

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 50

Objetivo del Informe:

Analizar la “Jurisprudencia Judicial y Administrativa” más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.

Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Buasso, Martín Luis c/ Buenos Aires, Provincia de s/Ordinario (25/06/2019)”*.

- **Demanda de Repetición. Intereses Aplicables.**

Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Compañía Mega S.A. c/ EN - AFIP DGI-resol. 93/04 94/04 (RDEX) y otros s/ Dirección General Impositiva (11/07/2019)”*.

- **Demanda de Repetición. Intereses Aplicables.**

Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Desarrollos al Costo S.R.L. c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (2/05/2019)”*.

- **Demanda de Repetición. Intereses Aplicables.**

Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Buasso, Martín Luis c/ Buenos Aires, Provincia de s/Ordinario (25/06/2019)”*, *“Compañía Mega S.A. c/ EN -AFIP DGI-resol. 93/04 94/04 (RDEX) y otros s/ Dirección General Impositiva (11/07/2019)”* y *“Desarrollos al Costo S.R.L. c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (2/05/2019)”*. Demanda de Repetición. Intereses Aplicables.

I. Introducción

I.i. Cuestión Previa – La Repetición. Su Naturaleza.

Muchas veces perdemos de vista cual es la verdadera **naturaleza jurídica del instituto de la repetición** dentro de la legislación de nuestro país. Con lo cual, antes de adentrarnos en los tres fallos objeto de estudio (ceñidos a la tasa de interés aplicable¹), nos concentraremos en analizar esta cuestión de fondo, la cual resulta relevante al momento de tomar la decisión de entablar o no este tipo de acción.

El Dr. Héctor Villegas² expresa que: *“la repetición tributaria, como relación jurídica, es aquella que surge cuando una persona abona al fisco un importe tributario que, por diversos motivos, no resulta legítimamente adeudado y pretende su restitución. El pago indebido y la consiguiente pretensión repetitiva dan origen a un vinculum iuris entre un sujeto activo, cuyos bienes reciben por vía legal el detrimento ocasionado por el desembolso indebido, y un sujeto pasivo, que es el fisco, enriquecido sin causa ante el mismo”*. En consecuencia, estamos en presencia de un enriquecimiento sin causa por parte del Estado.

Ahora bien, para el prestigioso doctrinario, al momento de analizar la naturaleza de la relación jurídica que se entabla, el hecho de que la suma de dinero recorra (en el caso de las acciones de repetición) la trayectoria “fisco-particular”, la transforma *per se*, por no ser el sujeto activo de la misma el Estado, en una de relación jurídica de carácter civil y no tributario.

Por lo tanto, **podemos concluir que, para Villegas, la relación jurídica sustancial de repetición tributaria debe ser regulada por el derecho civil**. Más precisamente, en la actualidad, está regulada en el **Capítulo 4, artículo 1784 y siguientes del Código Civil y Comercial de la Nación**³.

¹ Aspecto central bajo el contexto macro-económico que nos toca sobrellevar.

² Héctor B. Villegas. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Octava Edición. Editorial ASTREA. 2002.

³ Código Civil y Comercial de la Nación. CAPITULO 4. Enriquecimiento sin causa. SECCION 1ª. Disposiciones generales. ARTICULO 1794. Caracterización. *“Toda persona que sin una causa lícita se enriquezca a expensas de otro, está obligada, en la medida de su beneficio, a resarcir el detrimento patrimonial del empobrecido. Si*

Limitándonos al criterio vertido en los párrafos precedentes (acción de repetición - relación jurídica de carácter civil), y despojándonos de cualquier otro concepto, en un contexto de alta depreciación del peso⁴, el hecho de que el Estado reconozca en el caso de las demandas de repetición tributarias sólo una tasa del 6% anual, computada la misma desde el momento de interposición de la acción, implica, de facto, un enriquecimiento sin causa por parte del mismo, **violentando lo dispuesto en el propio Código Civil y Comercial** y, tal cual expondremos en los próximos párrafos, en la propia Constitución Nacional.

En este estado de cosas el importe que recibe el contribuyente es significativamente inferior al ingresado indebidamente, por lo tanto, se perfecciona un enriquecimiento por parte del Estado sin una causa lícita a expensas del contribuyente, sin que exista un resarcimiento del detrimento patrimonial del empobrecido (contribuyente).

En un sentido más amplio, el maestro **Rodolfo R. Spisso**⁵ nos recuerda que: *“la acción de repetición encuentra su fundamento en el principio de derecho natural de que nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro, regla ética de proyección patrimonial que alcanza a las personas privadas y al Estado (en cualquiera de sus niveles), sin que ello importe su adscripción a un concepción exclusivamente civilista”*.

el enriquecimiento consiste en la incorporación a su patrimonio de un bien determinado, debe restituirlo si subsiste en su poder al tiempo de la demanda. ARTICULO 1795.- Improcedencia de la acción. La acción no es procedente si el ordenamiento jurídico concede al damnificado otra acción para obtener la reparación del empobrecimiento sufrido. SECCION 2ª. Pago indebido ARTICULO 1796.- Casos. El pago es repetible, si: a) la causa de deber no existe, o no subsiste, porque no hay obligación válida; esa causa deja de existir; o es realizado en consideración a una causa futura, que no se va a producir; b) paga quien no está obligado, o no lo está en los alcances en que paga, a menos que lo haga como tercero; c) recibe el pago quien no es acreedor, a menos que se entregue como liberalidad; d) la causa del pago es ilícita o inmoral; e) el pago es obtenido por medios ilícitos. ARTICULO 1797.- Irrelevancia del error. La repetición del pago no está sujeta a que haya sido hecho con error. ARTICULO 1798.- Alcances de la repetición. La repetición obliga a restituir lo recibido, conforme a las reglas de las obligaciones de dar para restituir. ARTICULO 1799.- Situaciones especiales. En particular: a) la restitución a cargo de una persona incapaz o con capacidad restringida no puede exceder el provecho que haya obtenido; b) en el caso del inciso b) del artículo 1796, la restitución no procede si el acreedor, de buena fe, se priva de su título, o renuncia a las garantías; quien realiza el pago tiene subrogación legal en los derechos de aquél; c) en el caso del inciso d) del artículo 1796, la parte que no actúa con torpeza tiene derecho a la restitución; si ambas partes actúan torpemente, el crédito tiene el mismo destino que las herencias vacantes.”

