

SUMARIOS:

1. En materia de repetición de los impuestos comprendidos en la ley 11.683 (t. o. 1974) rigen las normas propias que este cuerpo legal contiene, entre las que se consagra en los arts. 74 y 76, el principio general del derecho a repetir los tributos que se hubieran pagado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la Dirección General, imponiéndose a quien lo intenta la demostración de la medida en que el impuesto abonado es excesivo con relación al gravamen que le correspondía abonar, expresiones que importan referencia al pago de lo indebido o efectuado sin causa y además, como consecuencia de la exigencia del solve et repete, la prueba del ingreso al fisco es presupuesto de la acción, sin otras exigencias, fuera de los recaudos procesales.
2. La repetición de lo pagado indebidamente, además de su fundamento en el principio de derecho natural de que nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro, regla ética que alcanza al Estado, reconoce también sustento en las garantías constitucionales que amparan al contribuyente frente a posibles desvíos de la ley o su aplicación.
3. La teoría civil del enriquecimiento sin causa exige presupuestos que no impone la ley 11.683 para la repetición de impuestos que establece esencialmente al efecto la prueba del pago y la falta de causa y no ha previsto la acreditación del empobrecimiento del solvens, como la prueba que dicha ley confiere acción no sólo al contribuyente, sino también a meros responsables que no son los sujetos de la obligación tributaria. El interés inmediato y actual del contribuyente que paga un impuesto existe con independencia de saber quién puede ser, en definitiva, la persona que soporte el precio del tributo. (Con este fallo la Corte modifica la doctrina que al respecto sostenía el tribunal en su anterior composición y se retoma la de pronunciamientos anteriores).

TEXTO COMPLETO:

Opinión del Procurador General de la Nación

La sentencia de fs. 519 ha puesto fin al litigio mediante la aplicación de la doctrina sentada por la Corte Suprema en el precedente de Fallos, t. 287, p. 79.

Los argumentos desarrollados por la parte apelante en el escrito de fs. 523/527 propugnando la revisión del criterio jurisprudencial expuesto configuran, a mi modo de ver, cuestión federal bastante a los efectos de habilitar la instancia que reglamenta el art. 14 de la ley 48.

Sobre el fondo del asunto, el Fisco Nacional (Dirección General Impositiva) actúa por intermedio de apoderado especial, quien ya fue notificado de la providencia de autos. Setiembre 7 de 1976. - Elías P. Guastavino.

Buenos Aires, mayo 17 de 1977.

Considerando:

1° Que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal y Contencioso-administrativo, sala I, revocó la decisión del tribunal Fiscal de la Nación que había hecho lugar a la repetición de las sumas abonadas por la actora en concepto de arancel consular por la importación de bienes para ser incorporados al país como inversiones de capital. La decisión de la Cámara no entró a considerar la cuestión de fondo vinculada con la procedencia del tributo, sino que hizo aplicación de la doctrina sentada por la Corte, en su anterior composición, al resolver el caso "Mellor Goodwin S.A.I.C. y F. c. Fisco Nacional" (Fallos, t. 287, p. 79 - Rev. La Ley, t, 152, p. 342- según la cual, partiendo de la base que el derecho a la repetición de impuestos y demás contribuciones fiscales derivaba de la ley civil (arts.784 y sigts., Cod. Civil) y conceptuado ese derecho como un supuesto particular del enriquecimiento sin causa, la falta de prueba del empobrecimiento del solvens - requisito esencial para el ejercicio de esa acción- hacía jugar la presunción de que la carga tributaria había sido trasladada a tercero, lo que tornaba improcedente su repetición.

2°- Que contra esa sentencia la actora dedujo recurso extraordinario -concedido por el a quo- en el que no sólo cuestiona la doctrina judicial utilizada como fuente de la decisión, sino que se siente agraviada por considerarla violatoria de las garantías constitucionales de la defensa en juicio y de la propiedad; la primera, en razón de la oportunidad en que fue introducida la exigencia de la prueba del empobrecimiento y la segunda, por causarle una grave lesión patrimonial.

