrida durante los últimos 7 años. Además, no cabe dejar de lado la responsabilidad del Estado en sentido lato -en los términos y con el alcance dado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa: *Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado v. Provincia de Buenos Aires*? (Fallos: 308:2153), sentencia del 13 de noviembre de 1986- por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda como consecuencia del proceso inflacionario, como sostiene el profesor Enrique G. Bulit Goñi al indicar que *la conducta o la inconducta del Estado, como creador de las normas y como parte de las relaciones jurídico tributarias que de ellas derivan, no puede ser un elemento indiferente cuando se trate de su enjuiciamiento?*, justamente con cita del precedente referido (v. *¿Es enjuiciable la legitimidad global de los impuestos?*?, La Información, Tomo LVII, ps. 73 y ss.). Más allá de que la doctrina tributaria más calificada de América, así como también la legislación de un importante número de países, propicie o establezca una estricta paridad en las tasas de los intereses moratorios aplicables tanto a favor del Fisco como de los contribuyentes, de lo que se trata aquí es, simplemente, de que no se llegue a un resultado totalmente disvalioso -v. doctrina del Tribunal cimero en la causa: *Claudia Graciela Saguir y Dib*? (Fallos: 302:1284), sentencia del 6 de noviembre de 1980- mediante una disminución sustantiva en términos de poder adquisitivo del importe restituido al repitente, con lo cual ganar el juicio se convierta en algo puramente simbólico. Siempre me manifesté contrario a las posturas de algunos sectores neoliberales que han propiciado el repliegue del Gobierno a fin de lograr un *Estado mínimo*? -que en mi concepto resultaría equiparable a un *Estado desertor* de sus responsabilidades de todo orden, incluidas las sociales?-, limitando constitucionalmente el gasto público y utilizando para ello mecanismos de democracia semidirecta -como puede verse en el Capítulo X de mi tesis doctoral, sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria, publicada bajo el título *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente a partir del Principio de Reserva de Ley*?, primera reimpression, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2005, ps. 867 y ss.-. En particular, he criticado enfáticamente al activismo ciudadano personalizado, entre otros en EE. UU., por Howard Jarvis, fundador en 1964 -en el Estado de California- de una asociación de lucha contra el impuesto; Barbara Anderson, al crear el *Comité Ciudadano para la Limitación Fiscal*? -en el Estado de Massachusetts-; Guy Sorman, alentando desde la doctrina la rebelión fiscal por la cual se intentaba alcanzar el objetivo de *menos Estado mediante menos impuestos*? o Lewis K. Uhler, presidente del *National Tax Limitation Committee*?, y puesto el eje de mi aporte al Homenaje en el 50° Aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario en el *Deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado* (Notas preliminares en torno de la justicia tributaria)? -v. *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, obra coordinada por César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Tomo I, ps. 227 y ss., Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2008-. Estimo, sin embargo, que la total asimetría de tratamiento que se brinda en materia de intereses moratorios a los créditos del Fisco respecto de los créditos de los contribuyentes cuando prosperan sus reclamos de repetición de tributos pagados sin causa, favorecen las críticas de quienes se enrolan, particularmente en los EE. UU., en el ala extrema de la derecha del partido Republicano o se nuclean bajo la sigla del Tea Party, sumándose a ciertas corrientes doctrinales que se autodefinen como *anarco-capitalistas*? en su decisiva lucha contra los impuestos. Pretender percibir como intereses resarcitorios o punitivos el 36% o el 48% anual, respectivamente, en favor del Fisco y, correlativamente, abonar el 6% anual como interés moratorio a los repitentes -tal como prevén los preceptos subalternos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires-, daría un mínimo grado de asidero a las falacias que proclaman, entre otros, Murray Rothbard (1926-1995), un economista, historiador y teórico político estadounidense cuyas ideas transcribe, para escandalizar, el profesor Mauricio A. Plazas Vega, catedrático de la Universidad del Rosario de Colombia y Doctor Honoris Causa de la Universidad de Buenos Aires. De dicho autor estadounidense, enrolado en la extrema derecha y catedrático de la Universidad de Nevada, Las Vegas, transcribe -a modo de referencia- las siguientes proposiciones: *El Estado es la más vasta y más formidable organización criminal de todos los tiempos, más eficaz que cualquier mafia en la historia... En todas las épocas, el Estado ha tenido cortesanos cuya misión es legitimarlo. Estos ideólogos se encargan de explicar que un crimen individual es condenable, pero, cometido en masa por el Estado es justo?