

PROGRAMA DE ASESORIA PARLAMENTARIA

Fundación Nuevas Generaciones

en cooperación internacional con

Fundación Hanns Seidel¹

La ley 26.944 y la responsabilidad del Estado por las condenas judiciales erróneas²

Resumen ejecutivo

El presente informe tiene como objetivo exhibir la situación actual en la que se encuentra el ordenamiento legal argentino en lo referente a las condenas judiciales erróneas, y cuán exigible puede resultar la debida indemnización a aquellas personas sobre las que éstas recaen.

I) Introducción

La responsabilidad de los particulares por sus actos en el ámbito civil, comercial y penal es una materia de estudio sobre la cual corrieron ríos de tinta, dando lugar actualmente a un consenso generalizado por los juristas y la sociedad.

No obstante, este concepto no ha sido tan claro en el ámbito de la responsabilidad del Estado por sus actos. Desde doctrinas contradictorias hasta sentencias judiciales que han echado mano al Código Civil para dar con soluciones de aplicación analógica, la postura al respecto nunca ha sido totalmente clara.

Con el correr de los años, nuestro país ha ratificado convenios internacionales que se expiden al respecto, y finalmente ha sancionado su propia ley nacional de responsabilidad estatal, en la que ha buscado plasmar el pensamiento doctrinario mayoritario, así como algunas tendencias jurisprudenciales. Sin embargo, cabe preguntarnos si sus disposiciones son acertadas y justas, especialmente en lo que respecta a su deber resarcitorio por aquellas sentencias equivocadas que desembocan en un perjuicio hacia los particulares.

¹ La Fundación Hanns Seidel no necesariamente comparte los dichos y contenidos del presente trabajo.

² Trabajo publicado en febrero de 2017

II) La responsabilidad del Estado argentino.

a) Legislación a nivel internacional

Comencemos por observar la situación de nuestro país a nivel internacional. Argentina es firmante del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos como así también de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. El primero de dichos acuerdos establece en su artículo 9º, numeral 5, que “Toda persona que haya sido ilegalmente detenida o presa, tendrá el derecho efectivo a obtener reparación”. A continuación, su artículo 14 sienta que “Cuando una sentencia condenatoria firme haya sido ulteriormente revocada, o el condenado haya sido indultado por haberse producido o descubierto un hecho plenamente probatorio de la comisión de un error judicial, la persona que haya sufrido una pena como resultado de tal sentencia deberá ser indemnizada, conforme a la ley, a menos que se demuestre que le es imputable en todo o en parte el no haberse revelado oportunamente el hecho desconocido”

Por el otro lado, la CADH fija en su artículo 7º, numeral 5 que “Toda persona detenida o retenida debe ser llevada, sin demora, ante un juez u otro funcionario autorizado por la ley para ejercer funciones judiciales y tendrá derecho a ser juzgada dentro de un plazo razonable o a ser puesta en libertad, sin perjuicio de que continúe el proceso. Su libertad podrá estar condicionada a garantías que aseguren su comparecencia en el juicio”. Posteriormente, su artículo 10º reza: “Toda persona tiene derecho a ser indemnizada conforme a la ley en caso de haber sido condenada en sentencia firme por error judicial”.

Observamos entonces cómo internacionalmente nuestro país se ha comprometido a resarcir las condenas privativas de la libertad dictadas erróneamente.

También se garantiza que el imputado por un delito “tendrá derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable o a ser puesta en libertad, sin perjuicio de que continúe el proceso”.

b) Legislación a nivel nacional. La Ley de Responsabilidad del Estado

A nivel nacional, nos encontramos principalmente con dos normas. La primera de ellas es la ley 26.944, sancionada en el año 2014, que rige la responsabilidad estatal. La segunda es el Código Procesal Penal de la Nación, al que nos referiremos más adelante.

La Ley de Responsabilidad del Estado (LRE) comienza fijando en su artículo primero los parámetros generales del deber de resarcimiento del Estado, señalando que él responde de manera *objetiva y directa* por los daños que su actividad o inactividad les produzca a los bienes o derechos de las personas. Objetiva porque prescinde de la obligatoriedad de la presencia de culpa o negligencia del acto para que el Estado deba resarcir al damnificado; y directa debido a que si la prestación del servicio se encuentra a su cargo, éste debe responder; pues a él le es imputable la conducta dañosa, no interesando los agentes que pudieran haber intervenido en la comisión del hecho. Dicho de otra manera, es la aplicación de la famosa teoría del órgano, permitiendo que la imputación pueda ser realizada tanto cuando proviene de una conducta legítima como de una ilegítima.