3°- Que no puede dejarse de reconocer que el derecho tributario cuenta en la actualidad con conceptos, principios, institutos y métodos que se distinguen de los del derecho privado, todo lo cual ha hecho perder a este la preeminencia que otrora tenía sobre él. Hoy es una realidad universal -manifestada a través de la doctrina, la legislación y la jurisprudencia- la evolución que se ha operado en ese sentido. Ello no quiere decir, sin embargo, que el derecho tributario, como disciplina jurídica cuyo objeto concierne a las instituciones que integran el régimen de los recursos derivados con que cuenta la economía del Estado, permanezca al margen de la unidad general del derecho, ni que, no obstante formar parte del derecho público, no admita compatibilidad con principios comunes del derecho privado, en especial del derecho civil, generalmente con vigencia en todo el sistema jurídico (Fallos, t.190, p.142; t.205, p. 200 -La Ley,VIII, p. 830, sum. 3-).

En el orden tributario nacional se encuentran muchas instituciones que responden a las características señaladas al comienzo, lo que les da particular fisonomía frente a las del derecho privado.

4°-Que en materia de repetición de impuestos comprendidos en la ley 11.683 (t. o. 1974), este cuerpo legal contiene normas propias que reglan todo lo relativo al ejercicio de ese derecho. No sólo el art.74 establece como principio general 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 Dirección General ... "sino que el art. 76 determina especialmente que "incumbe al mismo (al actor) demostrar en que medida el impuesto abonado es excesivo con relación al gravamen que según la ley le correspondía pagar...".

Se observa que los textos transcritos hacen mención a lo que "hubieren abonado de más" y a la medida en que "el impuesto abonado es excesivo". Estas expresiones, traducidas a términos usuales en derecho, han de entenderse referidas al pago indebido, o sea, al efectuado sin causa -en sentido lato- por no

haberse verificado el hecho generador de la obligación.

Además, como el tributo debe ser abonado antes de impugnarse en juicio su legitimidad -principio del "solve et repete" recogido por la ley 11.683- la prueba del ingreso al fisco constituye uno de los presupuestos de la acción; el otro, según resulta de lo precedentemente expuesto, se relaciona con la causa de la obligación.

El cumplimiento de estos dos presupuestos -fuera de los requisitos procesales de competencia, cuantía del asunto, inmutabilidad de los hechos alegados y, en ciertos casos, presentación de reclamo administrativo previo conforman regularmente la demanda de repetición, sin ninguna otra exigencia.

5º- Que la acción instituida en esos términos con el objeto de lograr la restitución de lo pagado indebidamente en concepto de tributos, encuentra su fundamento superior en el principio de derecho natural que "nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro", regla ética de proyección patrimonial que no solamente alcanza a las personas privadas sino también al Estado.

Pero aparte de ese fundamento de valor universal, el derecho a la repetición de tributos reconoce otro esencialmente jurídico que se encuentra en las garantías constitucionales que alcanzan a la protección del contribuyente frente a posibles desvíos de la ley o en su aplicación.

La obligación tributaria sustantiva que encierra el deber principal de pagar los tributos, no puede quedar librada en cuanto a la exigencia de su cumplimiento a ninguna discrecionalidad por parte del fisco; de ahí, la existencia de medios defensivos de los intereses de los contribuyentes, traducidos en recursos jurisdiccionales -como la acción de que se trata- que nacen de la Constitución.

El poder tributario de que goza el Estado tiene limitaciones, no sólo para crear las fuentes de renta sino también para aplicar la ley fiscal. Cuando en uno u otro caso excede de aquéllas, el patrimonio del contribuyente puede verse ilegítimamente disminuido por una prestación pecuniaria -espontánea o compulsiva- carente de causa.

Para esos supuestos, precisamente, la ley acuerda la acción de repetición de pago, mediante la cual el contribuyente pone en movimiento el contralor jurisdiccional tendiente a establecer la legalidad o constitucionalidad del tributo.

Si en alguna forma se privara o restringiera ese derecho y el fisco pudiera retener lo indebidamente ingresado a sus arcas, incurriría en una abierta violación de la Constitución, tan grave como si se apropiara de un bien sin observar las garantías esenciales que ésta establece.

6º- Que no obstante lo expuesto, si se creyera que el derecho a la repetición de tributos; como se halla legislado en la ley 11.683 (t. o. 1974), tiene su fundamento en la ley civil y constituye un supuesto particular de la teoría del enriquecimiento sin causa, es necesario comenzar, estudiando si esta figura jurídica, con las características establecidas por la doctrina y la jurisprudencia para el ejercicio de la acción que genera, abarca también en las mismas condiciones a la que deriva de aquél.

