

## PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO PROVINCIAL

RECAUDOS QUE DEBEN OBSERVAR LOS CONTRIBUYENTES LUEGO DE INCORPORARSE AL RÉGIMEN DE REGULARIZACIÓN IMPOSITIVA (D.G.R) – COMENTARIO DE LA CAUSA: "LORENA AUTOMOTORES S.A. C/ PROVINCIA DE FORMOSA Y OTRA S/ORDINARIO".-

### ANDRÉS MARTÍN CHATRUC

Abogado.

Especialista en Derecho Tributario Universidad Nacional del Litoral.  
Profesor la Universidad de la Cuenca del Plata Sede Formosa.  
Facultad Ciencias Jurídicas y Políticas.  
Cátedra Derecho Financiero y Tributario.

### WALTER DEMETRIO BORDÓN

Contador Público.

Profesor de la Universidad de la Cuenca del Plata Sede Formosa.  
Facultad Ciencias Jurídicas y Políticas.  
Cátedra Derecho Financiero y Tributario.

## INTRODUCCIÓN

En un contexto tributario, nos referiremos a los Planes de Facilidades de Pago otorgados por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Formosa, a la firma comercial Lorena Automotores S.A., la cual accedió a los beneficios que contemplaba el Decreto 788/99, entre los que se encontraban la disminución de intereses y otros ru-

bros; a posteriori la firma inicia un juicio de repetición de impuestos, contra la Provincia de Formosa, por los montos y periodos incorporados a dicho plan, en dicha acción judicial se desconoció la renuncia que efectuara en el formulario de adhesión; he inicio juicio de repetición contra el fisco provincial, se planteo que la contribuyente violentaba la teoría de los actos propios, al desconocer la renuncia voluntaria del derecho de accionar por repetición, que efectuó la firma en instancia administrativa.-

## CONCEPTO DE PLANES DE PAGO TRIBUTARIO

En primer término delimitaremos el concepto de planes de facilidad de pagos o moratorias impositivas, para una mejor comprensión del tema expuesto cito al Dr. Carlos María Folco, que en su obra Ejecuciones Fiscales Edit. La Ley 2010, Pag. 245 dice: "Es práctica habitual de las administraciones tributarias, otorgar facilidades de pago a los contribuyentes deudores, con la finalidad de facilitar la regularización".-

Siguiendo con la conceptualización, el Dr. Gotlib Gabriel, en su obra Consecuencia de la Naturaleza Jurídica de las Moratorias, publicado en la página web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales ([www.aaef.org.ar](http://www.aaef.org.ar)), agrega que: "...Según el artículo 832 del Código civil, la transacción es un acto jurídico bilateral, por el cual las partes haciéndose concesiones recíprocas, extinguen obligaciones litigiosas o dudosas. Exige tres requisitos:

Un acuerdo de las partes efectuado con la intención de extinguir las obligaciones sobre las cuales recae el consentimiento de los contratantes. Pese a la literalidad de la norma no se requiere que extinga la obligación en el momento de la transacción sino que el acuerdo tenga la intención de extinguir la obligación.- Que las partes se hagan concesiones recíprocas. Esto sucede normalmente en las moratorias pues el fisco resigna los accesorios en

todo o en parte y el contribuyente por ejemplo, **el ejercicio del derecho a repetir las sumas pagadas.**

El acuerdo debe recaer sobre obligaciones litigiosas o dudosas. En efecto la transacción es un negocio o acto jurídico, que tiende a finalizar una situación de incertidumbre.

Se puede objetar que esta categoría resulta propia del derecho Civil..... En doctrina se hace mención expresa a las normas del Código Civil, aún cuando se arribe a conclusiones distintas. (Folco Carlos M.; Procedimiento Tributario. Naturaleza y Estructura. Pág. 515. Rubinzal – Culzoni. Editores, 2011).-

El artículo 841 1°) del Código Civil dispone que no pueden hacer transacciones los agentes del Ministerio Público, tanto nacionales como provinciales, ni los procuradores Municipales; existe jurisprudencia que ha abandonado a la tesis de que se trata de una transacción "Bodegas y Viñedos Peña flor S.A y otros S/ recurso por retardos internos I.V.A". Sala "A" 21/08/90, y que analiza y descarta esta objeción. Se afirmó que "la aceptación, por parte de los responsables del ofrecimiento legal, implica una verdadera transacción en los términos del artículo 832 del Código Civil, ya que ambas partes D.G.I y responsables extinguen obligaciones litigiosas o dudosas, mediante concesiones recíprocas legalmente nominadas" y que no constituye un óbice la circunstancia de que sea el Estado el que haya renunciado parcialmente a sus derechos, en aparente contradicción con lo establecido en el artículo 841 del Código Civil inc. 1) y 2) – pues nada se opone a que el Estado o Municipio, por acto especial emanado de órgano competente, autorice a sus procuradores a celebrar una transacción".-

Cabe agregar a esto la posición del catedrático Cazeaux Trigo Represas en su Tratado de Derecho de las Obligaciones T.III, Edit. LEP, en su página N° 488 dice "...Además como bien se ha señalado, el agente del ministerio publico o el recaudador Fiscal, no pueden por sí celebrar transacciones, pero nada se puede oponer a que por el correspondiente órgano estatal se lo autorice debidamente a tal fin....".