Inmediatamente agrega que “Las disposiciones del Código Civil (sic) no son aplicables a la responsabilidad del Estado de manera directa ni subsidiaria”. Esta declaración pone un punto final a la discusión acerca de la aplicación analógica de las disposiciones contenidas en el título IX del viejo Código Civil, especialmente las de los artículos 1109 a 1113, zanjando que la responsabilidad del Estado se rige por el Derecho Administrativo, y no por el Derecho Privado.

También es congruente con el artículo 1764 del Código Civil y Comercial de la Nación, que establece: “Las disposiciones del Capítulo 1 de este Título no son aplicables a la responsabilidad del Estado de manera directa o subsidiaria”. A modo de refuerzo, el título al que hace referencia el art. 1764 CCC se denomina “Otras fuentes de las obligaciones” y su Capítulo 1º se titula “Responsabilidad Civil”. Con todo ello, se interpreta casi literalmente que no se aplicarán en materia de responsabilidad del Estado las disposiciones referentes a la Responsabilidad Civil.

Por si la exclusión de estas normas no fuera clara, el artículo 1765 CCC titulado “Responsabilidad del Estado” dispone: “La responsabilidad del Estado se rige por las normas y principios del derecho administrativo nacional o local según corresponda.”

Es decir, no sólo excluye las normas referidas a la responsabilidad civil para aplicarlas a la responsabilidad del Estado; sino que, reenvía directamente a las normas jurídicas del derecho administrativo para aplicarlas en materia de responsabilidad del Estado.

c) Actuación ilegítima y legítima del Estado

A continuación, la LRE hace una distinción entre la responsabilidad derivada de las actuaciones ilegítimas y legítimas del Estado.

Respecto de las ilegítimas, su artículo 3º enumera los requisitos necesarios para que se configuren, a saber:

- a) Daño cierto debidamente acreditado por quien lo invoca y mensurable en dinero;
- b) Imputabilidad material de la actividad o inactividad a un órgano estatal;
- c) Relación de causalidad adecuada entre la actividad o inactividad del órgano y el daño cuya reparación se persigue;
- d) Falta de servicio consistente en una actuación u omisión irregular por parte del Estado; la omisión sólo genera responsabilidad cuando se verifica la inobservancia de un deber normativo de actuación expreso y determinado.

Debemos resaltar este último concepto de “falta de servicio”, entendido, de acuerdo a la definición del doctor Cassagne³, como el “factor de atribución objetivo que tipifica la responsabilidad del Estado por su actuación ilegítima, y consiste en el incumplimiento de obligaciones existentes de parte de un órgano del Estado; lo cual, conforme a la clásica tripartición, puede producirse por el mal funcionamiento, el funcionamiento defectuoso y la falta total de funcionamiento.”

Como criterios para considerar si uno se encuentra frente a una falta de servicio, la CSJN fijó que la medida debe aparecer como “manifiestamente arbitraria, irrazonable y/o infundada”

Por el otro lado, tenemos a las actuaciones legítimas, cuyos requisitos para generar la responsabilidad estatal son:

- a) Daño cierto y actual, debidamente acreditado por quien lo invoca y mensurable en dinero;
- b) Imputabilidad material de la actividad a un órgano estatal;
- c) Relación de causalidad directa, inmediata y exclusiva entre la actividad estatal y el daño;
- d) Ausencia de deber jurídico de soportar el daño;

³ Cassagne, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, t. I. págs. 464/465 y 478.

e) Sacrificio especial en la persona dañada, diferenciado del que sufre el resto de la comunidad, configurado por la afectación de un derecho adquirido.

A diferencia de las actuaciones ilegítimas, en el caso de las legítimas el Estado no es responsable por sus omisiones, sino porque el daño debe producirse necesariamente de su accionar. Es muy importante el requisito del “sacrificio especial” en la persona dañada, ya que es lo que evidenciará que el daño producido por un acto legítimo resulte injusto en el caso particular.