Ante todo, cabe señalar que el principio según el cual nadie debe enriquecerse a expensas de otro, llevado al derecho civil, ha dado base a la teoría del enriquecimiento sin causa que no ha sido, sin embargo, expresamente, disciplinada

por el Código Civil, en cambio, por obra de la jurisprudencia, se han establecido las condiciones requeridas para el ejercicio de la acción respectiva ("actio de in rem verso") que son las siguientes: a) enriquecimiento del demandado, b) correlativo empobrecimiento del demandante, c) relación de causalidad o nexo causal, d) falta de causa jurídica que justifique el enriquecimiento; e) que el damnificado no tenga otra acción fundada en ley o en contrato que le permita obtener el resarcimiento que reclama.

Si se analizan comparativamente en su regulación jurídica ambas instituciones, la del derecho civil y la de la ley citada, enseguida se advierte que esta última requiere -según se ha expresado- la observancia de dos presupuestos esenciales: la prueba del pago y la falta de causa, característica que la asimila al pago indebido del Código Civil, pero no al enriquecimiento sin causa, pues éste -como se ha visto- contempla, además, otras exigencias que no se avienen con aquél.

Entre esas exigencias se encuentra, fundamentalmente, la prueba del empobrecimiento del solvens, a la cual, en el terreno tributario -más en la doctrina que en el derecho positivo-, se la vincula con la obligación que correspondería al contribuyente de demostrar, tratándose de empresas comerciales, ya sean de personas físicas o jurídicas, la absorción de la carga impositiva por no haberla trasladado a los precios de los productos.

Ante la existencia de normas legales expresas -como son las contenidas en los arts. 74 y 76 de la ley 11.683, t. o. 1974 -que reglan todo lo relacionado con el pago indebido de tributos, la introducción de ese nuevo requisito, por un lado, haría perder a aquellas su individualidad propia, con riesgo de afectar garantías consagradas por la Constitución Nacional y, por otro, vendría a crear una nueva condición, a modo de un presupuesto más, no requerido para la procedencia de la acción.

A mayor abundamiento, cabe señalar que alguna duda subsistiera sobre la prueba del empobrecimiento en lo que se vincula con la traslación de tributos, queda disipada si se tiene en cuenta que el ya citado art. 74 de la referida ley 11.683 confiere acción no solamente a los contribuyentes sino también a los meros responsables y estos últimos no son titulares de la obligación tributaria, motivo por el cual su patrimonio no se verá disminuido por virtud del pago ni aumentado por su repetición. Además, en el orden administrativo la ley tampoco exige demostrar el empobrecimiento, tratándose de la compensación de saldos acreedores del contribuyente, o de la acreditación o devolución de lo pagado en exceso (arts. 35 y 36); es decir que, en los casos, el fisco no entra a averiguar si un tributo ha sido incorporado o no al costo de un producto y trasladado al precio de venta.

En consecuencia, la sola circunstancia de tener la acción de repetición de impuestos y la de enriquecimiento sin causa un fundamento último común y haber alcanzado la segunda mayor desarrollo en la doctrina y la jurisprudencia del derecho civil, no son razones que justifiquen su aplicación a la materia tributaria, como si se trata de un principio general capaz de influir en las distintas hipótesis contempladas por el legislador, muchas de ellas con marcadas particularidades, como la aquí examinada.

En un fallo dictado el 21 de junio de 1904, esta Corte ya dijo: La repetición de lo pagado por error en las relaciones de derecho privado, fundada en el principio que nadie puede enriquecerse a expensas de otro, no es aplicable con la misma amplitud de la ley civil a las relaciones del individuo con el Estado en lo que respecta a impuestos. (Fallos, t. 99; p. 355).

7° - Que descartada la aplicación de las reglas de derecho civil sobre enriquecimiento sin causa como expresión de una norma jurídica general, tampoco podría hacérselo recurriendo a la analogía.

En materia de interpretación de las leyes tributarias (sustanciales y formales), puede decirse con palabras de esta Corte que "la exégesis debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de los principios que los informan con miras a determinar la voluntad legislativa. Si tales fuentes no son decisivas, cabe recurrir a los principios del derecho común, con carácter supletorio posterior" (Fallos, t. 258, p. 149 -Rev. La Ley, t. 114, p. 339-)

Esta regla metodológica de interpretación se encuentra legislada en el art. 11 de la ley 11.683 (t. o. 1974) -art. 12 en los ordenamientos anteriores-, que establece: "En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.