Los artículos antes transcritos (Ley 26.994), son comparativos con los artículos 784 y siguientes del “Código Civil”, según Ley 340 y modificatorias.

⁴ Inflación inter-anual superior al 55% (IPC – INDEC –Junio/2019).

⁵ Rodolfo R. Spisso. “Acciones y Repeticiones en Materia Tributaria”. Segunda Edición. Editorial LexisNexis. 2008.

A continuación, el Dr. Spisso agrega que: ***“la acción de repetición de los tributos no deriva de las disposiciones del Código Civil.....sino de la Constitución y se halla regulada en la Ley 11.683 y en los códigos fiscales provinciales”***. Bajo la concepción del prestigioso jurista (a la cual suscribimos) el derecho a repetir lo pagado indebidamente exterioriza otro fundamento jurídico que se encuentra enraizado en los derechos constitucionales de la tributación que constituyen un límite al ejercicio de las potestades tributarias.

Lo expuesto en precedentemente nos revela una diferencia relevante entre ambos doctrinarios, en cuanto a la naturaleza de la relación jurídica que se entabla a partir de una acción de repetición. La misma no es de carácter teórico, sino que tiene consecuencias en la vida real de los contribuyentes a la hora de fundamentar las acciones y/o elegir las vías procesales más idóneas y/o sostener cual debe ser la medida a utilizar al a hora de hacerse de los fondos erogados indebidamente.

Igualmente, lo absurdo de la tasa del 6% excede cualquier análisis jurídico de fondo que podamos realizar. Bajo cualquier criterio la misma consagra un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco, propendiendo a la utilización de medios ilegales para alimentar las arcas fiscales.

Desde el punto de vista jurisprudencial, nuestro **Máximo Tribunal**, en la causa ***“Petroquímica Argentina S.A. (17/05/1977)”***, ha dicho que la obligación tributaria sustantiva que encierra el deber de pagar los tributos, no puede quedar librada en cuanto a la exigencia de su cumplimiento a ninguna discrecionalidad por parte del Fisco, es por ese motivo que **es esencial que existan medios defensivos de los intereses de los contribuyentes, traducidos en recursos jurisdiccionales, como la acción de repetición, que nacen de la propia Carta Magna**. En consecuencia, bajo este antecedente, no estamos en presencia de una relación jurídica únicamente de carácter civil.

Teniendo en cuenta que el costo del dinero supera el 60% anual, si el Estado⁶ reconoce sólo un 6% anual al momento de devolver un pago en exceso, se puede concluir que, hasta que la Justicia no se expida en forma contraria a lo resuelto en los fallos que analizamos en el presente (especialmente a nivel sub-nacional), no es la acción de repetición un medio idóneo para defender de forma efectiva al contribuyente del avasallamiento de sus derechos constitucionales (legalidad, propiedad, confiscatoriedad, equidad, razonabilidad, etc.).

Como hemos mencionado, el Poder Judicial, al reconocerse la legalidad de una tasa de interés del 6% anual, perfecciona e incentiva, en la práctica, un accionar ilegal por parte del Fisco. Esto se puede observar de forma obscena en la generación recurrente de saldos a favor de los

⁶ Sujeto enriquecido sin causa. Ej. cobro de un impuesto inconstitucional.

contribuyentes como consecuencia de la multiplicidad y superposición de regímenes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en su mayoría ilegales.

Desarrollando lo expuesto previamente, el **Dr. Ernesto C. Celdeiro**⁷, expresa que la acción de repetición *“comprende aquellos pagos cuya improcedencia se vincula necesariamente con el concepto o hecho imponible al que la ley alude y que al involucrar una discusión acerca de la causa legal del pago, esto es, de la existencia o medida de la obligación, excede el marco legal de una simple y rápida devolución”*.

A mayor abundamiento, y con una claridad meridiana, el prestigio tributarista manifiesta, como hemos expuesto, que el fundamento de esta acción radica, por un lado, en el principio según el cual nadie puede enriquecerse sin causa a expensas de otros y, por el otro, en el principio constitucional de equidad o en el de legalidad tributaria, que pregona que el Fisco carece de título jurídico para apropiarse de los pagos sin causa, es de decir, más allá de lo exigido por la Ley. Además, por aplicación del principio de igualdad de las partes, el derecho del particular a hacer efectivo el cobro de las sumas adeudadas por el Estado debe estar regulado, desde el punto de vista cuantitativo, en las mismas condiciones que el derecho del Estado de percibir el pago de tributos.

Tal cual señala **Dino Jarach**⁸, *“la Administración Tributaria no está allí para recaudar dinero de cualquier manera, sino que está para cumplir la ley, ésta es la que quiere que ingrese el tributo en los modos, maneras y circunstancias que ella ha establecido”*. Reconocer sólo el 6% de interés anual ante un pago en exceso por parte de un contribuyente, versus una inflación minorista superior al 55%, implica de facto, recaudar dinero de cualquier manera.

Por último, a modo de resumen de todo lo expuesto, es pertinente recordar el extenso voto (en minoría) del **Dr. Osvaldo Casas**, en la causa *“ARANOVICH, Fernando Carlos c/ GCBA s/ repetición (art. 457 CCAYT) s/ recurso de inconstitucionalidad concedido (19/09/2017)”*, del **Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires**, analizado en profundidad por el **Dr. Rodrigo Lema**⁹, quien resumiendo las principales consideraciones del mismo expresa, sobre el tema objeto de estudio, que:

⁷ Ernesto C. Celdeiro. “Procedimiento Tributario”. Editorial. 2012.

⁸ Dino Jarach. “Clases de Derecho Tributario”. Editorial CIET. Citado por Dr. Ernesto Celdeiro, en la obra antes citada.