* (citado por Plazas Vega, Mauricio, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, segunda edición, Tomo I, *Derecho de la Hacienda Pública*, Libro primero: Ideas políticas y Hacienda Pública, Parte segunda: Fases o etapas del liberalismo, Capítulo III: El neoliberalismo, Sección II: El pensamiento neoliberal, Parágrafo 2: La concepción neoliberal, Punto II, subpunto 1: Aspectos generales. Versión y escuelas del neoliberalismo, ps. 90 y ss., en particular, ps. 92 y 93, Editorial Temis, Bogotá, 2006). Esta postura extrema e irresponsable de Rothbard lo llevó a sostener, en su obra *La ética de la libertad*?, que *(...) es naturalmente lícito engañar al Estado. Del mismo modo que nadie está legítimamente obligado a decir la verdad a un ladrón que pregunta si hay objetos de valor en casa, tampoco lo está un ciudadano a responder estas preguntas del Estado, por ejemplo, al rellenar los impresos del impuesto sobre la renta?* (citado por Plazas Vega, Mauricio, op. cit., pág. 93). 11. Desde una postura equilibrada, el Profesor Emérito de la Universidad de Colonia, Klaus Tipke, ha escrito una breve y clásica obra que puede servirnos de referencia para establecer las coordenadas respecto de cuál debe ser la conducta de los distintos actores en el ámbito tributario. El ensayo,

titulado Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Bestuerungsmoral und Steuermoral), versión en español, traducción y presentación a cargo del catedrático Pedro H. Herrera Molina, Marcial Pons, Madrid - Barcelona, 2002, contiene su discurso de incorporación a la Academia de Ciencias de Renania del Norte-Westfalia y sintetiza acabadamente su pensamiento sobre la filosofía con que deben abordarse estas cuestiones, en una visión enriquecida por la enseñanza universitaria, el ejercicio de la profesión liberal y su actuación en el Tribunal Financiero de Hamburgo. Dicho trabajo recoge algunas inquietudes expresadas en su país en el sentido de que el Sindicato Fiscal Alemán y los autores pertenecientes a la Administración Tributaria suelen quejarse de la deficiente moral fiscal de muchos ciudadanos, a lo que se responde desde la Federación de Contribuyentes, junto con los asesores fiscales, que una moral tributaria deficiente es reflejo de la deficiente moral fiscal del Estado, pues un fenómeno es consecuencia del otro (op. cit., Introducción, ps. 21 y ss., en particular, ps. 21). Así, el Estado debe comprender -no solamente al momento de aplicar y cobrar el tributo sino también al de atender las repeticiones- que ciertos comportamientos -como restituir los pagos sin causa en moneda totalmente devaluada a lo largo de un extenso período de tiempo y con un interés que ni siquiera compensa la pérdida del poder adquisitivo de aquella- mutan la obligación de restituir, decretada judicialmente, en un verdadero despojo y promueven las actitudes de incumplimiento fiscal que los contribuyentes realizan, alegando que obran en defensa propia, como se viera sostienen algunos sectores extremos de la doctrina. El Estado, al cumplir sus obligaciones, debe comportarse como gerente del bien común y no como un moderno Leviatán. En un Estado de Derecho, el norte debe estar puesto en la Justicia. Ésta es la máxima exigencia que debe plantearse ese Ente Político y no puede ser desplazada por la conveniencia de ¿hacer caja? -entre otras aspiraciones contrarias a su contenido esencial-. Es que, el interés puramente recaudatorio de contar con la mayor cantidad de recursos disponibles, retaceando las repeticiones, no se compadece con el ¿interés general? ni con el ¿interés público?, ya que este último estriba en la estricta aplicación de la ley, sin alterar los principios fundamentales de justicia que la inspiran. Como señala Tipke, todo sistema jurídico justo requiere, también, de un sistema tributario fundado en principios adecuados a la realidad, coherentes y llevados hasta sus últimas consecuencias, por cuanto dicha construcción no puede elevarse en el vacío y deriva de principios éticos fundamentales (ob. cit., ps. 31). No puede perderse de vista que algunos valores esenciales del Estado de Derecho se ven desdibujados si se confiscan los créditos de los contribuyentes. Es que, frente a dicha situación, la tutela judicial efectiva en materia tributaria se evanesce, convirtiéndose en una mera declamación teórica, por cuanto: a) Si el contribuyente litiga y logra inhibir la ejecutoriedad de la pretensión fiscal, de todos modos, durante los dilatados plazos del procedimiento administrativo y del proceso judicial para hacer valer sus derechos, se verá tentado de ordinario, para conjurar accesorios exorbitantes, a allanarse ante los habituales regímenes de regularización que remiten total o parcialmente intereses y sanciones y brindan facilidades de pago, regímenes que siempre se anuncian como ¿el último? pero que revisten ese carácter hasta el