67

En otro antecedente, también a favor del carácter de transacción, la Cámara Nacional Civil ha sostenido que el acogimiento implica un reconocimiento parcial y una renuncia parcial de derechos y tiene para las partes la autoridad de cosa juzgada, conforme lo prescribe el artículo 850 de Código Civil. Se considera como si las partes hubiesen pronunciado sentencia sobre esos derechos dudosos. (Cámara Nacional Civil, Sala "D", Dirección General Impositiva C/ Carbone y Otros, 05/09/72).-

## EL CASO

"LORENA AUTOMOTORES S.A. C/ PROVINCIA DE FORMOSA Y OTRA S/ ORDINARIO", Expte. 137 – Folio 116 - Año 2006, del Registro de la Secretaría de Trámites Originarios del Excmo. Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Formosa.

Que, en esos obrados se promovió acción contenciosa administrativa contra la Provincia de Formosa (Dirección General de Rentas) peticionando la invalidación de las Resoluciones N° 210/05 y N° 2520/05 de la D.G.R. y la repetición de lo supuestamente pagado de más en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la firma Lorena Automotores S.A.

Mediante dichas resoluciones, la D.G.R. rechazó el Reclamo de repetición y no hizo lugar al recurso de reconsideración por aplicación de la "**Doctrina de los Actos Propios**".

Por tal motivo, la actora acciono contra la Provincia de Formosa y practico dos liquidaciones, en concepto del Impuesto a los Ingresos Brutos, derivados de la Moratoria (Plan de Facilidades de Pago) a **que se acogiera la firma**, con más un interés del 3% mensual que por Ley aplicaba la D.G.R, basándose en que el organismo recaudador obró de mala fe.-

Al corrérsele traslado de la demanda, la Provincia, representada por la Fiscalía de Estado, **negó** la procedencia de la acción, haciendo notar en tal oportunidad que la actora en **primer lugar** y como surgiera de

la prueba documental aportada por esa misma parte, adjuntó copias de los planes de facilidades de pago, ello constituyó una tipificación exacta de la "Doctrina de los Actos Propios", atento a lo por ella expresado, en el punto "Observación", donde textualmente renunció a la acción de repetición, su acogimiento a los beneficios del Plan de Facilidades de Pago, para luego desconocerlos, configuraba en sí un acto contrario a la buena fe y a la legalidad de los actos de la autonomía de voluntad.

En tal sentido nuestro Superior Tribunal de Justicia en su Fallo N° 5564 de fecha 02/07/01, estableció que: "La doctrina de los propios actos es una construcción que hunde sus raíces en la Glosa y que ha sido conocida en nuestro medio fundamentalmente a través de autores españoles. La regla ha sido expresada por Eneccerus en los siguientes términos: "A nadie es lícito hacer valer un derecho en contradicción con su anterior conducta, cuando esta conducta, interpretada objetivamente según la ley, las buenas costumbres o la buena fe, justifica la conclusión de que no se hará valer el derecho o cuando el ejercicio posterior choque contra la ley, las buenas costumbres o la buena fe" (Cit. de Héctor Mairal en su obra "La Doctrina de los Propios Actos y la Administración Pública"). Esta doctrina por cierto autoriza el rechazo de pretensiones contradictorias con la conducta pasada del pretensor, cuando ellas contrarían la buena fe o vulneran la confianza que terceros depositaron sobre dicha conducta previa..." Además esta jurisprudencia estableció los cuatro requisitos para su aplicación, que al caso que vengo relatando son: **1)** Que exista una conducta previa y una pretensión posterior emanada de la misma persona (por caso, la celebración de los Planes de Facilidades de Pago con la D.G.R, para luego desconocerlos totalmente); **2)** Que la conducta anterior sea válida y que revista sentido unívoco (por caso, los Planes suscritos entre las partes revisten la calidad de actos administrativos válidos); **3)** Que la conducta precedente y la posterior sean contradictorias, tal como ocurre en la causa de marras; y **4)** Que no haya norma que autorice la contradicción, remitiéndome para el caso que nos ocupa el Código Fiscal de la Provincia y el Dto.

N°788/99, no autorizaban semejante contradicción.-

## EL FALLO

Mediante el Fallo N°9099 – Tomo 2009, del Libro de Sentencia del Excmo. Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Formosa de fecha 05/10/2009, el citado Tribunal dijo:

*"Que siendo así, la objeción constitucional que propone la actora al art. 19 del Régimen Especial de Regularización Impositiva y de Facilidades de Pago, no puede prosperar, no solo por insuficiente argumentación al respecto, sino porque en momento alguno consigue acreditar la consumación de una conducta "cuasi-extorsiva" por parte del Fisco, o el acercamiento a la libre voluntad del contribuyente, quien no hizo reserva alguna al momento de suscribir las solicitudes para incorporarse al Régimen que ahora tardíamente cuestiona.*

*En las condiciones probadas en autos, la actora se sometió voluntariamente al régimen de regularización, no habiendo sido consecuencia de una exigencia legal o de una circunstancia excepcional que lo compeliere a aceptar los términos de dicho régimen, lo que ni siquiera fue acreditado.*