⁹ Doctrina. ERREPAR. Cita digital EOLJU183282A. Publicado el 8/01/2018.

- ***“.....la tasa de interés del 0,50% mensual, o 6% anual, durante los años involucrados (pago realizado el 30/11/2010 y sentencia dictada en 2017) es insuficiente: no enjuga ni siquiera la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, la variación de precios superó en todos los años un porcentaje de dos dígitos, lo que denota que el repitente, de restituirse el capital con más el 6% de interés anual, experimentaría un grave menoscabo en su derecho de propiedad en términos sustantivos, lo que configuraría un despojo confiscatorio.....(ver considerando 3 del voto)”***.
- ***“Se Advierte la inequidad e irrazonabilidad que implicaría la aplicación de la Resolución 4151/SHyF/2003 en tales términos”***.
- ***“La jurisprudencia nacional tildó de irrazonable que se haya actualizado la tasa de interés resarcitorio y punitorio aplicables a la mora de las obligaciones del contribuyentes, sin que se hubiera hecho otro tanto con los intereses previstos para la repetición tributaria”***.
- ***“.....el principio de igualdad, encuadra la relación jurídica tributaria como un vínculo de derecho y no como relación de poder, con apoyo en destacada doctrina nacional e internacional, así como también en el derecho comparado”***.
- ***“.....recuerda el precedente “Orazio Arcana” Fallos; 308:283, en el cual el Máximo Tribunal, apartándose de la opinión del entonces Procurador Fiscal, descartó que a la repetición tributaria se aplicara una tasa idéntica a la establecida para los créditos fiscales en mora, con votos en disidencia de los Jueces Petracchi y Bacqué, que mantuvieron el temperamento de brindar un tratamiento igual y equivalente en ambas hipótesis”***.
- ***“....más allá de la posibilidad de las tasas de interés puedan ser diferentes para el fisco y para el contribuyente, no podrían, en ningún caso, producir un resultado confiscatorio, afectando el derecho de propiedad del repitente como consecuencia de no enjugar la depreciación de la moneda (considerando 5)”***.
- ***“.....el establecimiento de una tasa de interés moratorio en favor de los repitentes de ingresos ilegítimos que no compense siquiera la inflación es una forma de engrosar las arcas del Tesoro Público dejando de lado los principios fundamentales que inspiran lo que ha vendido a denominarse como el Estatuto del Contribuyente...es que por tal vía se generan, por el efecto o impuesto inflacionario, recursos a favor del Erario Público que no califican dentro del concepto tradicional de tributo, pero que***

producen un empobrecimiento del contribuyente y un enriquecimiento sin causa del Fisco”.

- **“.....se identifica una serie de disvalores que se desprenderían en caso de convalidar la reducida tasa de interés prevista por vía reglamentaria en dos órdenes, primero porque la reducida tasa de interés a favor de los contribuyentes fomenta prácticas indebidas que prescinden de la esencia misma del derecho tributario moderno, como el multiseccular principio de reserva de ley en materia tributaria. Así, entonces, entre otras cosas, alienta a las agencias recaudadoras a establecer retenciones y percepciones por encima del monto de la obligación tributaria que, en definitiva (...) adeuden los contribuyentes, y segundo porque algunos valores esenciales del Estado de Derecho se ven desdibujados si se confiscan los créditos de los contribuyentes.....la tutela judicial efectiva en materia tributaria se evanesce, convirtiéndose en una mera declamación teórica, puesto que aún en caso de resultar victorioso el contribuyente su victoria será pírrica ya que se verá disminuida por una aguda inflación...a la cual se añadirán intereses puramente simbólicos.**
- *“.....el Código Fiscal local habilita al Ministerio de Hacienda a firmar las tasas de interés resarcitorios y punitivos, pero que “en el supuesto de compensaciones y repeticiones no hay existe una habilitación semejante”, no obstante lo cual lo hace con “una desproporción totalmente irrazonable”.*
- *“En tales condiciones, concluyó el Juez Casás que la sentencia recurrida ha tutelado la garantía constitucional del derecho de propiedad (que de no ser así se vería prácticamente aniquilado), por lo cual entiende que aquella debe ser confirmada en todas sus partes.*

Recomendamos la lectura del valioso antecedente resumido y analizado en detalle por el Dr. Rodrigo Lema.

Reiteramos lo expuesto, más allá de la naturaleza jurídica de la relación que se entabla ante una acción de repetición, ante el contexto macro-económico que el país experimenta desde hace más de ocho años, el reconocimiento de una tasa de interés de tan sólo el 6% anual (o en algunas jurisdicciones del 12%), conlleva un agravio a los derecho de los agentes económicos emanados del **Código Civil y Comercial de la Nación** y de la **Constitución Nacional**.

I.ii. Cuestión Previa – Requisitos Básicos para la Procedencia de la Acción.

En cuanto a los requisitos básicos para la procedencia de la acción de repetición, podemos mencionar tres, siendo los dos primeros ineludibles:

1. Que existas un pago.
2. Que el pago carezca de causa.
3. Que el pago haya sido bajo protesto. Esta exigencia la analizaremos en el acápite siguiente.

Ahora bien, **en el caso del pago de un tributo inconstitucional** no hay error de ningún tipo y el sujeto pasivo paga lo que el fisco le exige. Este, por su parte, no incurre aparentemente en extralimitaciones, dado que requiere el importe tributario que surge de la aplicación de la Ley Tributaria. Pero si esa Ley no se ha sujetado a los principios jurídicos emanados de la Constitución Nacional, la cual constituye un límite infranqueable al ejercicio de las potestades tributarias, pierden validez la Ley y, en consecuencia, la obligación tributaria que de ella emana. Por lo tanto, es absolutamente procedente la acción de repetición, más allá que no se haya realizado el pago bajo protesto.

Como el tributo inconstitucional no es base legal lícita de obligación, el sujeto pasivo que los satisface tiene el derecho de demandar al Fisco la repetición de lo pagado, incumbiéndole acreditar los extremos de derecho que justifiquen o acrediten la inconstitucionalidad del tributo impugnado.

