

Excepciones al reclamo administrativo previo a la interposición de la acción judicial de repetición en materia tributaria¹

Por Harry Schurig²

I.- Pagos espontáneos y a requerimiento

Tal como establece la ley y esquematiza la doctrina, para los casos de pagos de tributos realizados de manera espontánea, se exige la formulación de un previo reclamo administrativo, como recaudo anterior a plantear un recurso de reconsideración ante la propia ARCA, apelar ante el TFN o acceder a la instancia judicial, mediante la interposición de una acción de demanda contenciosa³.

Por el contrario, para los casos de pagos efectuados a requerimiento del ente Fiscal, quedan directamente habilitadas las dos últimas vías.

Tradicionalmente, no existe mayor complejidad en determinar cuándo un pago es espontáneo o a requerimiento. Recordemos que se considera como pago espontáneo aquellos efectuados por el contribuyente de manera voluntaria, entendiendo por “voluntario” tanto el acto mismo del ingreso del dinero (sea por el sistema que fuere: depósito, transferencia, etc.), como también al acto volitivo en el cual se produce la liquidación que arrojará el monto a abonar.

En definitiva, el error puede encontrarse tanto en la liquidación (y consecuentemente en el pago que en base a ella se haga), como únicamente en el acto del pago (al abonar un valor distinto y en exceso de lo correctamente liquidado). Es por ello, que también se consideran pagos espontáneos los derivados de liquidaciones de anticipos, actualizaciones e intereses, porque tal como hemos expuesto, se observa allí la doble voluntariedad por parte del sujeto pagador (en la liquidación y en el momento del pago).

Por el contrario, un pago a requerimiento, presupone dos elementos: en primer lugar un acto administrativo emanado del Fisco, mediante el cual se determina la materia tributaria y se emplaza al contribuyente a cancelar la deuda allí consignada (o en defecto interponer los recursos que considere pertinente); y en segundo lugar, un pago, que si bien constituye un acto materialmente voluntario del deudor, se efectúa en cumplimiento de una orden administrativa, lo cual conlleva sólo una aquiescencia o conformidad con las pautas y condiciones allí establecidas. De esta forma, el monto a pagar no es fijado por el deudor, ni tampoco el plazo ni las condiciones de su pago. Los aspectos volitivos que

¹ El presente trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación “El Derecho Tributario y Aduanero frente al cambio de modelo económico en Argentina” que el autor lleva a cabo en la Universidad Católica de Santiago del Estero (UCSE-DABA – 2024).

² Abogado y Martillero Público. Obtuvo los títulos de Magíster en Finanzas Públicas (en la UNLaM, en el 2012) y de Magister en Magistratura (en la UBA, en el 2014). Es Especialista en Derecho Tributario (por la UBA, en el 2002), en Derecho Aduanero (en la UBA, en el 2012) y en Derecho Administrativo (en la UNLaM en el 2020). En actual cursado la Especialización en Derecho Constitucional (UBA) y la Especialización en Derecho Nuclear (UBA). Profesor de grado y posgrado en diversas universidades del medio, con distintos cargos, entre ellos Titular y Asociado. Integrante del Comité Académico de diversos posgrados de Derecho Tributario y de Derecho Aduanero. Miembro cofundador del Centro de Estudios sobre Gestión Pública y Responsabilidad – CGPyR y cofundador de la Academia Latinoamericana de Derecho Aduanero (ALDA). Conferencista y autor de numerosos artículos en revistas jurídicas.

³ El art. 81 de la Ley de Procedimientos establece que “Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los QUINCE (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia.

Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los TRES (3) meses de presentarse el reclamo. Si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora, la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION o ante la Justicia Nacional...”.

impulsan al deudor a pagar (carencia de argumentos de defensa/apelación, conveniencia económica u operativa, etc.), resultan ajenos a la cuestión bajo estudio.

Cabe destacar -en general- que los pagos a repetir, pueden haber sido efectuados incluso por terceros no deudores, por ejemplo, al haber imputado erróneamente el pago al momento de perfeccionarlo (situación hipotética que hoy los avances tecnológicos han reducido, pero que aún puede ser posible, particularmente para el caso de impuestos de menor recaudación o tasas y contribuciones y todos aquellos cuya imputación se efectúe aún de forma manual o por sistemas rudimentarios).

De este modo, si un tercero por error, abona una deuda de otro, que fuera determinada de oficio con relación a este último, aquel pago debería reputarse “a requerimiento”, puesto que si bien, quien pagó no era el obligado (y no había una intimación hacia él), es consecuencia -el monto ingresado y demás características de lo abonado- del acto administrativo ya dictado por el Fisco.

En sentido opuesto, la doctrina advierte que son pagos espontáneos “*los efectuados en cumplimiento de una intimación administrativa proveniente de la autodeterminación por el contribuyente, o en virtud de una sentencia dictada en un juicio de ejecución fiscal de deuda liquidada por el propio ejecutado sin oponer excepciones*”⁴.

Ello así, en tanto que, en el primero de los casos, la autoliquidación fue efectuada libremente por el contribuyente según su correcto saber y entender y, frente a una intimación administrativa, optó también por depositar esa suma. Pero esa intimación, si bien es un acto administrativo con fuerza compulsoria, no constituye una determinación de oficio, sino que sólo toma e incorpora los valores anteriormente declarados por el obligado y lo compele a su cancelación.

Igual situación ocurre con el proceso de ejecución fiscal, en tanto la sentencia sólo otorga fuerza coactiva a un acto estatal, sin expedirse (habitualmente) sobre la existencia y cuantía de la deuda reclamada. Consideramos que ello ocurre incluso, si se hubieran opuesto excepciones, ya que algunas de ellas, como la inhabilidad de título (en términos generales), no presupone -al menos en principio- el análisis de cuestiones sustantivas de la relación jurídica que diera origen a la deuda reclamada. De todos modos, la cuestión vinculada al proceso de ejecución fiscal, resulta bastante compleja y un análisis adecuado e integral excedería los escasos párrafos de este trabajo.