*Por cierto que la actora no niega, ante el argumento de la demandada, de que se trate de los mismos conceptos, pero aun así, tomando en consideración que la solicitud de acogimiento al Régimen de Regularización Impositiva, datan del 30 de Junio de 2000 y del 29 de Diciembre de 1999, no cabe otra conclusión, y en tanto el demandante admite que se refiere a los montos pagados en función de la alícuota aprobada por el Decreto 64/94- luego declarado invalido- y que son aquellos por los que exige repetición. Es a esa repetición a la que renunció, sin reserva alguna, al solicitar la aplicación en su favor del Régimen aprobado por el Decreto 788/99".*

En consecuencia el Excmo. Superior Tribunal, resolvió rechazar la demanda, con costas a la vencida.-

## CONCLUSIÓN

Con lo expuesto, concluimos que los contribuyentes al entablar juicios de repetición de impuestos, no pueden desconocer los planes de regularización impositiva que hayan suscripto, y que les permitió acceder a beneficios financieros, como quita de intereses, pago en cuotas, etc., para luego solicitar su devolución, en detrimento del Estado Provincial, que ha cedido parte de sus potestades tributarias, para otorgar a sectores comerciales, industriales, etc., herramientas validas que le permitan el replanteo de sus pasivos impositivos, en procura de su continuidad económica.

Con criterio ajustado a derecho y a los principios legales imperantes, creo que el Fallo del Excmo. Superior Tribunal de Justicia, ha resuelto la cuestión litigiosa en forma acertada y justa, sirviendo el mismos de un valiosísimo antecedente jurisprudencial, como freno, para aquellos contribuyentes que hayan accedido al otorgamiento de un plan de regularización impositiva en su favor, y que luego pretendan desconocer la sesión del derecho de repetir, que hayan consentido, para aventurarse con una acción judicial contra el fisco, pretendiendo un beneficio económico que no les asiste.

Como reza el decir forense: ***"no se puede borrar con el codo lo que se ha escrito con la mano"***.-

## ANEXO

FALLO 9099 FECHA 05/10/2009 TRIBUNAL SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICIA Carátula: "LORENA AUTOMOTORES S. A. C/ PROVINCIA DE FORMOSA Y OTRA S/ ORDINARIO" TEXTO: En la ciudad de Formosa, capital de la Provincia del mismo nombre, a los cinco días del mes de octubre de dos mil nueve, se reúnen en la Sala de Acuerdos de la Presidencia del Excmo. Superior Tribunal de Justicia, los Señores Ministros, Dres. Héctor Tievas, Ariel Gustavo Coll, Arminda del C. Colman, Eduardo Manuel Hang y Carlos Gerardo González, en

acuerdo ordinario, para pronunciar sentencia definitiva en la causa N° 137 - F° N° 116 - Año 2.006 - registro de la Secretaría de Trámites Originarios del Excmo. Superior Tribunal de Justicia, carátula: "LORENA AUTOMOTORES S. A. C/ PROVINCIA DE FORMOSA Y OTRA S/ ORDINARIO". El orden de votación según sorteo realizado, de conformidad a lo establecido en el art. 126 y su modificatoria del Reglamento Interno para la Administración de Justicia es el siguiente: Ariel Gustavo Coll - Carlos Gerardo González - Arminda del C. Colman - Eduardo Manuel Hang - Héctor Tievas -. I. RELACION DE LA CAUSA: El Señor Ministro, Dr. Ariel Gustavo Coll, dijo: Que en autos, el Abogado Sergio Alfredo Martínez, en representación de la firma "Lorena Automotores S.A.", promueve a fs. 202/211, demanda contenciosa – administrativa contra la Provincia de Formosa y contra la Dirección General de Rentas, con el objeto de obtener la repetición de lo pagado en concepto de Impuesto a los Ingresos Brutos, conforme lo reclamara oportunamente en sede administrativa (Expte. L – 59.840/05 reg. de Mesa de Entradas de Casa de Gobierno y Expte. L – 10.951/04 de la Dirección General de Rentas), previa invalidación de las Resoluciones Internas N° 210/05 y 2520/05 de la Dirección General de Rentas. Que luego de informar sobre el reclamo administrativo y la denegación tácita al Recurso Jerárquico que planteara ante el Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas de la Provincia, relata los hechos en los cuales sustenta su demanda. Que en ese marco, señala que la Provincia de Formosa, suscribió el 12 de Agosto de 1993, con la Nación, el llamado Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento, ratificado luego por Ley N° 1.055, bajo cuyo amparo, el Poder Ejecutivo Provincial, emitió el Decreto N° 64/94, modificando mediante su Artículo 3° la alícuota del Impuesto a los Ingresos Brutos, elevándola del 2,5% al 3,7%, en su Artículo 4°, a su vez, incrementó los montos mínimos y fijos establecidos por los Artículos 51 y sgtes. de la Ley Tarifaria local (Ley 954). Esta irregular situación, por la cual el Poder Ejecutivo, con total olvido del texto constitucional, modificaba la ley tarifaria, fue la causa de que la actora, junto a otras empresas del medio, promoviera