I.iii. Cuestión Previa – El Requisito de Protesto.

Durante muchos años los tribunales decidieron que únicamente se podía iniciar juicio de repetición si el pago se realizaba bajo protesto.

Cabe destacar que este requisito, no es receptado por la Ley 11.683 y los distintos Códigos Fiscales Provinciales. Es decir, es el pago bajo protesto fue una creación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹⁰ aplicable en determinadas situaciones de hecho (ejemplo: no es de rito en el caso en el cual el pago en exceso haya sido producto de un error de hecho o derecho o si medió juicio de apremio, etc.).

Oportunamente, el objeto del Poder Judicial de establecer esta exigencia no emanada del derecho positivo era/es que el Estado debía quedar alertado de la posibilidad de litigio a los efectos de que adoptara los recaudos de orden contable o de carácter presupuestario para hacer frente a la posibilidad de restituir ese pago formulado bajo protesta.

¹⁰ Corte Suprema de Justicia la Nación. **“Domingo Mendoza y Hermanos”**. Fallos 3:131 (5/12/1865). Se cuestionaba la constitucionalidad de derechos de exportación establecidos por la Provincia de San Luis, habiendo nuestro Tribunal Címero, rechazado parcialmente la demanda de repetición de los pagos efectuados sin protesta ni oposición alguna a partir del 7/07/1862.

Por supuesto, consideramos que la falta del pago bajo protesto, como requisito no emanado de la legislación positiva, no puede redundar en el sometimiento, por parte de un contribuyente, a un régimen ilegal. Es por ese motivo, que será un tema relevante a ser considerado por quien solicita la restitución de un pago indebido, pero no excluyente.

I.iv. Cuestión Previa - La Acción de Repetición y La Teoría del Empobrecimiento.

Tal cual expusieramos al comentar el dictamen de la **Procuración General de la Nación**, en los autos, **“Droguería del Sud c/Provincia de Buenos Aires s/Acción Declarativa de Certeza (27/11/2018)”**, esta doctrina¹¹ implica que el sujeto activo de la relación procesal haya soportado, efectivamente, la prestación tributaria sin trasladarla a terceros, tal cual sostuvo la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el histórico fallo **“Mellor Goodwin S.A. (18/10/1973)”**.

La misma tiene su fundamento legal en la ley civil¹² y conlleva no sólo acreditar el enriquecimiento del patrimonio del obligado a la restitución sino también el correspondiente y proporcional empobrecimiento del accionante, lo cual no sólo se puede inferir del pago que se intenta repetir.

Ahora bien, la realidad de la toma de decisiones empresaria y del giro normal de los negocio hace que la aplicación en la vida real de la doctrina del empobrecimiento, salvo en sectores económicos que operan en mercados muy regulados, sea de imposible cumplimiento.

Llegados a este punto es relevante recordar que nuestro **Tribunal Címero**, abandonó esta doctrina, volviendo a la jurisprudencia previa al año 1973¹³, a partir del fallo **“SA Petroquímica PASA (17/05/1977)”**. En el mismo, sostuvo: **“el poder tributario del Estado tiene limitaciones no sólo para crear las fuentes de renta sino también para aplicar la ley fiscal, pudiendo el patrimonio de los contribuyentes, en caso de exceso en el ejercicio de aquel, verse ilegítimamente disminuido por una prestación pecuniaria carente de causa.....para estos supuestos, precisamente, la ley acuerda la acción de repetición mediante la cual el contribuyente pone en movimiento el control jurisdiccional tendiente a establecer la legalidad o constitucionalidad del tributo.....acción que de privarse o restringirse en su ejercicio implicaría una abierta violación a la Constitución.....”**.

¹¹ Nuevamente en auge en nuestra legislación positiva en todos los niveles del estado.

¹² Fundamento, como hemos mencionado, cuestionado por la doctrina y, parte, de la jurisprudencia.

¹³ Fallo (CSJN) **“Freites y Gurgio Vs Provincia de Corrientes”**.

Luego de descartar que la teoría del enriquecimiento sin causa, conforme su fundamento en la ley civil, constituya el respaldo de la repetición tributaria, **la Corte sostiene¹⁴ que “el interés inmediato y actual del contribuyente que paga un impuesto existe con independencia de saber quién puede ser, en definitiva, la persona que soporta el peso tributario, 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 aún la de los directos en que también ella opera, pudieran ser impugnadas como contrarias a los principios fundamentales de la Constitución Nacional”.**

La doctrina del fallo “**SA Petroquímica PASA**” se mantuvo inalterable hasta fines del año 2004 (más allá del dictado de algunas sentencias aisladas¹⁵) en donde, por medio de la Ley 25.795, se incorporó como último párrafo del artículo 81, de la Ley 11.683 el siguiente texto: “*Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos*¹⁶”.

Esta norma, como hemos expuesto, choca con la realidad comercial de los contribuyentes de forma insalvable (“*juego complicado de las leyes económicas*”, en los términos de nuestra Corte) y es a todas luces “inconstitucional”.

Nuevamente recurrimos al Dr. Rodolfo R. Spisso¹⁷ quien nos enseña que debemos tener en cuenta:

- “*si se tolera la falacia de crear falsas antinomias entre derechos del individuo y los del Estado, alimentada por una concepción totalitaria, negatoria del Estado de Derecho, convalidaremos la destrucción del principio de juricidad*”.

¹⁴ Basado en el antecedente citado *up supra*.

¹⁵ Fallos (CSJN): “*Eca Cines S.R.L. (18/10/1984)*”, “*Viviendas Patricia S.R.L. (11/04/1989)*”, “*Massalin Particulares (24/11/1998)*”, “*Nobleza Picardo (5/10/2004)*”, etc.