De esta manera lo afirma la CSJN, que ha expresado en la causa "Román S.A.C." que, como principio general, el ejercicio regular por el Estado de sus poderes propios no constituye fuente de indemnización para los particulares, a menos que el ordenamiento jurídico imponga el pago de la reparación correspondiente, aclarando que ella únicamente podrá comprender los daños producidos como consecuencias anormales, es decir, aquellos que "van más allá de lo que es razonable admitir en materia de limitación al ejercicio de los derechos patrimoniales" por significar para el titular del derecho "un verdadero sacrificio desigual; que no tiene la obligación de tolerar sin la debida compensación consagrada en el artículo 17 de la Constitución Nacional".

III) La ley 26.944. Análisis de su artículo 5°

Habiendo dejado por sentado el panorama general de la responsabilidad estatal dispuesto por la ley 26.944, en la medida que compete al presente informe, pasemos ahora a presentar el punto específico que es objeto de nuestro análisis.

El artículo 5° establece:

“La responsabilidad del Estado por actividad legítima es de carácter excepcional. En ningún caso procede la reparación del lucro cesante.

La indemnización de la responsabilidad del Estado por actividad legítima comprende el valor objetivo del bien y los daños que sean consecuencia directa e inmediata de la actividad desplegada por la autoridad pública, sin que se tomen en cuenta circunstancias de carácter personal, valores afectivos ni ganancias hipotéticas.

Los daños causados por la actividad judicial legítima del Estado no generan derecho a indemnización.” Este último párrafo contiene el meollo de la cuestión, no sólo contradiciéndose con el resto de las disposiciones de la ley, sino también con lo establecido en el Pacto Internacional de

Derechos Civiles y Políticos, en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en el Código Procesal Penal de la Nación y con la más reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Así, tenemos dos tratados de rango constitucional ratificados que fijan la obligación de resarcir los daños causados por sentencias judiciales erróneas, como describimos al principio de este informe.

Luego, la propia ley de responsabilidad estatal reconoce la misma garantía, bajo la condición del cumplimiento de ciertos requisitos, sea que la actividad dañosa haya sido ilegítima o legítima.

Entonces, otorgando este reconocimiento de responsabilidad frente a todos los otros actos administrativos que emita, ¿Por qué razón la excluye al tratarse de sentencias judiciales?

IV) Jurisprudencia y doctrina

a) Evolución jurisprudencial. Supuestos de responsabilidad estatal

Como sabemos, previo a la sanción de la ley 26.944, el deber de reparación del Estado era decidido principalmente caso a caso según la interpretación jurisprudencial realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En una primera instancia, encontramos el fallo “Abeiro Claudio Alejandro c/ EN - M° Justicia s/ daños”, donde la CSJN sentó que “Las sentencias y actos judiciales no pueden generar - como principio- responsabilidad del Estado por sus actos lícitos, ya que no se trata de decisiones de naturaleza política para el cumplimiento de fines comunitarios, sino de actos que resuelven una situación en particular; de donde los daños que pueden resultar del procedimiento empleado para resolver una contienda, si no son producto del ejercicio irregular del servicio, deben ser soportados por los particulares, pues son el costo inevitable de una adecuada administración de justicia (C.S., Fallos: 317:1233; 318:1990 y 321:1712)

Sin embargo, posteriormente ha señalado que “el Estado sólo puede ser responsabilizado por error judicial en la medida en que el acto jurisdiccional que origina el daño sea declarado ilegítimo y dejado sin efecto, pues antes de ese momento el carácter de verdad legal que ostenta una decisión firme o ejecutoriada, en tanto se mantenga, impide juzgar que hay error, pues lo contrario importaría un atentado contra el orden social y la seguridad jurídica, ya que la acción de daños y

perjuicios constituiría un recurso contra el pronunciamiento firme no previsto ni admitido por la ley (Fallos: 311:1107; 318:1990; 326:820; 321:1712; en igual sentido esta Sala, causa 159.199/02 "Albornoz, Claudio Marino c/ EN-Mº Justicia s/ daños y perjuicios", 23/10/07; Sala II in re "Gómez, Ramón Rosario c/ EN-Mº de Justicia s/ daños y perjuicios, causa 159.194, 19/06/07; y Sala V in re "Gómez, Angelina Rosa c/ EN-Mº de Justicia s/ daños y perjuicios", causa 159.197/02, 15/05/07). El mismo criterio sostuvo en la *causa* "Robles"⁴.

Es decir, el principio general es que para que la sentencia firme pueda ser revisada, agotados todos los recursos, la parte debe despojarla de su fuerza de verdad legal mediante el logro de su declaración de ilegitimidad – sea por “error judicial” o “falta de prestación de servicio” –, a fin de obtener una reparación. Vemos entonces que se toma un acto en apariencia legítimo, y se demuestra que es ilegítimo.