una demanda, reclamando la inconstitucionalidad del Decreto N° 64/94, la cual tramitó ante este Superior Tribunal de Justicia, en la causa caratulada "Teuco S.A. y Otros c/Provincia de Formosa s/Acción Administrativa (Expte. N° 40 – F° 274 – Año 1997). Que en esa causa, se obtuvo sentencia favorable (Fallo N° 6730-Tomo 2003), declarando el Tribunal "la invalidez constitucional de los arts. 3° y 4° del Decreto N° 64/94, desde que fue dictado el 31 de enero de 1994 hasta la fecha en que se publicara la Ley 1.349, el 13 de Marzo de 2001". No obstante, como en su momento no se hizo lugar al planteo de suspensión de la decisión administrativa, la Dirección General de Rentas siguió aplicando la alícuota irregular, declarada luego inconstitucional, negándose luego en sede administrativa la repetición de lo pagado, pese a la contundencia de aquella sentencia. Sigue diciendo la actora, que el planteo "finca en que debimos pagar en concepto de Impuesto a los Ingresos Brutos, por encima de lo que determinaba la Ley tarifaria N° 954, situación que los autoriza a repetir lo pagado en exceso, con inclusión del reintegro "... en la misma proporción..." de los intereses abonados. Es decir, si en virtud de un Decreto declarado inconstitucional se exigió el pago y se pagó, con una alícuota superior a la establecida por la Ley, resulta evidente – a criterio de la actora – que se exigió pagar más de lo adeudado, siendo procedente la devolución al contribuyente de lo pagado de más. Informa luego sobre los montos que considera fueron incorrectamente percibidos por la DGR, a los que adiciona la tasa del 3% anual (por ser la tasa que aplica el organismo a las obligaciones impositivas en mora), discriminados en dos planillas, los cuales arrojan un monto total de \$157.793,04, suma por la que se demanda repetición (calculada a noviembre de 2004) y sin perjuicio de los intereses que se sigan acumulando hasta el efectivo reintegro. Explica que al capital reclamado se adicionan intereses, en función de lo que autoriza el Art. 788 del Código Civil, que impone la restitución de la cantidad debida con más los intereses o frutos que hubiese producido, cuando existió mala fe en la percepción del pago, indicando que la mala fe de la administración está acreditada

desde que la DGR sabía del reclamo formulado en su momento por un grupo de contribuyentes – entre los que estaba la actora – no podía desconocer tampoco la irregularidad que implicaba modificar por decreto una alícuota que ya estaba fijada por Ley, y sin embargo siguió adelante con su propósito recaudatorio. Como al pasar, el demandante invoca el Art. 622 del Código Civil, preguntándose si no cabe aplicar una sanción a la DGR, al sólo efecto de aleccionar sobre el cumplimiento de los fallos judiciales. Cuestiona luego los argumentos vertidos por la Administración, al dictar las Resoluciones N° 210 y 2520/05, los cuales giran fundamentalmente sobre el pago voluntario realizado en su momento, al acogerse al Régimen de Regularización Impositiva, invocando la doctrina de los propios actos, el pago realizado mediante bonos o estampillas provinciales, presentación de copias simple para acreditar pagos, inclusión en la planilla de liquidación de actividades gravadas con una alícuota mayor y pagos efectuados con una bonificación del 39% por pago en término, rebatiendo la actora, desde su posición, los distintos argumentos citados. A todo evento, plantea la inconstitucionalidad del Art. 19 del Decreto 788/99 (Régimen de Regularización Impositiva), en cuanto mediante el mismo se pretende convalidar una actitud extorsiva del Estado. Luego de optar por el procedimiento ordinario, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se haga lugar a la demanda de repetición, invalidando las dos resoluciones impugnadas y condenando a las demandadas a restituir a la actora el monto reclamado o el que en más o en menos se determine en autos, con más los intereses que correspondan, hasta su efectivo pago. Que mediante Fallo N° 8158-Tomo 2007, se declaró la admisibilidad de la demanda (fs. 218/vta) ordenándose correr traslado de la misma. Que a fs. 231/235, se presenta el abogado Andrés Martín Chatruc, con patrocinio letrado del Abogado Carlos Alberto Soto, en representación de Fiscalía de Estado a contestar demanda. Por imperativo procesal, niega todos los extremos invocados por la actora, lo que incluye la nulidad de las Resoluciones 210/05 y 2520/05 de la Dirección General de Rentas. Comienza

refiriéndose a los planes de facilidad de pagos o moratorias, con cita de doctrina y afirmando que la demandante se acogió al Plan de Facilidades de Pago establecido por la Provincia en el denominado Régimen de Regularización Impositiva aprobado por Decreto 788/99, mediante las solicitudes N° 2-2054 y N° 021008, F. 9902 (cf. documental aportada por la propia actora), en donde expresamente se realiza una renuncia a toda acción y derecho, incluso el de repetición, relativo a la causa, asumiendo el compromiso de abonar las costas del juicio que correspondan. Este Convenio fue firmado por el representante y apoderado de la actora en las respectivas solicitudes, teniendo los alcances de una auténtica "transacción" en los términos del Art. 832 del Código Civil. En el caso, las partes se hacen concesiones recíprocas. El Fisco resigna los accesorios en todo o en parte y el contribuyente, por ejemplo, el ejercicio del derecho a repetir las sumas ya pagadas, sin dejar de mencionar además, la bonificación del 30% sobre el total de la deuda determinada, como también surge del Art. 9° del mismo Régimen y que fue precisamente la opción formulada por la actora en las solicitudes antes mencionadas. Cita doctrina y jurisprudencia que avala su posición en la materia. IncurSIONA sobre el concepto de "autonomía de la voluntad", en cuanto es esencial para comprender el acogimiento de la actora al Régimen de Regularización Impositiva, y su incidencia en la doctrina de los propios actos, con cita también de doctrina y jurisprudencia. Invoca más adelante, la teoría del empobrecimiento como condición para repetir, con mención del fallo "Mellor Goodwin" de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, posición reiterada luego en "Nobleza Picardo", donde se afirma la postura de que "el accionante debe demostrar la no traslación o devolución de los gravámenes al consumidor final" como condición para obtener la repetición de lo pagado. A partir de allí, señala la demandada que siendo el Impuesto a los Ingresos Brutos, un gravamen que se traslada al consumidor, resulta improcedente pretender su repetición, en tanto el mismo ya fue percibido de sus clientes. Se generaría entonces un enriquecimiento sin causa por parte de la actora. También hace refe-