En definitiva, podemos concluir que la diferencia entre el pago “a requerimiento” o el “espontáneo” radica en la presencia o no de un “acto administrativo”, mediante el cual el Fisco, reconoce la existencia de un hecho imponible, cuantifica su magnitud, liquida la deuda y exige su cancelación. No debe entonces tratar de encontrarse la diferencia en el acto mismo del pago, ya que siempre (por una motivación u otra) éste es voluntario -y por ende libre- por parte del sujeto que lo ejecuta (sea o no deudor de aquella obligación o lo sea por un monto menor).

II.- Pagos efectuados mediante retención de haberes

Ahora bien, resulta interesante detenernos en el análisis de los pagos de impuestos (o cualquier clase de tributo), mediante el sistema de agentes de retención, tal como ocurre respecto del Impuesto a las Ganancias, que en su cuarta categoría, se aplica a trabajadores en relación de dependencia y a jubilados y pensionados respecto a sus haberes de retiro.

El problema aquí es que por la operatoria que se aplica, no coincide exactamente con ninguna de las definiciones que hemos anteriormente esbozado. A simple vista, resulta evidente que no se trata de pagos “a requerimiento”, en tanto no existe intimación por parte del Fisco, pero sí se asemeja a éstos, en tanto el análisis sobre si existe hecho imponible (lo cual en definitiva es una “estimación o determinación”) le resulta ajena al sujeto pagador. Es decir, hay un otro (empleador o pagador: particular o Estado) que analiza el aspecto material del hecho imponible y valora las condiciones personales del contribuyente, llegando a la conclusión de que efectivamente existe hecho imponible, selecciona los aspectos técnicos y liquida el tributo, reteniendo los fondos y pagando la deuda de ese tercero. En definitiva, no existe ningún tipo de voluntariedad por parte del contribuyente en ese pago.

⁴ García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario, T. II*, 5° ed., Abeledo Perrot, Bs. AS., 2012, p. 208, §6.3.2.

Siendo ello así, ¿podemos decir sin mayores inconvenientes, que estamos ante un pago espontáneo, cuando no se presentan aquí ninguna de las características que le resultan propias y que antes hemos descrito?

En realidad, no se trata de pagos “voluntarios” sino que son forzosos, practicados con total ajenidad del contribuyente y sin que medie la más mínima posibilidad de impedir la detracción de tales montos de su haber mensual.

No atenúa la situación descrita la circunstancia que el contribuyente -para el caso de los trabajadores- aporten datos de su situación personal/familiar, a los efectos de incidir en la liquidación, en tanto que ello sólo impacta de manera complementaria en aquella tarea, y en defecto de tal aporte, la liquidación y detracción se practicará de todos modos⁵.

Sobre el punto la doctrina considera que *“El legislador no define el pago espontáneo sino por exclusión: será aquel pago que no haya sido realizado a requerimiento del organismo recaudador.*

*La cuestión de la determinación respecto a si los pagos del Impuesto a las Ganancias mediante retención de haberes constituye un pago espontáneo o a requerimiento no es una cuestión menor, por cuanto condiciona la necesidad de agotar o no la instancia administrativa previa... El alcance del concepto de “pago a requerimiento” debe cohonestarse con la finalidad de la reclamación previa que se exige en aquellos casos en que el pago no viene precedido de este “requerimiento” por parte del organismo recaudador... si la ley exige al sujeto pasivo de presentar una reclamación previa en las repeticiones de pagos a requerimiento, es porque entiende que la Administración ya ha expresado su voluntad administrativa en torno al alcance o procedencia sustancial de la obligación tributaria objeto de repetición, y esa situación jurídica sólo puede provenir de un acto administrativo previo que haya determinado la obligación tributaria, o de un acto que haya revisado materialmente esa obligación....”*⁶

III.- Vías judiciales y la admisibilidad de la acción

Asumiendo entonces que los pagos del Impuesto a las Ganancias efectuados mediante retención de haberes deban ser considerados “espontáneos” (con las observaciones ya advertidas), de activaría entonces la obligación de formular de manera previa la reclamación administrativa.

En ese punto, el campo tributario se enlaza y coincide con el administrativo. En este último, existe un instituto denominado “agotamiento de instancia administrativa”, entendido como la obligación de *“utilizar todos los recursos administrativos obligatorios para impugnar un acto administrativo emitido por un funcionario de jerarquía inferior, a fin de que aquellos puedan ser resueltos por la autoridad máxima de la organización jerárquica e impedir con ello que el acto quede firme en sede administrativa.*

*Desde esta perspectiva, únicamente se agota la vía administrativa cuando se interponen los recursos obligatorios, en tanto en otros supuestos -impedimento total de la tramitación del reclamo interpuesto, el silencio o las vías de hecho- no constituyen agotamiento sino simplemente circunstancias que habilitan la instancia judicial... Este agotamiento constituye un presupuesto que habilita la instancia judicial”*⁷.

En materia tributaria, la frase “*todos los recursos administrativos obligatorios*” se traduce en uno solo, el “*reclamo ante ella*” mencionado por el art. 81 de la Ley de Procedimiento Tributario Nacional n° 11.683 (en adelante LPT).

Ahora bien, tal como vemos, dicho “reclamo” constituye la llave de acceso a la posibilidad de incoar la demanda contenciosa, en definitiva, aquel “reclamo” *per se*, agotaría la instancia administrativa y por ende “habilitaría la instancia judicial”.

⁵ En principio, lo antedicho no resultaría aplicable al caso del responsable sustituto, en tanto que si bien difieren el sujeto obligado y pagador del que realiza el hecho imponible, la propia estructura de la sustitución, cuando éste es plena, desinteresa a este último y lo desvincula de su nexo obligacional para con el Fisco, quedando como único responsable el responsable sustituto.

⁶ Díez, Fernando, *Procedimiento Tributario. Ley 11.683 comentada*, La Ley, Bs. As., 2024, p. 768/769, §1.5.

⁷ Barraza, Javier Indalecio, “El agotamiento de la vía administrativa”, Cap. XVIII, en Tawil, Guido S. (dir.), *Derecho Procesal Administrativo*, Abeledo Perrot, Bs.As., 2011, p. 309, §I.