¹⁶ Esta norma fue emulada por varias jurisdicciones provinciales. Es más, recientemente y ante la eventual avalancha de acciones de repetición por alícuotas diferenciales en materia de “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, la “Provincia de Santa Fe” incorporó en el artículo 123 *bis*, el cual reza lo siguiente: “*Tratándose del impuesto sobre los ingresos brutos solo podrá ser repetido por los contribuyentes de derecho cuando estos acrediten fehacientemente que no han trasladado tal impuesto al precio de los bienes y/o servicios, o bien cuando, habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca a tales fines la Administración Provincial de Impuestos*”.

¹⁷ Rodolfo R. Spisso. “*Acciones y Repeticiones en Materia Tributaria*”. Segunda Edición. Editorial LexisNexis. 2008.

- *“si admitimos que la Constitución sea pisoteada para negarle a una empresa el reintegro de un tributo inconstitucional será demasiado tarde cuando se quiera reaccionar contra ese mismo Estado, que, desconociendo los derechos fundamentales, avasalle la libertad individual.....”.*
- **“La doctrina del empobrecimiento adolece de una grave falta de ética al estimular al Estado, que debe velar por la plena vigencia del derecho, a incurrir en continuas violaciones a la Constitución, en la seguridad de que no será obligado a devolver el fruto de su ilicitud. Nada hay más contrario al afianzamiento de la justicia que la impunidad del Estado ante la violación de su parte del principio de juricidad.....”.**
- ***“En síntesis la teoría del empobrecimiento es para otro modelo de Constitución, no para el nuestro.....”.***
- *“Por ello no existe el tan mentado enriquecimiento sin causa de quien repite un tributo ilegal que ha trasladado a los precios.....si el empresario ha podido fijar libremente sus precios y utilidades, la devolución de un tributo ilegal no deviene en una ganancia ilegítima sino en la que, de todas maneras, hubiera podido obtener por el juego de las leyes económicas de formación de precios...”.*
- ***“Al trasladar el impuesto a los precios, el contribuyente de derecho obtiene el monto del gravamen que ha de ingresar, en tanto que cuando recupera del Estado las sumas abonadas obtiene un acrecentamiento de la ganancia bruta, que hubiera ab initio podido obtener de no haber existido el impuesto ilegal”.***
- *“Desplazar la legitimación para promover la acción de repetición del contribuyente de derecho al incidido o percutido constituye una propuesta insincera, por las dificultades que se reconocen”.*

II. El Costo del Dinero.

Desde hace muchos años el problema del ajuste de la suma reclamada vía repetición, por el incremento nominal derivado de la depreciación de la moneda¹⁸ es determinante a la hora de tomar la decisión, por parte de un contribuyente, de embarcarse en este tipo de acción. Es relevante tener

¹⁸ Recomendamos la lectura del capítulo pertinente del libro “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”. Dres. Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine. 8° Edición. Editorial Depalma. 2001.

en cuenta que, a nivel provincial, una demanda de repetición puede tardar más de un lustro en dirimirse y, luego, años en hacerse efectiva.

A su vez, los **Códigos Fiscales Provinciales y el de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires**, contemplan ratios de ajustes situados entre el **6% a 12%** anual, computándose los mismos desde el inicio de la demanda, independientemente del período objeto de reclamo. La razonabilidad o no de esos porcentajes de ajuste la debemos analizar a la luz del **Índice de Precios al Consumidor** que publica el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC) todos los meses.

Si utilizamos como ejemplo el último publicado por el INDEC, a la fecha de emisión del presente, es decir, el mes de junio de 2019, el mismo trepó al **55,80%** anual.

Más precisamente, yendo a los casos sub-nacionales bajo análisis, actualmente, siguiendo lo legislado por el **artículo 138**, del **Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires**¹⁹, el interés que se reconoce al contribuyente, en el caso de repeticiones de tributos, es tan sólo del **0,50%**²⁰, mensual, lo cual representa un **6,00%** anual.

¹⁹ **Artículo 138:** *“En los casos en que el contribuyente o responsable solicitare la devolución, acreditación o compensación de importes abonados indebidamente o en exceso de conformidad a lo dispuesto por el artículo 133, si el reclamo fuera procedente, se reconocerá, desde la fecha de interposición de la demanda en legal forma y hasta el día de notificarse la resolución que disponga la devolución o autorice la acreditación o compensación, un interés anual que será establecido por el Poder Ejecutivo por intermedio de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, que no podrá exceder, al momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en acuerdos para el sobregiro en cuenta corriente bancaria.....La Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires podrá determinar la forma en que dicho interés será prorrateado, quedando facultada, asimismo, para adoptar las medidas que correspondan tendientes a compatibilizar la aplicación del nuevo régimen con el existente hasta el presente y establecer su vigencia”.*

Por su parte, el **artículo 133** establece: *“Los contribuyentes o responsables podrán interponer ante la Autoridad de Aplicación demandas de repetición de los gravámenes y sus accesorios, cuando consideren que el pago hubiere sido efectuado en forma indebida o sin causa, siempre que el mismo se encuentre debidamente rendido a la Autoridad de Aplicación por las entidades bancarias u oficinas habilitadas encargadas de su percepción y, habiéndose efectuado por aquélla las pertinentes compensaciones de oficio de conformidad a lo previsto en el artículo 102, subsista un crédito a favor del contribuyente o responsable..... Cuando la demanda se funde en el pago erróneo de obligaciones fiscales de un tercero y hubieran prescripto las facultades de la Autoridad de Aplicación para exigir su pago al contribuyente responsable de las mismas, no procederá la devolución de dichos importes al demandante quien deberá exigirlos del tercero.....La demanda de repetición será requisito para ocurrir ante la Justicia”.*

Por su parte, en el **artículo 137** se establece que *“el acto administrativo que resuelva la demanda de repetición podrá ser objeto de los recursos excluyentes previstos en el artículo 115, rigiendo el procedimiento previsto para cada uno de ellos en lo pertinente”.*

²⁰ MINISTERIO DE ECONOMIA (Provincia de Buenos Aires). *“Resolución N° 328 (28/11/2002)..... RESUELVE: ARTÍCULO 1°.- De conformidad con lo establecido en los artículos 75, 83 y 114 del Código Fiscal -Ley 10.397 (t.o.1999) y modificatorias- y el artículo 10 Inciso 2) apartado a) de la Ley 10.390 -de Emergencia y Desastre*

Es decir, más allá que al sujeto que entabla una acción de repetición no se le reconoce interés alguno, que restituya la pérdida de capital devengada desde el día en que ingreso en exceso el tributo objeto de la misma hasta que entabla la demanda, además, a partir de ese momento, además, ha perdido el 49,80% de su capital en el lapso de sólo un año (utilizando como ejemplo el período comprendido entre el 1/07/2018 y 30/06/2019).