rencia a que la accionante nunca aceptó los bonos públicos (o BOCANFOR) en la época de su vigencia, como medio de pago, por ser integrante de una reconocida marca de automóviles que no los tomaba como pago, esto llevó a sus clientes a tener que canjear los Bocanfor por pesos o Lecops, manejo financiero que le permitió a la actora, comprar bonos provinciales a un monto menor al nominal y cancelar sus deudas impositivas con la Provincia, obteniendo un beneficio económico importante. Por último, señala que la demandante pagó todos los períodos cuestionados, bajo el amparo del Régimen de Facilidades de Pago, con Bonos Provinciales, con una quita del 30% y no de su peculio personal sino de sus clientes, siendo inexplicable la planilla presentada sobre todo por los intereses que requiere. Acusa a la empresa de tener un accionar meramente especulativo. Ofrece prueba informativa y contable, impugna puntos de la pericia contable propuesta por la actora, hace reserva del caso federal y solicita el rechazo de la demanda con costas. Que habiéndose corrido traslado de la contestación de demanda (fs. 236) la actora se presenta a fs. 238/244, refutando los argumentos de la demandada. En ese marco, señala que no es cierto que carezca de agravio para repetir lo pagado de más, en concepto de Impuesto a los Ingresos Brutos, que le sea aplicable la doctrina del empobrecimiento y que el gravamen constituya un impuesto que no haya sido pagado por Lorena AUTOMOTORES S.A. o que haya trasladado el mismo a los compradores, constituidos en contribuyentes de facto. Se opone también a la argumentación sustentada en la "doctrina de los propios actos" y los relacionados al pago del gravamen con Bocanfor. Luego de reiterar sus principales argumentos, que fincan en la invalidez constitucional del incremento en la alícuota dispuesto por decreto, incurSIONA en la caracterización de los Impuestos directos e indirectos, señalando las oscilaciones que registra la jurisprudencia de la Corte Federal en la materia. Resume entonces la doctrina del caso "Mellor Goodwin", con cita de Fonrouge, luego el precedente dictado en "Petroquímica Argentina", también con comentario de calificada doctrina y finalmente el caso "Nobleza Picardo",

que no implica volver a “Mellor Goodwin” y su teoría del empobrecimiento, salvo por el solitario voto del Juez Zaffaroni. Señala que en realidad para el caso que ahora nos ocupa, tal discusión es irrelevante, porque en la especie ya existió una declaración de inconstitucionalidad, firme y consentida, que tornaba ilegítima la percepción del gravamen con la alícuota impuesta por un decreto inválido. Expresa asimismo que el Impuesto a los Ingresos Brutos no es trasladable al consumidor, no siendo quien lo paga – en este caso Lorena AUTOMOTORES S.A. - un mero agente de percepción. Se trata de un Impuesto directo y que en la ocasión fue efectivamente pagado por la actora. Se agravia también de que la “doctrina del empobrecimiento” no fue invocada por la Administración en toda la etapa pre – jurisdiccional, desnaturalizando el carácter eminentemente revisor que tiene el contencioso – administrativo. Cita en apoyo de su postura, el Fallo 7465/05 de este Superior Tribunal de Justicia. Finalmente, objeta la oposición a los puntos de pericia que formulara la demandada, proponiendo además un nuevo punto para la pericial contable. Que a fs. 245 se abre la causa a prueba. Que a fs. 246 la actora solicita la declaración de rebeldía de la Dirección General de Rentas, a lo que se hace lugar a fs. 247, por Presidencia. Que contra esta decisión promueve Recurso de Reposición el representante de Fiscalía de Estado (fs. 248/vta). Habiéndose corrido traslado a la actora, la misma se allana a fs. 252 y finalmente, mediante Fallo 8439-Tomo 2008 se hace lugar a la revocatoria planteada (fs. 255/vta). Que desde fs. 259 a fs. 342 se agrega el Cuaderno de Pruebas de la Actora, el cual contiene las ofrecidas oportunamente, incluyendo el dictamen pericial contable a fs. 327/329, impugnado luego por la demandada (fs. 327/329), impugnación cuya resolución se pospuso para este momento (fs. 342). Que a fs. 343/350 se agrega el Cuaderno de Pruebas de la demandada, conteniendo las ofrecidas oportunamente. Que a fs. 351 se dispone la agregación de los respectivos Cuadernos de Prueba y se ponen los autos para alegar (Art. 67, C.P.A.). Que a fs. 354/361 se agrega el alegato de la actora, donde reitera los antecedentes del conflicto, relata los argumentos