Es aquí, donde la cuestión tributaria extiende sus fronteras al enfrentarse a la doctrina que - sobre la habilitación de instancia- tiene el fuero contencioso administrativo.

Es que, de la misma manera que en el Derecho Procesal Tributario existen una serie de recaudos para habilitar la reclamación judicial, también aparece un análogo, por cierto más complejo y exigente, que resulta aplicable a la materia administrativa conforme la Ley 19.549.

Es así como esta norma, hasta hace poco tiempo, disponía en su art. 23:

“Podrá ser impugnado por vía judicial un acto de alcance particular

a) Cuando revista la calidad de definitivo y se hubieren agotado a su respecto las instancias administrativas...”.

En consonancia con dicha norma, el art. 30 de este ordenamiento expresaba: *“El Estado Nacional no podrá ser demandado judicialmente sin previo reclamo administrativo, dirigido al ministerio o comando en jefe que corresponda, salvo cuando se trate de la impugnación judicial de actos administrativos de alcance particular o general...”.*

Para completar este esquema, el art. 32 rezaba: *“El reclamo administrativo previo a que se refieren los artículos anteriores no será necesario si mediante una norma expresa así lo establezca y cuando...”.*

e) Mediante una clara conducta del Estado que haga presumir la ineficacia cierta del procedimiento, transformando el reclamo previo en un ritualismo inútil...”.

En base a esta normativa, se diseñó en el fuero contencioso administrativo federal, un esquema de análisis de la habilitación de instancia, mediante el cual, sin dejar de lado la normativa mencionada, en muchos casos fue flexibilizaba o atenuado su rigorismo.

III. A.- Ritualismo inútil

De este modo, se consideró que no correspondía exigir el agotamiento de la instancia administrativa para el caso de reclamaciones por daños y perjuicios en materia de relaciones de empleo público.

Para hacerlo se expresó que *“la Procuración del Tesoro de la Nación ha propiciado el rechazo de peticiones formuladas en sede administrativa, en las que se pretende el pago de indemnizaciones con motivo de la extinción de la relación de empleo público, a cuyos efectos recurrió- entre otros argumentos- a una interpretación extensiva de las previsiones del Decreto n° 28.211/44, que excluye toda posibilidad de que se admita, por vía de gestión administrativa, la responsabilidad del Estado en reclamaciones por daños y perjuicios que se promuevan con motivo de hechos o accidentes en que sean parte sus empleados o agentes, dejando librado a la eventual contienda judicial, tanto lo relativo a la responsabilidad, como al monto de la compensación (Cfr. PTN, Dictamen 240/2006 - Tomo: 258, Página: 252)”.*

Y que *“las razones esbozadas por el máximo órgano de asesoramiento jurídico del PEN permiten presumir la ineficacia cierta de un procedimiento administrativo tendiente al reconocimiento de la indemnización reclamada (Cfr. C.N.C.A.F. en pleno, en la causa “Córdoba, Salvador y otros c/ EN-dirección General de Fabricaciones Militares s/ empleo público”, del 18 de marzo de 2011), pues es clara la posición de la Administración en cuanto a que corresponde exclusivamente al Poder Judicial determinar la existencia de su responsabilidad por ruptura incausada del vínculo de empleo, así como eventualmente el monto de la compensación”⁸.*

En la causa aludida, el tribunal resolvió siguiendo este lineamiento al expresar: *“Ello así, atendiendo que la vía reclamatoria se considera una etapa conciliatoria que tiene por finalidad que la Administración revise el caso y salve el error antes que el interesado demande judicialmente a fin de evitar un juicio innecesario, y dada la postura también asumida por la Agencia Nacional de Discapacidad en la contestación de la demanda, resulta claro que la remisión a sede administrativa*

⁸ Dict. Fisc. Fed. Civ. Cont. Adm. Fed. N° 7 n° 6249/2024 del 10/12/2024 en autos CAF 12349/2024 "Zaina, Federico Marcelo c/ANDIS - Dto 698/17 s/Empleo Público".
Dictamen Número

constituiría un ritualismo inútil del que cabe prescindir en el caso (Sala IV, in rebus: "Pellon, María Gabriel c/ EN -M/ Justicia y DDHH-UIF s/ Empleo Público", del 10/11/2020; "Santiago, Angélica c/ EN -M° Educación, Cultura, Ciencia y Tecnología de la Nación s/ Empleo Público", del 29/06/2021 y "Vazquez Toppsian, Lucas Ezequiel c/ Estado Nacional -Sec. Legal y Técnica de la Presidencia de la Nación- s/ Despido", del 12/10/2021, entre otros).

VI.3.- Por último, no puede soslayarse que la solución que se propicia debe ser conjugada forzosamente: (i) con el carácter irrenunciable (atento su condición de alimentario) que reviste el crédito que pretende el accionante, por lo que debe primarse el acceso a la jurisdicción a fin de resguardar la garantía de la defensa en juicio de los derechos y (ii) con los principios in dubio pro actione (Fallos: 312:1017 y 1306; 313:83; 327:4681; 331:1660; entre otros) y de tutela judicial efectiva (artículo 8° y concordantes de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y Sala II, in rebus: "Brugna, Rosana Marina y Otros c/ EN M° Economía s/ Empleo Público", del 14/08/12; "Lafleur, Alejandro Federico c/ UBA s/ Empleo Público", del 27/12/2016 y "Del Río, Carlos Antonio c/ EN -M° Trabajo SS s/ Empleo Público", del 19/09/2019; y; Sala III, in re: Olivieri", del 06/12/2018; Sala IV, in rebus: "Eraso, Cecilia Teresa c/ UBA s/ Empleo Público", del 10/04/2018 y "Zelasco, Jorge León c/ Ministerio de Cultura de la Nación s/ Empleo Público", del 10/12/2020 y Sala V, in re: "Fridman", del 06/11/2018, entre otros)"⁹.