Incluso, su criterio fue evolucionando, dando lugar a reparación aun cuando actuando legítimamente el Estado produjese un daño. Con respecto a este supuesto, su responsabilidad por *actividad legítima* procede solamente por acción o comisión y cuando, a pesar de actuar legítimamente, genera un perjuicio que da lugar a la reparación.

Pizarro y Vallespinos expresan que si bien “la anti juridicidad constituye, como regla, un presupuesto necesario para que opere la responsabilidad por daños (...) Excepcionalmente, se admiten supuestos de responsabilidad por actividades lícitas.”⁵

En estos mismos términos, se refiere la LRE en el artículo 5º primera parte cuando enuncia “La responsabilidad del Estado por actividad legítima es de carácter *excepcional*”.

El factor de atribución objetivo de responsabilidad por actividad legítima es la llamada “Teoría del sacrificio especial”. Pizarro y Vallespinos pronuncian que procede la responsabilidad estatal porque el damnificado experimenta un sacrificio especial o singular que excede el deber normal de soportar las cargas públicas (...) Si bien los ciudadanos deben soportar los perjuicios que derivan de la actividad estatal legítima, pues ello hace a la propia existencia del Estado. Cuando tal menoscabo afecta a un individuo en particular, o a varios, de manera desigual y desproporcionada,

⁴ Fallos: 325:1855

⁵ PIZARRO, RAMÓN D. Y VALLESPINOS, CARLOS G. *Instituciones de Derecho Privado. Obligaciones* 5 Ed. Hammurabi, Bs. As., 2012. Vol. 5, pág. 278-279

se configura una situación de sacrificio especial o singular, que debe ser indemnizada, no sólo por razones de equidad, sino también para preservar la garantía de igualdad constitucional ante las cargas públicas (art. 16 CN).⁶ En relación a la recepción normativa, la teoría del sacrificio especial se observa expresamente en el inc. “e” del art. 4 LRE.

El otro criterio de atribución de responsabilidad comprende a la “teoría de causalidad directa”. Ella no admitiría causas que acostumbren a producir determinados daños; sino que, solamente admitiría causas directas, inmediatas y exclusivas de daños. Es decir, sólo aquellas causas que directa e inmediatamente produzcan un daño determinado. Para autores como Thomas, la adopción de esta teoría para el supuesto de responsabilidad por actividad legítima, se interpretaría como una reducción del nexo causal entre el órgano estatal y el daño; lo que significaría estirar al máximo el campo de la irresponsabilidad.⁷

Esto sin duda alguna tiene íntima vinculación con el carácter excepcional de dicho tipo de responsabilidad (art. 5° LRE). El carácter excepcional de configurar responsabilidad por actividad legítima exige una interpretación restrictiva de aquellas causas que generen daños únicamente de manera directa, excluyente e inmediata.

Además, se da una manifiesta colisión con el artículo 488 del actual Código Procesal Penal de la Nación, que prevé que “La sentencia de la que resulte la inocencia de un condenado podrá pronunciarse, a instancia de parte, sobre los daños y perjuicios causados por la condena, los que serán reparados por el Estado siempre que aquél no haya contribuido con su dolo o culpa al error judicial”.

Es comprensible que se incluya al dolo como excluyente de la responsabilidad del Estado, ya que de lo contrario podría dar lugar a un negocio alimentado de errores judiciales provocados adrede.

En cuanto a la culpa, su mención es la lógica consecuencia de la aplicación del principio *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, según el cual “nadie puede alegar su propia torpeza”. Esta directiva significa que eventualmente una acción de tutela resulta improcedente

⁶ *Op cit*, 283.

⁷ THOMAS, GUSTAVO J. “Comentario del Proyecto Ley de Responsabilidad del Estado” en *Dossier*: http://www.infojus.gob.ar/docs-f/dossier-f/responsabilidad_estado.pdf> Fecha de publicación: abril de 2015, pág. 507.

cuando los hechos desfavorables los ha generado el mismo interesado, como cuando por ejemplo no es advertida la curia o diligencia exigible en un proceso judicial. En el caso de un proceso penal, se da cuando la omisión de la narración de hechos precisos en la defensa o la no interposición de defensas previstas en el código procesal deriva en una sentencia desfavorable para el acusado.