de la demanda y de su contraparte e informa sobre la prueba producida, reiterando mas adelante los argumentos ya vertidos en las etapas procesales en las que intervino. A fs. 363/365 amplía el alegato, centrándose fundamentalmente en rebatir el argumento del pago voluntario que esgrime la demandada. Que a su turno, la demandada, también produce su alegato (fs. 366/369) reiterando los argumentos ya vertidos, especialmente los relacionados con la “renuncia a la acción de repetición” que formulara la actora al suscribir las solicitudes de Regularización Impositiva. Agrega que la demandante no acredita vicios de voluntad que ameriten dejar de lado aquel acto y hace referencia además al Fallo 1206/02 dictado por la Juez del Concurso en el proceso concursal que tramitara la actora (y que obra a fs. 335), de donde surgen notorias diferencias entre el crédito reconocido a la DGR y la suma que pretende repetir el demandante. Que a fs. 370 se ordena vista al Procurador General, quien emite su dictamen a fs. 371/373, propiciando el rechazo de la demanda, en función del acogimiento voluntario de la actora al Régimen de Regularización Impositiva, y en tanto el desistimiento del responsable de la Empresa “ Lorena Automotores S.A. ”, no fue solo de la acción sino también del derecho que le asistía, renunciando entonces a la acción de repetición que ahora plantea. Indica el Sr. Procurador General que “quien aprovecha un régimen optativo que la Ley otorga, no puede luego evitar las cargas que el correlativamente impone o las consecuencias que su acogimiento acarrea”. Invoca también la notoria diferencia entre el crédito reconocido judicialmente al Fisco – en el proceso concursal de la actora – con el monto de la planilla determinativa de deuda, acto que tiene efecto de cosa juzgada, no pudiendo en modo alguno pretender en esta instancia la repetición de lo que considera hubiese pagado de mas. Finalmente señala que la actora no logra demostrar el perjuicio personal que exige la acción de repetición. Que a fs. 374 se llama a autos para sentencia Los Señores Ministros, Dres. Carlos Gerardo González y Arminda del C. Colman se adhieren a la presente relación de la causa. II. CUESTIONES A RESOLVER: El Sr. Ministro Ariel Gustavo Coll, dijo:

Propongo como única cuestión a resolver la siguiente: ¿Que pronunciamiento corresponde dictar? Los Señores Ministros, Dres. Carlos Gerardo González y Arminda del C. Colman se adhieren a la presente proposición. III. A LA CUESTIÓN PROPUESTA: El Señor Ministro, Dr. Ariel Gustavo Coll, dijo: Que tal como se relata precedentemente, la demandante, Lorena AUTOMOTORES S.A., a través de su apoderado, promueve demanda contra la Dirección General de Rentas y la Provincia de Formosa, con el objeto de obtener la repetición de lo pagado en concepto de Impuesto a los Ingresos Brutos, conforme lo reclamara oportunamente en sede administrativa (Expte. L – 59.840/05 reg. de Mesa de Entradas de Casa de Gobierno y Expte. L – 10.951/04 de la Dirección General de Rentas), previa invalidación de las Resoluciones Internas N° 210/05 y 2520/05 de la Dirección General de Rentas. Sobre el capital reclamado, que menciona asciende a \$157.793,04, solicita también el pago de intereses, en función de lo que autoriza el Art. 788 del Código Civil, que impone la restitución de la cantidad debida con más los intereses o frutos que hubiese producido, cuando existió mala fe en la percepción del pago, indicando que la mala fe de la administración está acreditada desde que la DGR sabía del reclamo formulado en su momento por un grupo de contribuyentes – entre los que estaba la actora – no podía desconocer tampoco la irregularidad que implicaba modificar por decreto una alícuota que ya estaba fijada por Ley, y sin embargo siguió adelante con su propósito recaudatorio. El reclamo a que hace referencia la actora, no es otro que el tramitado oportunamente ante este Superior Tribunal de Justicia, en los autos caratulados “TEUCO y Otros c/Provincia de Formosa s/Acción Administrativa”, y en donde recayó sentencia declarando “la invalidez constitucional de los arts. 3° y 4° del Decreto N° 64/94, desde que fue dictado el 31 de enero de 1994 hasta la fecha en que se publicara la Ley 1.349, el 13 de Marzo de 2001” (Fallo 6730-Tomo 2003). Las disposiciones declaradas inválidas, habían elevado la alícuota del Impuesto a los Ingresos Brutos del 2,5% al 3,7%, en tanto su Artículo 4°, a su vez, había incrementado los montos mínimos y fijos establecidos por los