III. B.- Inconstitucionalidad

Otro supuesto, que ha sido objeto de cuestionamiento por los tribunales ha sido el planteo de inconstitucionalidad de las normas aplicadas por la Administración pública, en tanto que el control de constitucionalidad constituye una potestad reservada únicamente al Poder Judicial, como derivación de la doctrina pretoriana del precedente "Marbury vs. Madison" que nuestra Corte Suprema hizo suya.

De allí que, obligar al particular a ventilar esta cuestión en instancia administrativa, solicitando a la Administración que resuelva sobre un tema, a cuyo respecto carece de competencia (y seguramente de interés de hacerlo en la forma en que el particular lo solicita), constituye también otra modalidad de ritualismo inútil.

De este modo se expresó que: "Cabe recordar que la jurisprudencia reiteradamente ha sostenido que el planteo relativo a la inconstitucionalidad de normas no puede ser dirimido en sede administrativa, en tanto es el Poder Judicial el órgano habilitado para pronunciarse al respecto (consid. II). (conf. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, "Triputti Meli, Leonor Olga y otros c/ E.N.- PEN- Dto. 430/00 s/ proceso de conocimiento, del 6/3/2000; Sala II, "Mansilla, Felisa y otras c/ E.N. s/ juicio de conocimiento", del 16/8/94; "Cidecom Internacional S.A. y Clarewood S.A. c/ E.N.- M° Justicia -Inspección General de Justicia s/ amparo, del 12/9/96, "Tonina José Luis c/ EN -M° Defensa -Ejército- s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seguridad" del 29/09/05).

Siendo así, entiendo que exigir a la actora el cumplimiento del procedimiento impugnatorio dado los términos en que ha quedado planteada la litis importaría desconocer que el Poder Judicial es el único habilitado para juzgar la validez constitucional de la norma que cuestiona y una afectación al derecho a la tutela efectiva (conf. doctr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II in re "Asociart ART c. Superintendencia de Riesgos del Trabajo y otro" del 03/08/2004).

Precisamente la jurisprudencia recientemente ha reiterado que el agotamiento de la vía administrativa no tendría propósito práctico pues, la única consecuencia resultaría ser la postergación de la intervención del Poder Judicial, único órgano facultado para dirimir tal pretensión. Es decir, que comportaría un excesivo rigor formal sobre todo si se considera que la cuestión no puede ser dirimida en sede administrativa ya que sólo el Poder Judicial se halla habilitado para pronunciarse sobre la validez constitucional de las normas (conf. Sala II, causa 46568/13 "Logicalis Argentina S.A. c/EN -M° Economía - AFIP - SCI y otro s/proceso de conocimiento", resol. del 14/5/15 y suscitadas; Sala V, causas 39538/13 "Ketool SA c/ EN-M Economía-AFIP y otro s/proceso de conocimiento", resol. del

⁹ Causa "Zaina" antes cit., sent. Juzg. NCAdmFed n°10 del 25/03/2025.

31/3/16, y 200/14 "Logicalis Argentina SA c/EN-AFIP-DGA y otro s/proceso de conocimiento", resol. del 9/6/16; entre otras, Conf. Sala IV, in re "ALBA COMPAÑIA AR-GENTINA DE SEGUROS SA c/EN-M. HACIENDA Y FP-AFIP-DGA s/DIRECCION GENERAL DE ADUANAS del 11/04/19"¹⁰.

III. C.- Reforma normativa

Recientemente la Ley de Procedimientos Administrativos n° 19.549 (en adelante LPA) ha sufrido una serie de reformas, algunas de las cuales han incorporado en su normativa la doctrina jurisprudencial desarrollada por los tribunales del fuero.

En particular, la ley 27.742 modificó el art. 23 quedando redactado de la siguiente manera (en la parte que nos interesa):

"El administrado cuyos derechos o sus intereses jurídicamente tutelados puedan verse afectados podrá impugnarlo judicialmente cuando:

a) El acto de alcance particular:

(i) Revista calidad de definitivo;

(ii) Impida totalmente la tramitación de la pretensión interpuesta aun cuando no decida sobre el fondo de la cuestión...

b) En los supuestos de los sub-incisos (i) y (ii) del inciso a) será requisito previo a la impugnación judicial el agotamiento de la vía administrativa salvo que:

(i) La impugnación se basare exclusivamente en la invalidez o inconstitucionalidad de la norma de jerarquía legal o superior que el acto impugnado aplica;

(ii) Mediare una clara conducta del Estado que haga presumible la ineficacia cierta del procedimiento, transformándolo en un ritualismo inútil..."

Siguiendo ese lineamiento, el actual art. 30 dispone: "Salvo cuando se trate de los supuestos de los artículos 23 y 24, el Estado nacional no podrá ser demandado judicialmente sin previo reclamo administrativo dirigido al Ministerio o Secretaría de la Presidencia o autoridad superior de la entidad descentralizada".

A su turno el art. 32 expresa: "El reclamo administrativo previo a que se refieren los artículos anteriores no será necesario si mediare una norma expresa que así lo establezca y cuando:

a) Se tratare de repetir lo pagado al Estado en virtud de una ejecución o de repetir un gravamen pagado indebidamente;....

c) Mediare una clara conducta del Estado que haga presumir la ineficacia cierta del procedimiento, transformando el reclamo previo en un ritualismo inútil".

IV.- La habilitación de instancia judicial en los reclamos de repetición de tributos

Sabido es que la ley 11.683 que regula el procedimiento tributario, constituye (junto al aduanero y al de las FFAA y organismos de seguridad de la Nación) uno de los procedimientos que fueron "excluidos" (y por tanto, no derogados por la entrada en vigencia de la LPA), al ser considerados especiales y subsistentes, conforme lo dispone el art. 2. Esta norma no ha sido a la fecha objeto de reformas.

A su turno, el art. 116 y 197 de la LPT prevén que la LPA actuará como norma supletoria de sus disposiciones. Recordemos que la primera referencia opera respecto a la tramitación en sede administrativa y todo lo referido a ese ámbito más el contencioso administrativo judicial (Título I que va desde el art. 1 al 143) y la segunda, respecto del funcionamiento del Tribunal Fiscal de la Nación e instancias superiores (Título II, arts. 144 a 199).