Consagra así este precepto la primacía en el terreno tributario de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial; y con carácter supletorio o secundario, de los que pertenecen al derecho privado (Fallos, t. 237, p. 452; t. 249, p. 189 -Rev. La Ley, t. 87, p. 725; t. 102, p. 330-).

En el caso de la acción de repetición legislada por la ley 11.683 (t. o. 1974), con normas claras y precisas que guardan coherencia con el sistema de pago de los tributos que contempla, resultaría inadmisibles una interpretación que prescindiera de aquéllas, sin medir declaración de inconstitucionalidad (Fallos, t. 257, p. 295; t. 262, p. 41; t. 269, p. 225; t. 277, p. 213; t. 279, p. 128; t. 281, p. 170 -Rev. La Ley, t. 115, p. 509; t. 119, p. 5; t. 133, p. 937; fallo 19.126-S; Rev. La Ley, XXXI, p. 1904, sum. 16; Rev. La Ley, t. 147, p. 677, fallo 28.878-S; Rev. La Ley, XXXI, p. 871, sum. 14-).

Siendo así, no existe razón alguna para subordinar la interpretación de esas disposiciones al citado principio del derecho civil, si se lo hiciera se trataría de un evidente apartamiento de las reglas de hermenéutica establecidas por el art. 11, antes transcripto.

8° - Que, conforme se ha expresado, la introducción de la exigencia de probar el empobrecimiento del contribuyente como un requisito o presupuesto necesario para que el órgano jurisdiccional pueda entrar a juzgar si la acción de repetición es o no procedente, se relaciona directamente con el arduo problema de la traslación de los tributos.

En ese sentido y con particular referencia a la ley 11.683 (t. o. 1974), esta Corte, en su actual composición, retoma la doctrina sentada en numerosos pronunciamientos, que expresa: "el interés inmediato y actual del contribuyente que paga un impuesto, existe con independencia de saber quién puede ser, en definitiva, la persona que soporte el peso del tributo, pues las repercusiones de éste determinadas por el juego complicado de las leyes económicas, podrían llevar a la consecuencia inadmisibles de que en ningún caso las leyes de impuestos indirectos y aun las de los directos en que también aquella se opera, pudieran ser impugnadas como contrarias a los principios fundamentales de la Constitución Nacional. Y por eso ha dicho esta Corte: "siempre se ha reconocido interés y personería a los inmediatamente afectados por un impuesto para alegar su

inconstitucionalidad sin tomar en cuenta la influencia que aquél puede tener sobre el precio de las cosas, ni quién sea el que en definitiva los abona, extremos ambos sometidos a reglas económicas independientes de las leyes locales que jurídicamente el derecho de repetir un pago sin causa o por causa contraria a las leyes corresponde a quien lo hizo siendo su devolución a cargo de la persona pública o privada que lo exigió. La circunstancia de que quien realizó el pago haya cobrado, a su vez, fraccionadamente, la misma suma a otras personas, no puede constituir argumento valedero para su devolución si procede, porque los últimos podrían a su turno, accionar contra los introductores y los consumidores contra aquéllos, si en un caso, hipotético pero posible, las cosas se hubieren preparado en una acción conjunta con esa finalidad" (Fallos, t. 101, p. 8; t. 170, p. 159; t. 183, p. 160; t. 187, p. 392; t. 188, ps. 143 y 373; t. 190, ps. 464 y 580; t. 191, p. 35; t. 283, p. 350 -Rev. La Ley, t. 14, p. 68; t. 19, p. 971; t. 20, p. 712; p. 885; t. 24, p. 947; t. 25, p. 142; t. 148, p. 174-).

9° - Que en lo relativo al aspecto vinculado con la violación de la garantía constitucional de la defensa en juicio, la solución a la que se arriba en lo principal torna inoficioso el pronunciamiento sobre ella.

Por ello, y lo dictaminado por el Procurador General en cuanto a la procedencia del recurso, se revoca la sentencia de fs. 519, debiendo volver la causa al tribunal de origen para pronunciarse sobre la cuestión de fondo. Costas por su orden.- Horacio H. Heredia.- Adolfo R. Gabrielli.- Alejandro R. Caride.- Abelardo F. Rossi.- Pedro J. Frías.