Artículos 51 y sgtes. de la Ley tarifaria local (Ley 954). En concreto, la acción de repetición se sustenta en que la actora pago el tributo con la alícuota establecida por una disposición que luego fuera declarada inconstitucional y requiere la devolución de lo pagado de más. La demandada, sostiene como argumento principal, que la firma Lorena AUTOMOTORES S.A., se acogió en su momento al Régimen de Regularización Impositiva, previsto por el Decreto 788/99, cancelando voluntariamente su deuda fiscal, con un descuento del 30% por pago al contado y renunciando en ese acto a toda acción acción judicial de repetición. En función de esta defensa, la actora dejó planteada la inconstitucionalidad del Art. 19 del Decreto 788/99. También argumentó la accionada, la teoría del empobrecimiento como condición para repetir, con mención del fallo “Mellor Goodwin” de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, posición reiterada luego en “Nobleza Picardo”, donde se afirma la postura de que “el accionante debe demostrar la no traslación o devolución de los gravámenes al consumidor final” como condición para obtener la repetición de lo pagado, señalando además que la demandante pagó todos los períodos cuestionados, bajo el amparo del Régimen de Facilidades de Pago, con Bonos Provinciales, con una quita del 30% y no de su peculio personal sino de sus clientes, siendo inexplicable la planilla presentada sobre todo por los intereses que requiere. Que en función de la principal defensa promovida por la demandada, considero prioritario referirme a la misma, en función del Decreto 788/99 y su eventual inconstitucionalidad, como lo solicita la actora, ya que de prosperar la defensa del fisco, resultaría inidóneo el examen sobre los intereses que plantea el demandante y las demás defensas que opone el Estado. El Decreto N° 788/99, fue dictado en el marco de una “crítica situación financiera” y con el objetivo de otorgar a los sectores primario, comercial, industrial y de servicios, herramientas válidas que les permitan “el replanteo de sus pasivos impositivos a través de diversas modalidades de financiamiento y pago” (véase las consideraciones del Decreto 788/99 en el Boletín Oficial N° 6458). El Decreto aprueba y pone en vigencia

un Régimen Especial de Regularización Impositiva y de Facilidades de Pago, del cual la Dirección General de Rentas será su autoridad de aplicación (Art. 1°). El acogimiento al régimen se hará a pedido de parte interesada, bien que con los alcances, condiciones y formalidad que establece el mismo Decreto y su reglamentación consecuente (Art. 2°). Si el acogimiento al régimen se hace "a pedido de parte interesada", la voluntariedad se constituye en elemento esencial. Nadie impone una sujeción al Régimen Especial, se puede estar o no de acuerdo con el, y el ingreso al mecanismo especial para "el replanteo de sus pasivos impositivos", necesita de una petición expresa de parte interesada. A su vez, el Art. 19 del mismo Régimen Especial de Regularización Impositiva y de Facilidades de Pago, establece que "el acogimiento a los beneficios del presente Decreto, significara el pleno reconocimiento de la deuda fiscal que se regulariza y constituirá el decaimiento de cualquier recurso interpuesto, sobre la procedencia de aquella". Y es en función de esa norma, que al suscribir la actora las solicitudes de acogimiento voluntario (cuyas copias se agregaron a fs. 62 y 71 de autos) al Régimen de Regularización, manifiesta, respecto a las deudas en juicio de ejecución fiscal, en curso de discusión administrativa o judicial, que se allana y renuncia a la acción y al derecho, incluso el de repetición, relativo a la causa. Que la actora en la demanda deja planteada la inconstitucionalidad del precepto antes citado. De la mera lectura del escrito postulatorio (fs. 207vta) se indica que la cláusula de renuncia para acceder a una facilidad de pago, se aprovecha de la necesidad del contribuyente y de la preeminencia y el imperio del Estado, señalando que en la especie "hubo una renuncia cuasi – extorsiva a formular cualquier tipo de reclamo, violando sus derechos de propiedad, de defensa en juicio y el principio de legalidad en la tributación, que los arts. 17 y 18 de la C.N. consagran como inviolables" (Fs. 207 in fine). Parece evidente entonces que la mera enunciación de la violación de cláusulas constitucionales, no suple la necesaria acreditación de aquellas circunstancias de hecho que demuestren que la aplicación del régimen de regularización colisiones en el caso con

normas de jerarquía constitucional o frustre los derechos en ella consagrados. No debe dejar de señalarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha distinguido claramente aquellos regímenes que de manera general imponen la renuncia a la tutela de los derechos, pronunciándose por su ilegalidad (Fallo 327:4185) de los regímenes especiales de regularización de obligaciones fiscales. Justamente, mediante el Considerando 12 del fallo antes citado, la Corte se remite al precedente dictado en "Medelfin S.A.", donde ya había establecido la validez respecto al acogimiento a los regímenes que implican la renuncia a la repetición de las deudas fiscales (CSJN, Fallos, 314:1175). En el mismo pronunciamiento, de notable similitud con el caso de autos, el mas Alto Tribunal de la Nación, reitero en el Considerando 8°, su conocida doctrina respecto a que "el sometimiento voluntario al cumplimiento de los requisitos exigidos a tales efectos, obsta a su impugnación posterior" (Fallos, 255:216; 285:410; 299:321; 307:1582, entre otros), al hacer referencia a "la renuncia, a la acción y al derecho, - si existe discusión administrativa o judicial – y a la repetición de las deudas fiscales en todos los casos en los cuales se opto por el acogimiento". Que siendo así, la objeción constitucional que propone la actora al Art. 19 del Régimen Especial de Regularización Impositiva y de Facilidades de Pago, no puede prosperar, no solo por insuficiente argumentación al respecto, sino porque en momento alguno consigue acreditar la consumación de una conducta "cuasi – extorsiva" por parte del Fisco, o el cercenamiento a la libre voluntad del contribuyente, quien no hizo reserva alguna al momento de suscribir las solicitudes para incorporarse al Régimen que ahora tardíamente cuestiona. En las condiciones probadas en autos, la actora se sometió voluntariamente al régimen de regularización, no habiendo sido consecuencia de una exigencia legal o de una circunstancia excepcional que lo compeliere a aceptar los términos de dicho régimen, lo que ni siquiera fue acreditado. Queda por verificar si concurre el requisito, señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (in re "Medelfin S.A.") de que la renuncia a repetir, se refiera a los montos reclamados en la demanda.