Queda claro entonces que, como regla, para acceder a la instancia judicial, debe en primer término seguirse los recaudos que a tal fin establece la LPT (en especial el art. 81), pero el hecho que esta constituya una normativa procesal específica, ¿desplaza *per se* y de plano cualquier cláusula

¹⁰ Fisc. Civ. Com. Cont. Adm. Fed. N° 7, Dict. n° 4886/2024 del 1/10/2024 en autos "Tapapow, Fernando Gonzalo c/ EN-M Defensa-Resol 382/10 s/Proceso de Conocimiento" - CAF - 40203/2023.

complementaria, que sobre cuestiones de habilitación de instancia pueda contener la norma madre de la LPA?

Dicho en otros términos, ¿los recaudos de la habilitación de instancia judicial para las repeticiones, se agotan con lo que dispone el Título I de la LPT? o ¿pueden complementarse con los arts. 23, 30 y 32 de la LPA, en tanto no contradigan a la norma “especial”?

Y puntualmente nos referimos a los supuestos de exceso ritual manifiesto y de reclamo fundado principalmente en la inconstitucionalidad de la norma que fuera aplicada por el Fisco.

V.- Excepciones al reclamo administrativo previo en el caso de repeticiones tributarias

V. A.- Argumentos en contra y su inviabilidad

Para enforzar el tema, tenemos que volver al principio de este trabajo: la diferenciación entre pagos espontáneos y pagos a requerimiento, entendiendo -de manera simplificada- que los primeros son aquellos en los cuales no ha mediado determinación de oficio y, por ende, la administración no ha tenido la posibilidad de expresarse de forma reflexiva sobre la cuestión.

Por el contrario, si la Administración se viene expresando de manera sistemática en el sentido de rechazar pretensiones análogas (sea que haya o no de por medio planteos de inconstitucionalidad, que por cierto nunca podrá declarar) ¿tiene sentido exigir el inicio del reclamo administrativo previo a la interposición de la demanda judicial?

En cuanto a la invocación de la inconstitucionalidad del tributo, podría pensarse a primera vista que ello constituiría una peligrosa fuente de desnaturalización del requisito de agotamiento de la instancia administrativa, que “abriría los portales” para que los contribuyentes salgan “en manada” a solicitar la repetición de tributos espontáneamente pagados sin cumplir con el reclamo administrativo previo, poniendo en desventaja al Fisco.

Frente a ello, suele también argüirse que este tipo de dispensas impediría al Estado la posibilidad de revisar sus actos antes de ser demandado, con el consecuente perjuicio para sus arcas, redundando en la iniciación de procesos judiciales que podrían haber sido evitados si se hubiera brindado a la Administración la posibilidad de revisar su accionar.

Ello no es así, por tres motivos. El primero debido a que la excepción contenida en el apartado (i) del inc. b) del art. 23 de la LPA aclara que ello es posible sólo cuando *“La impugnación se basare exclusivamente en la invalidez o inconstitucionalidad de la norma de jerarquía legal o superior que el acto impugnado aplica”*.

De este modo, no solamente la inconstitucionalidad debe ser invocada, sino que también debe excluir la posibilidad de alegar otra defensa o argumento en contra del tributo en cuestión. Si lo hubiera hecho, impediría tener por habilitada la instancia. De este modo, los argumentos de defensa quedan reducidos a una “bala de plata” en donde el contribuyente se juega “al todo por el todo” al plantear la inconstitucionalidad normativa; lo cual, como estrategia de defensa suele ser bastante poco recomendable.

En segundo lugar, porque los planteos de inconstitucionalidad de normas suelen ser analizados por la judicatura con criterio muy restrictivo, aplicando principios estrictos como el de presunción de legitimidad del acto administrativo (por ejemplo, respecto de la vigencia de decretos y actos de alcance general), la necesidad de prueba concreta del daño causado, su cuantía y además existe el “riesgo” de que el tribunal recurra al criterio de que la cuestión pueda resolverse salvando la validez de la norma impugnada (por ejemplo, a través de la interpretación normativa o la inaplicabilidad de la disposición).

Esto último traduce la idea de que la inconstitucionalidad constituye la última *ratio* que posee el intérprete judicial a la hora de resolver una *litis*, debiendo emplear un criterio en la interpretación normativo, que permita su armónica articulación, dejando en lo posible a todas con plena validez.

Inveteradamente nuestra Corte Suprema de Justicia ha sostenido que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado

la última *ratio* del orden jurídico¹¹, por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocado¹².

Finalmente, resulta absolutamente falaz alegar que en los casos en los cuales se debate la constitucionalidad de un tributo y la Administración rechaza en forma sistemática las pretensiones recibidas, exista la más mínima posibilidad de éxito por parte del contribuyente.

Ello porque de ocurrir así, implicaría una conducta del Fisco sospechosa, lindante en lo ilícito, en tanto que un súbito y excepcional cambio de criterio (salvo que se establezca luego como regla general), que beneficie a unos por sobre otros, otorgando a un sujeto lo que se le niega al resto, como mínimo resulta llamativo; al tiempo que contraría la doctrina de los actos propios, de la obligación del Estado de obrar de forma previsible y brindar seguridad jurídica.

Si el Fisco constantemente rechaza planteos cuyo núcleo básico coincide con presentaciones futuras, *tiene la obligación de seguir rechazando los nuevos cuestionamientos* (es que, ante iguales o análogos planteos, iguales o análogos respuestas deben ser brindadas).

A su turno, no existe ningún tipo de peligro de afectación para las arcas estatales, a diferencia de las visiones alarmistas y dramáticas que pretendan dibujarse. En definitiva, quien define si procede o no la repetición será siempre el Juez (de primera instancia o la alzada), haya o no reclamo administrativo previo y la ausencia de éste no impedirá que el Fisco pueda argumentar y probar con toda amplitud en su favor durante el litigio, máxime cuando en este tipo de causas, la actividad probatoria resulta mínima (a pesar que debería ser lo inverso, puesto que acreditar una inconstitucionalidad normativa no es tarea para nada fácil), cuando no, son declaradas de puro derecho.