Por su parte, si medimos el costo del dinero, en relación a tasas activas de los bancos, el perjuicio financiero es superior al porcentaje antes mencionado, dependiendo del perfil del riesgo crediticio del contribuyente.

A continuación, en el siguiente Cuadro exponemos un comparativo de tasas de interés:

Período	Tasa Aplicable a Repeticiones según Código Fiscal (PBA)	Tasa Pasiva Promedio del BCRA.	I.P.C.	Tasa Activa Banco Nación Promedio ²¹
1/07/2018 al 30/06/2019	6%	38,35%	55,80%	62,26%

Esto conlleva básicamente las siguientes consecuencias:

- Estimular al Fisco (de los tres niveles del estado) al cobro indebido de tributos, dado el bajo costo que implica tal accionar ilegal.
- En consecuencia, se vulneran principios constitucionales básicos de la tributación, más allá de los derechos civiles de los agentes económicos emanados del propio Código Civil y Comercial que hemos comentado precedentemente.
- **Provee a las arcas públicas de fondos a bajo costo o, por lo menos, a un costo del dinero muy inferior al que el Estado debería pagar en los mercados financieros (de tener acceso).**

Agropecuario-, fijense los intereses mencionados en dichas normas, de acuerdo al siguiente detalle:.....c) **Demandas de repetición 0,50 %.....ARTÍCULO 2°.- La presente Resolución regirá a partir del día 1° de Diciembre de 2002”.**

²¹ Para las operaciones de descuentos comerciales. Acordada C.N.A.T. 2357/2002.

- **Desinteresa a los contribuyentes al momento de hacer valer sus derechos civiles y constitucionales, convalidando el accionar ilegal del Fisco.**

Ante este estado de situación sólo el **Poder Judicial** puede poner un límite al accionar desmedido del **Poder Ejecutivo**, en su afán de recaudar fondos a bajo costo, más allá del apego o no a las normas legales.

Pero, para decepción nuestra, no serán los fallos que analizaremos los que exterioricen tal situación, más allá que en todos los casos estamos en presencia de sentencias de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**.

Igualmente, es de destacar que no es el mismo cuadro de situación que en el caso de repeticiones de tributos nacionales, donde, como consecuencia de una jurisprudencia que se fue consolidando de las distintas Cámaras en los Contencioso Administrativo, el Poder Ejecutivo Nacional, recientemente, adoptó como tasa de interés la Tasa Pasiva Promedio del BCRA.

III. ***“Buasso, Martín Luis c/ Buenos Aires, Provincia de s/Ordinario (25/06/2019)”***.

En cuanto a los hechos, oportunamente la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** hizo lugar a la demanda seguida por el escribano **Martín Luis Buasso** contra la **Provincia de Buenos Aires** y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del régimen establecido por la Ley Provincial 14.333 en relación al **Impuesto de Sellos**, mediante el cual se fijó una **alícuota diferencial** mayor a los actos, contratos y operaciones sobre inmuebles radicados en la provincia, concertados en instrumentos públicos o privados, otorgados fuera de ella y **condenó a dicho Estado provincial a pagarle al accionante la suma de \$ 12.500, cuya repetición declaró procedente, con más sus intereses**.

Posteriormente, el contribuyente, impugno la liquidación de la repetición en lo que respecta a la tasa de interés aplicable.

La Corte admite, parcialmente, la objeción esgrimida por el Fisco de la Provincia, por tratarse de una repetición de impuestos y, por lo tanto, el *sub lite* debe ser regido por lo dispuesto en el artículo 138, del Código Fiscal local, con arreglo al cual los réditos deben ser liquidados de conformidad con las tasas fijadas en las resoluciones dictadas al efecto por el Poder Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Economía.

Es decir, nuestro **Máximo Tribunal** prioriza la tasa de intereses reglada por la legislación provincial, más allá de su incompatibilidad con la realidad económica, con los principios Constitucionales, con el Código Civil y Comercial de la Nación, el perjuicios financiero/económico que trae aparejada para

el contribuyente y el beneficiario ostensible del cual gozó, sin causa, el Fisco de la Provincia de Buenos Aires.

Ahora, bien, tal cual expondremos en otros fallos similares que citaremos a continuación, nuestro **Tribunal Cimero** discrimina dos lapsos de tiempo y, en consecuencia, tasas a aplicar:

a) Desde la fecha de interposición de la demanda hasta el día de notificación de la sentencia dictada en autos es de aplicación la tasa prevista en el Código Fiscal (6% anual), y

b) A partir de entonces y hasta el efectivo pago se liquidarán los intereses según la Tasa Pasiva Promedio Mensual que publica el Banco Central de la República Argentina (38,35% anual – al día de la fecha de la presente publicación).

En consecuencia, podemos apreciar que se pretende incentivar al Fisco a que proceda rápidamente al pago efectivo de la suma cobrada oportunamente de forma indebida.

Por último, los cuatro ministros firmante de la sentencia de la Corte Supremas de Justicia de la Nación, manifiestan que: “es preciso poner de resalto que la escueta y genérica impugnación sobre la base de la cual se sostiene que la normativa local a la que se ha hecho referencia afecta garantías constitucionales, no basta para que esta Corte ejerza en el caso la atribución más delicada de las funciones que le han sido encomendadas”.

En consecuencia, se resuelve hacer lugar parcialmente a la impugnación formulada por la demandada.

Consideramos que un simple Cuadro, que se puede realizar a mano alzada, como el expuesto en el acápite anterior, es auto-explicativo de la conculcación de las garantías constitucionales que implica dar lugar a la aplicación de una tasa del 6% anual.