Por cierto que la actora no niega, ante el argumento de la demanda, de que se trate de los mismos conceptos, pero aun así, tomando en consideración que la solicitud de acogimiento al Régimen de Regularización Impositiva, datan del 30 de Junio de 2000 (fs. 62) y del 29 de Diciembre de 1999 (fs. 71), no cabe otra conclusión, y en tanto la demandante admite que se refiere a los montos pagados en función de la alícuota aprobada por el Decreto 64/94 – luego declarado inválido - y que son aquellos por lo que exige repetición. Es a esa repetición a la que renunció, sin reserva alguna, al solicitar la aplicación en su favor del Régimen aprobado por el Decreto 788/99, razón que impone, a mi entender el rechazo de la demanda, resultando absolutamente innecesario – en consecuencia – ingresar al análisis de las demás cuestiones planteadas en autos, que solo hubieran sido viables de considerar en caso de no admitirse la validez del acto voluntario de la actora, plasmado en las Solicitudes antes citadas. Tampoco corresponde ingresar al análisis de la impugnación de la pericia, en tanto la prueba producida ha sido irrelevante para la dilucidación del pleito. Que voto entonces por el rechazo de la demanda, con costas a la vencida (Art. 68, CPCC). Que a los fines de la regularización de honorarios, entiendo que corresponde tomar el monto del capital reclamado en la demanda, es decir \$157.793,04, que constituye la suma por la que se demanda repetición. Sobre esa base, propongo regular los honorarios del Abogado Sergio Alfredo Martínez en la suma de Pesos Veintidós Mil Noventa y Uno (\$22.091), de acuerdo a la labor realizada, naturaleza del asunto, prueba producida, calidad, eficacia y extensión del trabajo cumplido y resultado obtenido (cf. Arts. 41 inciso “a”, 8 y 9 de la Ley 512), y los de los Abogados **Andrés Martín Chatruc** y Carlos Alberto Soto, en la suma de Pesos Veintiséis Mil Ochocientos Veinticuatro (\$26.824), en forma conjunta y proporción de ley (Art. 12, Ley 512) y de acuerdo a la labor realizada, naturaleza del asunto, prueba producida, calidad, eficacia y extensión del trabajo cumplido y resultado obtenido (cf. Arts. 41 inciso “a”, 8 y 9 de la Ley 512). Finalmente, propongo regular los honorarios profesionales de la Perito Contadora

Susana Teresa Vera, en la suma de Pesos Once Mil Cuarenta y Cinco (\$11.045), de acuerdo a la pericia cumplida y escala prevista en el Art. 2° del Régimen de Aranceles de los Profesionales en Ciencias Económicas. Los Señores Ministros, Dres. Carlos Gerardo González y Arminda del C. Colman, adhieren al voto del Sr. Ministro Dr. Ariel Gustavo Coll. Por ello, con las opiniones concordantes de los Señores Ministros, Ariel Gustavo Coll, Carlos Gerardo González y Arminda del C. Colman suscribiendo el presente los Señores Ministros Dres. Eduardo Manuel Hang y Héctor Tievas sin emitir opinión personal, por haberse alcanzado la mayoría legal que prescribe el art. 25 de la Ley 521, modificada por Ley 1169 y art. 126 - y su modificatoria Acuerdo Extraordinario N° 2219/01- del Reglamento Interno para la Administración de Justicia, concluye el presente Acuerdo firmando los Señores Ministros, por ante mí, de lo que doy fe. ARIEL GUSTAVO COLL CARLOS GERARDO GONZALEZ ARMINDA DEL C. COLMAN EDUARDO MANUEL HANG HECTOR TIEVAS.

#### BIBLIOGRAFÍA

- Procedimiento Tributario. Naturaleza y Estructura, Folco Carlos M., Rubinzal – Culzoni, 2011.
- Ejecuciones Fiscales Edit. La Ley 2010, Dr. Carlos Maria Folco.
- Tratado de Derecho de las Obligaciones T.III, Edit. LEP, Cazeaux Trigo Represas.
- Pagina web del Poder Judicial de Formosa / Buscador de Fallos / “LorenaAutomotores C/ Pcia de Formosa”
- Asociación Argentina de Estudios Fiscales ( [www.aaef.org.ar](http://www.aaef.org.ar) )Dr. Gotlib Gabriel Consecuencia de la Naturaleza Jurídica de las Moratorias
- Pagina web de la Dirección General de Rentas de la Provincia.
- Poder Judicial de la Provincia de Formosa ( [www.jusformosa.gov.ar](http://www.jusformosa.gov.ar) ) / Buscador de sumarios/ ANEXO: FALLO 9099 FECHA 05/10/2009 TRIBUNAL SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICIA Carátula: “LORENA AUTOMOTORES. A. C/ PROVINCIA DE FORMOSA Y OTRAS/ ORDINARIO”