También suele invocarse que, si el legislador tributario hubiera deseado obviar el procedimiento administrativo previo para los casos de repetición, lo hubiera previsto expresamente en las normas especializadas (LPT y Código Aduanero) y si no lo hizo, es porque rechazó tal criterio. Ello así, en tanto que la inconsecuencia o la falta de previsión no se suponen en el legislador (*Fallos: 278:62; 297:142 y muchos más*) como tampoco la omisión involuntaria (*Fallos: 315:727*).

Si embargo este argumento descuida un aspecto fundamental que enmarca toda la situación: la interpretación integrativa del sistema normativo; en especial en este tema en el cual tanto la LPT como el Código Aduanero resultan ser leyes especializadas que se cimentan en la LPA; de allí que si bien regulan algunos temas en igual o en diferente sentido que la LPA, el legislador ha “omitido voluntariamente el tratamiento de otros” a sabiendas que dicha omisión generará la aplicación del régimen general de la LPA a la cuestión tributaria o aduanera.

Dicho de otro modo, la omisión de considerar ciertos institutos en la LPT (supuesto de no regulación), en realidad constituye un caso de regulación tácita (no de omisión, sino previsión por parte del legislador), al saber de antemano que ello conducirá inevitablemente a la aplicación supletoria de las disposiciones de la LPA.

A diferencia de lo que habitualmente sostiene el Fisco, si el legislador tributario hubiera querido que una cuestión de esa naturaleza no se rija por las pautas de la LPA, debió excluirla expresamente, pues todo lo omitido, implica conformidad para que sea regido por aquella (de manera supletoria).

V. B.- El art. 1º de la LPA

Una cuestión no menor vinculada a la traslación supletoria de las disposiciones de la LPA al ámbito tributario, radica en la modificación operada sobre su art. 1º.

Anteriormente, la disposición rezaba en su primer párrafo: “*Las normas de procedimiento que se aplicarán ante la Administración pública Nacional centralizada y descentralizada, inclusive entes autárquicos, con excepción de los organismos militares y de defensa y seguridad, se ajustarán a las*

¹¹ Fallos: 302:1149; 303:1708, entre muchos otros.

¹² Conf. doctrina de Fallos: 315:923, *in re* L.172, L. XXXI, A “*Lavandera de Rizzi, Silvia c/ Instituto Provincial de la Vivienda*”, sentencia del 17/03/1998; Punto IV del dictamen del Procurador Fiscal Subrogante al que remitió la Corte Suprema *in re* “*Droguería del Sud S.A. c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires*” del 20/12/05.

propias de la presente ley...” y a los requisitos que a tal fin la norma indicaba en los párrafos subsiguientes.

Con la reforma operada con la 24.742 la disposición quedó dividida en dos normas (art. 1 y art. 1 bis), expresando ahora el art. 1° (en lo que nos interesa): “*Ámbito de aplicación*.”

a) *Las disposiciones de esta ley se aplicarán directamente a:*

(i) *La Administración Pública nacional centralizada y descentralizada, sin perjuicio de lo que dispongan las leyes especiales...*

b) *También se aplicarán, en forma supletoria los títulos I, II y III a:...*

(ii) *Los procedimientos administrativos regidos por leyes especiales que se desarrollen ante los órganos y entes indicados en los sub-incisos (i) y (ii) del inciso a) precedente...*”.

De este modo, la ley deja claro que la LPA no sólo se aplica al funcionamiento administrativo de los organismos públicos, sino a “procedimientos” regidos por leyes especiales, reforzando de este modo las cláusulas insertas en ordenamientos especializados que ya consagraban tal supletoriedad.

La Corte Suprema en la causa “Compañía de Circuitos Cerrados”¹³ expresó que “*con relación a la determinación de impuestos y sus accesorios la ley 11.683 contiene una regulación específica de los medios recursivos pertinentes lo que excluye la aplicación a su respecto de la legislación que regula los procedimientos Administrativos, pues ella está contemplada con carácter supletorio para las situaciones no previstas en el título I de la Ley 11.683 (confr. art. 116)*”, por lo cual consideró que de hacerse uso del recurso de reconsideración previsto en el art. 76 contra una determinación de oficio, ante su rechazo por el órgano fiscal, no podría evitarse el tener que abonar el tributo en caso de intentar luego discutir la cuestión por la vía de repetición. Por ello rechazó el criterio sostenido por el Ministerio Público Fiscal de trasladar -por vía de aplicación supletoria- los efectos suspensivos del acto administrativo que otorga el art. 23 inc. a) de la LPA.

Ahora bien, cabe destacar que en ese caso, el máximo Tribunal falló en ese sentido, debido a que la LPT “regulaba” la cuestión de un modo opuesto y diferente a lo que lo hacía la LPA, por lo cual no podía invocarse la supletoriedad cuando ello implicaba alterar institutos que ya tienen -en la norma especial- un tratamiento específico.

Por el contrario, en la temática que se encuentra en debate en este trabajo, se incorporan nuevos elementos, que constituyen situaciones que se “agregan” al esquema básico regulado en el LPT y que no encuentran allí adecuada regulación.

V. C.- Acumulación de supuestos de excepción

Por otra parte, cabe destacar que si bien los distintos supuestos de excepción al agotamiento de la instancia administrativa del art. 23 están dispuestos en cuatro apartados (puntos i a iv) y que el penúltimo de ellos utiliza el término “o” (apartado iii), si bien este vocablo es una conjunción coordinante que actúa como conjunción disyuntiva, que indica alternativa u opción, no implica que se trate de una disyunción excluyente.

Por ejemplo, el supuesto iii) que refiere a la acción de amparo, no excluye la posibilidad de que el trámite administrativo involucrado conlleve un ritualismo inútil (supuesto ii).