Más allá de lo expuesto en el párrafo anterior es procedente precisar que, a diferencia de lo que sucede a nivel nacional (artículo 179, de la Ley 11.683), en el artículo 138, del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, se establece una tasa de interés. En la parte pertinente el mencionado artículo se legisla que *“si el reclamo fuera procedente, se reconocerá, desde la fecha de interposición de la demanda en legal forma y hasta el día de notificarse la resolución que disponga la devolución o autorice la acreditación o compensación, un interés anual que será establecido por el Poder Ejecutivo por intermedio de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, que no podrá exceder, al momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en acuerdos para el sobregiro en cuenta corriente bancaria”.*

IV. “Compañía Mega S.A. c/ EN -AFIP DGI-resol. 93/04 94/04 (RDEX) y otros s/ Dirección General Impositiva (11/07/2019)”.

Si bien nos encontramos en el ámbito nacional²², el antecedente es absolutamente pertinente. En el considerando 13), la señora Vicepresidenta Elena I. Highton de Nolasco y los señores Ministros de la Corte, Juan Carlos Maqueda, Ricardo Luis Lorenzetti y Horacio Rosatti sostienen que:

“..... el cálculo de los intereses a la tasa fijada por el tribunal a quo²³ no fue desvirtuado por la parte actora, quien no introdujo un planteo de inconstitucionalidad adecuadamente fundado contra la aplicación de la resolución 314/04 dictada por el Ministerio de Economía²⁴.....En efecto, tiene dicho esta Corte que la declaración de invalidez de una norma es un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerado como la última ratio del orden jurídico y su procedencia requiere que el

²² Recordemos que el artículo 81, de la Ley de Procedimiento Tributario 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 Administración Federal de Ingresos Públicos. **En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella.** Contra la resolución denegatoria y dentro de los 15 (quince) 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 Nación o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia.....Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los 3 (tres) 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 Nación o ante la Justicia Nacional.....La reclamación del contribuyente y demás responsables por repetición de tributos facultará a la Administración Federal de Ingresos Públicos, cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el tributo que resulte adeudarse, hasta compensar el importe por el que prosperase el recurso.....Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la Administración Federal de Ingresos Públicos compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación...Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no han trasladado tal impuesto al precio, o bien cuando habiéndolo trasladado acrediten su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Público.”

²³ 0,50% mensual.

²⁴ Ministerio de Economía y Producción. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. Resolución 314/2004. RESUELVE: artículo 4º. “Establécese la tasa de interés prevista por el Artículo 179 de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, aplicable en los casos de repetición, así como la del interés aplicable en los casos de devolución, reintegro o compensación de los impuestos regidos por la ley citada en el CINCUENTA CENTESIMOS POR CIENTO (0,50%) mensuales....El interés referido en el párrafo precedente se devengará desde la fecha de interposición del pedido de devolución, del reclamo administrativo o de la demanda judicial de repetición, o del pedido de reintegro o compensación, según corresponda, hasta la fecha de la efectiva devolución, reintegro o compensación.”

pedido pertinente tenga un sólido desarrollo argumental y contar con fundamentos de igual carácter.....Carga que no puede considerarse cumplida con la sola calificación de la norma cuestionada como un acto interno de la administración ni con los cuestionamientos genéricos a la tasa de interés allí fijada sin dar cuenta precisa de las cláusulas y/o principios constitucionales vulnerados”.

Es decir, el voto mayoritario de los Ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación convalida la tasa de interés del 6% anual en materia de repetición.

Por su parte, llegados a este punto, es relevante analizar el voto en disidencia del Dr. Carlos Fernando Rosenkrantz, en especial por el excelente análisis técnico que emana del mismo, el cual nos permite ir concluyendo e integrando todo lo expuesto en los párrafos y acápites precedentes.

En el mismo, el señor Presidente sostiene que la recurrente se agravia por la tasa de interés del 6%, la cual fue admitida por el *a quo*, en virtud de lo dispuesto en la Resolución 314/04 del Ministerio de Economía.

Compañía Mega S.A. afirma que dicha resolución no resulta aplicable en autos dado que: **a)** el artículo 179²⁵ de la Ley 11.683, que regula el plazo desde el cual se deben computar los intereses en casos de repetición de impuestos, no establece la tasa aplicable; **b)** tampoco delega al Fisco la facultad de fijar la tasa aplicable a los casos de repetición de impuestos; y **c)** por consiguiente, **el artículo 4° de la Resolución (ME) 314/04 en todo caso será una norma obligatoria para la AFIP-DGI para los casos en que la repetición de impuestos sea determinada por esta pero no lo será si la solicitud de devolución de los impuestos es dispuesta por el Tribunal Fiscal o la Justicia Federal.**

Recordemos que el artículo 768, del Código Civil y Comercial de la Nación, textualmente dispone que:

“... a partir de su mora el deudor debe los intereses correspondientes. La tasa se determina: a) por lo que acuerden las partes; b) por lo que dispongan las leyes especiales; y c) en subsidio, por tasas que se fijen según las reglamentaciones del Banco Central”.

²⁵ Artículo 179. “En los casos de repetición de tributos, los intereses comenzarán a correr contra el Fisco desde la interposición del recurso o de la demanda ante el Tribunal Fiscal de la Nación, según fuere el caso, salvo cuando sea obligatoria la reclamación administrativa previa, en cuyo caso los intereses correrán desde la fecha de tal reclamo”.

En este caso, la ley especial aplicable a la devolución de impuestos es la de Procedimiento Tributario, en particular el artículo 179, encuadre jurídico que no se encuentra controvertido en esta instancia. La referida norma establece que *"en los casos de repetición de tributos, los intereses comenzarán a correr contra el Fisco desde la interposición del recurso o de la demanda ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, según fuere el caso, salvo cuando sea obligatoria la reclamación administrativa previa, en cuyo caso los intereses correrán desde la fecha de tal reclamo"*.