También en consonancia la causa “Kohan Julio c. Estado Nacional”, donde la Sala IV de la CNCAF⁸ sostuvo que el nexo causal entre el accionar del Estado que constituye uno de los requisitos ineludibles de la admisión de la responsabilidad del Estado, se quiebra en aquellos supuestos en los que medie una situación de fuerza mayor, el hecho de un tercero o bien la propia conducta de la víctima (del voto del Dr. Uslenghi, considerando IV, P. 2).

Cabe recordar que cuando la actividad lícita de la autoridad administrativa, aunque inspirada en propósitos de interés colectivo, se constituye en causa eficiente de un perjuicio para los particulares -cuyo derecho se sacrifica por aquel interés general-, esos daños deben ser atendidos en el campo de la responsabilidad del Estado por su obrar lícito (doctrina de Fallos: 301:403; 305:321; 306:1409, entre otros).

En este orden de ideas en materia de reparación del daño el alto tribunal también sostuvo que *“El principio alterum non laedere configura una regla constitucional de vasto alcance, entrañablemente ligada a la idea de reparación de los daños causados y que, si bien constituye la base de la reglamentación que hace el C. Civil en cuanto a las personas y las responsabilidades consecuentes, no las arraiga con carácter exclusivo y excluyente en el derecho privado, sino que expresa un principio general que regula cualquier disciplina jurídica”*. (Del voto de la Dra. Highton de Nolasco). CSJN A 2652 XXXVIII “Aquino, Isacio c/ Cargo Servicios Industriales SA”. 21/9/04⁹).

En contraste, la ley 26.944 es terminantemente específica al señalar que los daños causados por la actividad judicial legítima no generan derecho a indemnización, y que el Estado no indemniza el lucro cesante. Esta máxima se observa tanto en el CPPN como en la LRE.

b) El lucro cesante

⁸ Causa 13.134/94.

⁹ Fallos 327:3753

A propósito del lucro cesante, la LRE dispone entonces que “En ningún caso procede la reparación del lucro cesante”. Contrariamente a lo dispuesto por la norma en análisis, podría sostenerse que el art. 17 de la CN funda el derecho a una reparación plena. En tal sentido, nuestra Corte en el caso Bourdie¹⁰, sostuvo que “...el término propiedad, cuando se emplea en los arts. 14 y 17, CN, o en otras disposiciones de ese estatuto, comprende todos los intereses apreciables que un hombre puede poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad. Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones de derecho privado, sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos, privados o públicos), a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce, así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de ‘propiedad’.

En consonancia con este principio y aun aceptando que la doctrina y la jurisprudencia no son contestes en cuanto a la extensión de la reparación en caso de actividad legítima del Estado, rescatamos la doctrina del fallo Sánchez Granel¹¹, en cuanto sostuvo que la responsabilidad del Estado por sus actos lícitos que originan perjuicio a particulares, “se traduce en una “indemnización plena” por parte del damnificado que no se refiere a la mera posibilidad de ganancias no obtenidas ni constituye enriquecimiento sin causa para el acreedor o una sanción para el responsable. Dicha indemnización podrá encontrar obstáculo quizá en razones de fuerza mayor, en el mismo contrato o en una ley específica que dispusiera lo contrario para algún caso singular”.

Traemos a colación el fallo citado porque si bien compartimos que corresponde distinguir el deber de reparar del Estado por obrar lícito de aquellos supuestos en que el daño se origine como consecuencia de su actuación ilegítima, destacamos que la LRE no plantea la limitación de la indemnización plena con apoyo en una “ley específica” que disponga la limitación de la reparación plena para “algún caso singular” (como sería el caso de la ley de expropiaciones), sino que impone genéricamente la improcedencia del lucro cesante en materia de responsabilidad del Estado por actividad legítima e inclusive excluye por completo la procedencia del daño moral.

La norma así redactada resulta tan impropia como la teoría que propugna la unidad del derecho de daños a la responsabilidad estatal sin distinguir la causa de sus actos ni sus fundamentos de derecho público.