Mutatis mutandis, que el accionante ordene su cuestionamiento en el marco de la inconstitucionalidad de una norma (supuesto i), tampoco desplazaría la posibilidad de que el desarrollo del trámite administrativo (previo) conlleve un ritualismo inútil (supuesto ii).

Lo antes expuesto se fundamenta en una cuestión de lógica, si el contribuyente impugna el impuesto pagado con fundamento en la inconstitucionalidad de la norma, ergo, el tema nunca podría ser resuelto satisfactoriamente en instancia administrativa puesto que el Fisco no podría declararla; lo cual al mismo tiempo implicaría un exceso ritual manifiesto.

La cuestión adquiere especial utilidad en aquellos casos que se afecta a un grupo amplio y puntual de contribuyentes, cuyas causas exhiben características fácticas comunes al ser de similar naturaleza, donde los particularismos son mínimos.

¹³ CS, “compañía de Circuitos Cerrados c/AFIP-DGI”, 9/03/2010.

Por citar algunos ejemplos podemos mencionar: la impugnación del Impuesto a las Ganancias a cargo de jubilados y pensionados a la luz del fallo “García” de la CSJN¹⁴; el cuestionamiento del Título V de la Ley de Impuesto a las Ganancias (reformada) para trabajadores; o el cobro del Aporte Solidario y Extraordinario – Ley 27.605.

También en materia aduanera, a cuyo respecto se establece como regla la vía administrativo previa (arts. 1068 y ss. CAd.), salvo las propias excepciones que contiene dicho cuerpo normativo (ap. 1 y 2 del inc. b) del art. 1069 CAd.), podría aplicarse esta simplificación, para los casos de repetición de la Tasa de Estadística y para el cuestionamiento de derechos de exportación o importación, que usualmente son efectuados por decretos no ratificados por ley o lo son, únicamente por períodos inferiores a los que fueron aplicados¹⁵.

VI.- La previsión tributaria que contiene la Ley de Procedimientos Administrativos Nacional

Un artículo de contenido bastante curioso que no ha sido adecuadamente tratado ni explicado por la doctrina y la jurisprudencia se encuentra inserto en el actual inc. a) del art. 32 de la LPA, mediante el cual se dispone: *“El reclamo administrativo previo a que se refieren los artículos anteriores no será necesario si mediere una norma expresa que así lo establezca y cuando:*

- a) *Se tratare de repetir lo pagado al Estado en virtud de una ejecución o de repetir un gravamen pagado indebidamente...”*.

Por la amplitud del texto, no queda ningún tipo de duda que la norma alude en forma genérica a todo tributo (impuesto, tasa o contribución especial) previsto en el ordenamiento nacional y que, si bien se encuentra inserto en una ley administrativa; refiere con especialidad a lo tributario nacional, en abierta contradicción con el art. 81 de la LPT.

Si bien la LPT es del año 1933 y la LPA posterior (1972) podría argumentarse que las innumerables modificaciones de la primera, ratificaron la vigencia de que ley posterior, deroga anterior. El problema es que la LPA, fue recientemente modificada por la ley 27.742 (2024) y mantuvo expresamente este supuesto de excepción (que antes se encontraba consagrado en el inc. c) de aquel artículo).

Por su parte, la doctrina -sin mas tapujos- expresa a su respecto que: *“Puesto que la norma no formula distinción alguna, entendemos que cualquiera sea el tipo de gravamen: impuesto stricto sensu, tasas, derechos patentes, contribuciones de mejora, aportes previsionales o sociales, y sus accesorios (indexaciones, intereses, multas, etc.), cuya repetición se pide, no procede el reclamo”*¹⁶.

En igual sentido y más recientemente se ha sostenido que: *“Tampoco debe deducirse el RAP cuando el interesado procura repetir un gravamen pagado indebidamente a la administración pública, tales como los aportes previsionales o sociales, tributos, etc. (art. 32, inc. a), LNPA).*

*Es importante señalar que el pago cuya repetición se pretende puede haberse efectuado tanto en el ámbito administrativo como en sede judicial”*¹⁷.

La relevancia de este supuesto no es menor, ya que originariamente el texto del art. 32 de la LPA sufrió múltiples modificaciones y mutilaciones. Así es como de los seis supuestos originales que permitían entablar acción judicial contra el Estado sin necesidad de reclamo administrativo previo, *“La cuestión tuvo una sustancial alteración con la sanción de la ley 25.344, que suprimió cuatro de las excepciones, limitándolas a dos, a saber, cuando:*

¹⁴ Causa CAF 69000/2022 “HERNANDEZ, DANIEL ALBERTO Y OTROS c/ ENAFIP-LEY 20628 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO”, Juzg. Nac. Cont. Adm. Fed. n° 6, del 1/04/2025, con remisión los fundamentos expresados en el dictamen fiscal.

¹⁵ Ejemplo de esto último lo encontramos en la causa CAF 18433/2024 “RAME TRADE SRL c/ EN-AFIP-DGA-DTO 332/19 Y OTRO s/PROCESO DE CONOCIMIENTO”, Juzg. Nac. Cont. Adm. Fed. n° 6, del 10/03/2025, con remisión los fundamentos expresados en el dictamen fiscal.

¹⁶ Hutchinson, Tomás, *Régimen de Procedimientos Administrativos*. Ley 19.549, 5° ed., Astrea, Bs. As., 2000, p. 183, §1.2.

¹⁷ Buteler, Alfonso, *Ley Nacional de Procedimiento Administrativo* n° 19.549, Errepar, Bs. As., 2024, p. 372, §1.3.

A) *Se tratarse de repetir lo pagado al Estado en virtud de una ejecución o de repetir un gravamen pagado indebidamente.*

B) *Se reclamare daños y perjuicios contra el Estado por responsabilidad extracontractual*¹⁸.

¿Cómo receptar entonces esta norma tan clara y directamente aplicable a la materia tributaria, que se encuentra contenida en un ordenamiento ajeno al específico, pero que ha sido ratificado una y otra vez por diversas reformas legislativas?