Ahora bien, como acertadamente el Magistrado señala, de la simple lectura de este artículo se advierte que el legislador no fija la tasa de interés aplicable a los casos de repetición de impuestos. En consecuencia, hay que analizar si la tasa de interés aplicable, al no haber sido acordada por las partes, es la proveniente de la Resolución (ME) 314/04 (considerada la misma como una ley especial).

Si bien resulta claro que la Resolución no es una ley en sentido formal, pero podría adquirir tal categoría normativa y, por lo tanto, ser aplicada ad-extra del ámbito administrativo si accediera a ese rango por ser reglamentaria²⁶ de una ley especial o ser consecuencia de una delegación legislativa dispuesta por el Congreso de la Nación en base a los artículo 75, inciso 32, y 76 de la Constitución Nacional.

En este sentido, dos son las cuestiones que deben analizarse para evaluar si la Resolución (ME) 314/04 tiene naturaleza reglamentaria:

- a) Si la sustancia de lo que allí se dice (artículo 4 - que fija la tasa de interés aplicable en los casos de repetición de impuestos regidos por el artículo 179 de la ley 11.683) puede ser determinado por una reglamentación realizada por parte del Presidente de la Nación; y,
- b) Si la respuesta a la primera pregunta fuese afirmativa, si el Ministro de Economía estaba habilitado para ejercer esa competencia.

Luego de un cabal análisis el **Dr. Rosenkrantz** llega a la conclusión de que la respuesta a ambas cuestiones es negativa.

La fundamentación es la siguiente:

²⁶ La facultad de reglamentar las leyes está prevista por nuestra Constitución Nacional otorgándose dicha facultad al Presidente de la Nación, quien *"Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias (artículo 99, inciso 2°, de la Constitución Nacional)"*.

- La fijación de la tasa de interés aplicable para el cálculo del monto a devolver al contribuyente por parte del Fisco en razón de la repetición de impuestos **en última instancia determina el alcance del derecho de propiedad del contribuyente** (artículo 17 de la Constitución Nacional) y, por ese motivo, rige a su respecto la exigencia de reglamentación por medio de una Ley, tal como lo establece el artículo 14 de la Constitución Nacional.
- La exigencia de una Ley para la conformación del derecho de propiedad y la absoluta indeterminación de la norma que se pretende reglamentar respecto de la tasa aplicable excluyen la posibilidad de considerar lo dispuesto en la Resolución (ME) 314/04 como una norma reglamentaria emitida dentro de la competencia para reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de las leyes²⁷.
- Si bien este argumento bastaría para descartar la posibilidad de considerar la Resolución (ME) 314/04 como una norma reglamentaria, debe sumarse el hecho de que al Ministro de Economía no le ha sido delegada administrativamente tal facultad.
- Tampoco la Resolución (ME) 314/04, goza status legal de tratarse del ejercicio de una facultad delegada por el Congreso de la Nación. La ley 11.683 es la que regula el procedimiento de repetición de impuestos y nada dice en su artículo 179 sobre la tasa aplicable y, menos aún, delega tal facultad al Poder Ejecutivo o alguno de los organismos actuantes bajo su órbita. En consecuencia, la mencionada Resolución no cumple con la carga probatoria exigida por la doctrina de esta Corte para justificar una delegación y, por lo tanto, no puede ser considerada como el resultado del ejercicio de una función delegada por el Congreso Nacional²⁸.

Por todo lo expuesto, concluye el Ministro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en su voto en disidencia, al ser inaplicable la tasa prevista en el artículo 4, de la Resolución (ME) 314/04 deben determinarse los intereses utilizando la Tasa Pasiva Promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina, tal cual lo previsto en el inciso c), del artículo 768, del Código Civil y Comercial de la Nación.

V. “Desarrollos al Costo S.R.L. c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (2/05/2019)”.

²⁷ Se está afectando nada más y nada menos que el derecho de propiedad.

²⁸ A mayor abundamiento, y sin que ello implique pronunciarse sobre la validez de tales delegaciones, cuando el Congreso ha querido delegar la fijación de la tasa de interés en el Ejecutivo lo ha hecho de forma explícita, por ejemplo en el caso de los intereses resarcitorios, previstos en el artículo 37, de la ley 11.683, etc.

En cuanto a los hechos del emblemático fallo (análogos al primero de los fallos analizados), es pertinente recordar que la **Corte** hizo lugar a la demanda seguida por la firma Desarrollos al Costo S.R.L. contra la Provincia de Buenos Aires y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del régimen establecido por la Ley Provincial 14.333 en relación al impuesto de sellos, mediante el cual se fijó una alícuota diferencial mayor a los actos, contratos y operaciones sobre inmuebles radicados en la provincia, concertados en instrumentos públicos o privados, otorgados fuera de ella y, condenó a dicho Estado provincial a pagarle a la accionante la suma de \$ 71.253, cuya repetición declaró procedente, con más sus intereses.

Practicada la liquidación, la Sociedad impugna la tasa de interés aplicable al monto de la condena recaída y al reintegro de lo abonado en concepto de tasa de justicia. Afirma, con relación al primer caso, que los intereses deben ser calculados de acuerdo a la prevista en el Código Fiscal provincial y respecto del segundo, por la **tasa pasiva del Banco Nación para los depósitos a plazo fijo en pesos a treinta días**.

A su turno, la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** expresa que ***“tal como lo sostiene la Provincia de Buenos Aires, por tratarse de una repetición de impuestos, el sub lite debe ser regido por lo dispuesto en el artículo 138, del Código Fiscal, con arreglo al cual los réditos deben ser liquidados de conformidad con las tasas fijadas en las resoluciones dictadas al efecto por el Poder Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Economía”***.

Luego, nuestro Tribunal Címero agrega que ***“estos deben ser computados desde la fecha de interposición de la demanda hasta el día de notificación de la sentencia dictada en autos. A partir de entonces y hasta el efectivo pago se liquidarán según la tasa pasiva promedio mensual que publica el Banco Central de la República Argentina....”***.

En consecuencia, se resuelve hacer lugar parcialmente a la impugnación formulada por la demandada.