siguiente, decretados por todos los sujetos impositores de Argentina, esto es, la Nación, las Provincias e incluso los Municipios locales. Ello también le evitará tener que provisionar contablemente los importes en el balance o consignarlos como pasivos contingentes con los perjuicios que se derivan para el crédito comercial y bancario. De esa forma, estará predispuesto a convalidar cualquier reclamo fiscal que le sea formulado en algún momento, más allá de que éste pueda resultar a todas luces irrazonable; b) Si en cambio opta por pagar y repetir, deberá soportar de ordinario inspecciones de la Administración Tributaria, que no admite la posibilidad de su falibilidad, con la intención de producir ajustes para compensar los importes. Privado de su capital, deberá transitar un largo vía crucis al final del cual, si le dan la razón, habrá tenido acceso a la historia sobre los buenos motivos que tuvo para oponerse a un tributo que no debía, más que acceso a la justicia -v. con sentido crítico, las reflexiones del profesor Agustín Gordillo en ¿Los amparos de los artículos 43 y 75, inciso 22 de la Constitución Nacional?, ensayo en la obra colectiva La Aplicación de los Tratados sobre Derechos Humanos por los Tribunales Locales, 2ª edición, ps. 201 y ss., Capítulo X: ¿Un día en la justicia?, ps. 227 y ss., en especial p. 228, publicación especial 50 Aniversario - Declaración Universal de Derechos Humanos, Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo, C.E.L.S., Buenos Aires, 1998-, y su victoria será pírrica ya que a pesar de la privación ilegítima de su capital, la restitución se verá disminuida por una aguda inflación -que todos esperamos se corrija en el futuro-, a la cual se añadirán intereses puramente simbólicos -carácter, este último, incontrastable, frente al incremento sustantivo que han experimentado los que tutelan las acreencias del Fisco-. 12. En cuanto a la cuestión central controvertida en esta causa y teniendo en cuenta que la sentencia recurrida ha tutelado la garantía constitucional del derecho de propiedad -que de no ser así se vería prácticamente aniquilado-, entiendo que aquella debe ser confirmada en todas sus partes, independientemente de que la tasa de interés fijada no se corresponda con la del interés resarcitorio que percibe el Fisco en las mismas circunstancias -derecho consagrado en distintos países para tales supuestos en base a la premisa de la igualdad jurídica de las partes en la relación jurídica tributaria, que tendría mayor sustento en nuestro país atendiendo a que el artículo 16 de nuestra Carta Magna consagra el principio de igualdad refiriéndolo específicamente como ¿base del impuesto y de las cargas públicas?-, en tanto tiende a enjugar parcialmente la pérdida de poder adquisitivo de la moneda en el dilatado período que va desde el pago hasta el cumplimiento de la sentencia que hace lugar a su reclamo. La postura que asumo en esta causa no difiere

en sus fundamentos -preservación del derecho constitucional de propiedad del repitente- de la que he venido sosteniendo en distintas controversias en que me tocó votar en este Tribunal, tal los casos: ?GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ?Droguería Americana S.A. c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAyT)?, expte. N° 13.260/16, sentencia del 9 de noviembre de 2016 (aunque obiter dicta); ?Ruax, Claudia Inés c/ GCBA s/ acción meramente declarativa (art. 277 CCAyT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido?, expte. N° 13.025/16, sentencia del 3 de marzo de 2017 y ?Lera, Perla María Elena c/ GCBA s/ otras demandas contra la aut. administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido?, expte. N° 12.079/15 y su acumulado ?GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Lera, Perla María Elena c/ GCBA s/ otras demandas contra la autoridad administrativa?, expte. N° 12.013/15, sentencia del 31 de mayo de 2017. Por todo lo expuesto, oído el Sr. Fiscal General Adjunto, se rechaza el recurso de inconstitucionalidad del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y se confirma la sentencia apelada. Costas a la vencida (artículos 2° de la Ley N° 402 y 62 del CCAyT). Así lo voto. Por ello, de acuerdo con lo dictaminado por el Fiscal General Adjunto, por mayoría, el Tribunal Superior de Justicia resuelve: 1. Hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con costas al vencido. 2. Revocar parcialmente la sentencia de fs. 235/244 y condenar al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a restituir los importes por los que procedió la presente acción con los correspondientes intereses, que deberán ser calculados con la tasa prevista en el art. 1° de la resolución n° 4151/GCABA/SHYF/03 y computados conforme lo dispuesto en el art. 2° de la referida resolución. 3. Mandar que se registre, se notifique y, oportunamente, se devuelva al juzgado remitente. El juez Luis Francisco Lozano no suscribe la resolución por estar en uso de licencia. 021446E