La cuestión trae a la memoria el art. 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación que, a pesar de tratarse de un ordenamiento de derecho privado, legisla expresamente en materia de derecho público tributario nacional y provincial, fijando en materia de prescripción liberatoria, pautas de remisión normativa y (en defecto de su regulación específica por la legislación tributaria), de reenvío a ese ordenamiento.

Complementariamente a lo expuesto, debemos aclarar que existen dos tipos de tributos nacionales, los que recauda ARCA (ex AFIP) y los que recaudan otros entes administrativos. Recordemos que la LPT fue diseñada como ley marco para la recaudación de todos los tributos nacionales, pero ello no es así en la actualidad, en tanto que para que ello ocurra, son las propias leyes de creación de cada uno de los tributos, las que deben instituir a ARCA como ente de percepción de tales fuentes de recursos. La LPT nada dice sobre a cuáles tributos se aplica, sino que efectúa el reenvío normativo¹⁹.

En su momento el Decreto 618/97 establecía que la AFIP tenía por función: “a) *La aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas...*”.

De allí que quedan fuera de ese espectro un sinnúmero de tributos percibidos por entidades administrativas no fiscales, tales como la Tasa de Reciprocidad que cobra la Dirección Nacional de Migraciones (Decreto 1654/2008); los tributos que se perciben y pasan a integrar el Fondo Nacional de las Artes como el “Derecho de Dominio Público Pagante”²⁰ o la Tasa de Justicia que cobra el Poder Judicial de la Nación (Ley 23.898); por sólo mencionar algunos.

Volviendo al art. 32 de la LPA, lo cierto es que lejos de resultar obsoleta esta norma ha sido aplicada en algunos supuestos, tales como lo ocurrido en la causa “Safe”²¹, en donde el actor inició acción de repetición contra la AFIP por la suma que consideró indebidamente retenida por su empleador en concepto de Impuesto a las Ganancias sobre su indemnización laboral. En ese caso, el Juez de grado consideró aplicable la disposición del art. 32 inc. a) de la ley 19.549 y, en consecuencia, propició el rechazo de

la defensa de falta de habilitación de instancia (por omisión de reclamo administrativo previo), que fuera articulada por el ente fiscal.

Apelado que fuera el decisorio, el tribunal de Alzada rechazó el recurso, quedando finalmente habilitada la instancia judicial al expresar:

“III. Que esta Sala al resolver una cuestión sustancialmente análoga a la que es materia de debate en el sub-lite, in re “Lentini Francisco Antonio c/ EN –AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 9 de noviembre de 2011, se ha pronunciado por la innecesariedad del reclamo administrativo previo a la iniciación de la demanda y, en consecuencia declaró habilitada la instancia judicial.

¹⁸ García Pullés, Fernando R., *Tratado de lo contencioso administrativo*, T. 1, Hammurabi, Bs. As., 2004, p. 488, §29, c.

¹⁹ En este sentido, sin efectuar ninguna especificación concreta el art. 3 de la LPT expresa “El domicilio de los responsables en el concepto de esta ley y de las leyes de tributos a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS...”. En igual sentido el art. 11 postula “La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley...”.

²⁰ Véase aranceles por el aprovechamiento de obras caídas en el dominio público (conf. Resol n° 15.850/77 “Cuerpo Legal sobre Derechos de Dominio Público Pagante”) recursos destinados al fomento de las artes (conf. Dto. Ley 6.066/1958),

²¹ CNCAFed, Causa N° 35.440/2008 “SAFE GUSTAVO ALEJANDRO c/ EN – AFIP DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”, del 19/04/2012.

En efecto, de conformidad al dictamen emitido por el Sr. Fiscal General en la causa mencionada, en el que hizo remisión a los argumentos vertidos por el Sr. Fiscal de Primera Instancia, el Tribunal compartió los fundamentos allí vertidos, en el cual, sobre la base del carácter eminentemente alimentario de la pretensión y el principio pro accione, se consideró que el reenvío a sede administrativa devendría en un exceso ritual manifiesto y, en los términos del Alto Tribunal, como “injustificado rigor formal o puramente ritual, “excesivo rigor formal” o injustificado ritualismo” (Fallos: 308:117, 5239; 315: 1604; 316:787; 322; 1418; 323:800, 1919, 2821; 324:3335; entre otros). Asimismo, tuvo en cuenta el principio de defensa en juicio garantizado por el art. 18 de la Constitución Nacional y lo postulado por esta Cámara en cuanto a que el “ritualismo inútil” traduce un principio jurídico que subsiste como tal no obstante haber sido normativamente suprimido por la reforma que la ley 25.344 (art. 12) introdujo al art. 32 inc. e) de la ley 19.549 (confr. doctrina plenario de esta Cámara, in re “Córdoba Salvador y otros c/ EN -Dirección General de Fabricaciones Militares s/ empleo público, del 18/3/2011”).

Se observa entonces, que nuevamente la interpretación armónica de los ordenamientos, ha vinculado la aplicación del art. 32 de la LPA, con el exceso ritual manifiesto y también con el aspecto alimentario de los emolumentos (base imponible) respecto de los cuales se practicó la retención impositiva que se pretende ahora recuperar.

VII.- Breves reflexiones finales

Omitir la instancia administrativa previa, no debe ser interpretado simplemente como un beneficio al contribuyente, sino también al propio Fisco, que evitaría de este modo abarrotarse con la inútil tramitación de causas que están condenadas a ser rechazadas desde su inicio y donde dicho trámite opera simplemente como un “postergador” de su resolución en manos judiciales.

En esos casos, el interés de preservar la vigencia de esta etapa burocrática inútil, no sería realmente del Fisco (ARCA-DGA) cuyo fin es recaudar (y en estos casos, ya lo hizo), sino de desincentivar y ralentizar las acciones de repetición, es decir, no devolver lo indebidamente ya recaudado.

Desde esta óptica no existe fundamento para diferenciar supuestos de procedimientos puramente administrativos de aquellos administrativos tributarios y administrativos aduaneros ya que, por encima de la especialización normativa, prevalece el sentido común, la tutela judicial efectiva y el principio de buena gestión de los recursos públicos, humanos y materiales.