¹⁰ Fallos 327:3753

¹¹ Fallos 306:1409

Por otra parte recordemos que la Corte en el caso *Jacarandá*¹², en el cual la actora citó la doctrina del caso “*Sánchez Granel*”, sostuvo que “la extensión del resarcimiento debe atender las características particulares de cada situación. En el sub lite, y en tanto el daño resarcible satisfaga los requisitos enunciados en el considerando precedente, no hay, como principio, fundamento para limitarlo al daño emergente con exclusión del lucro cesante, esto es, de las ventajas económicas esperadas de acuerdo a probabilidades objetivas estrictamente comprobadas (Fallos: 306:1409, considerandos 4° y 5°; 316:1335, considerando 20)”.

V) La sentencia penal errónea. El caso “Carrascosa”

Quisiéramos tomar a modo ilustrativo de las consecuencias negativas e injustas del artículo 5° de la LRE el ejemplo de Carlos Carrascosa, quien recientemente ha sido absuelto como presunto autor del homicidio de su esposa, María Marta Belsunce.

Carrascosa, luego de estar imputado y condenado en un proceso penal que duró 14 años, y de haber pasado 7 de esos años privado de su libertad, fue absuelto por la Cámara de Casación bonaerense, que realizó una revisión del fallo por orden de la Corte Suprema de Justicia.

De acuerdo¹³ al juez Victor Violini, que integra junto con Martín Ordoqui y Daniel Carral el cuerpo judicial que resolvió la absolución del viudo, la instrucción de primera instancia llevada a cabo por el fiscal Diego Molina Pico fue “desastrosa” y “un disparate”. Admitió que no comprende cómo pudieron haber arribado a la sentencia revisada “cuando no había elementos para condenarlo como se lo condenó. Es lamentable. No hay una sola prueba que indique que Carrascosa haya participado en el hecho, ni como encubridor ni como autor”.

Agregó que “Hubo un convencimiento interno de Molina Pico de que el culpable era Carrascosa y direccionó toda la investigación a imputarlo, y obvió seguir otras líneas de investigación”.

¹² Fallos 328:2654

¹³ <http://www.lanacion.com.ar/1968798-absuelven-a-carlos-carrascosa-por-el-crimen-de-maria-marta-garcia-belsunce>
<http://www.lanacion.com.ar/1969122-hablo-uno-de-los-jueces-que-absolvio-a-carrascosa-no-hay-un-solo-elemento-que-pruebe-que-fue-el-asesino>

Las tres principales conclusiones a las que llega el juez Violini, y que son apoyadas por sus otros dos colegas, fueron:

- a) "El horario en que según el fiscal se cometió el homicidio se encuentra desautorizado por el horario dado por los médicos que realizaron la autopsia, conforme lo declararan en un juicio posterior, pues en este expediente, el fiscal nunca los citó para interrogarlos a este respecto"
- b) "Luego, y aun haciendo caso omiso de las sucesivas modificaciones en aspectos fácticos esenciales, lo que resulta es que si Carrascosa llegó a su domicilio en el horario que afirma el fiscal, no es posible que sea el autor del homicidio, porque la desautoriza la prueba médica que omitió producir, pero que se llevó a otro juicio"
- c) "Las dos afirmaciones precedentes, en la tesis fiscal, se sostienen en prueba testimonial que resultó contradictoria a lo largo del expediente (dichos de Vargas, Maciel, Vera); en prueba testimonial que no dice necesariamente lo que el fiscal dice que afirma (declaraciones de Benítez, Obednorfer, Castro y Verona); en prueba que no existe (la pelea previa, la "mucama" nunca identificada que habría prestado servicios en la casa del encartado el día del hecho); en prueba que dice exactamente lo contrario a lo pretendido (la brutal golpiza que no surge de las constancias de la autopsia); en datos que se silencian para no perjudicar la tesis acusatoria, perdiendo de vista que la labor del fiscal es objetiva (resultados negativos de los peritajes de ADN); en afirmaciones que no se tuvieron por probadas (pago y acuerdo con Gauvry Gordon y Michelini), y en móviles que no pudieron ser acreditados (cartel de Juárez), por citar sólo algunas de las inconsistencias antes explicadas".

Al analizar esta causa, a la luz del artículo 5° de la LRE a Carrascosa no le correspondería indemnización alguna por el tiempo que pasó injustamente detenido con condena firme, ni mucho menos por el que estuvo durante la tramitación del proceso.

No obstante, si seguimos las disposiciones de la CADH, del PIDCP, del CPPN y del resto del articulado de la LRE, el resultado debería ser opuesto.

Sea porque a raíz de las declaraciones de los jueces de la Corte Suprema Bonaerense se entienda que hubo una actuación ilegítima por parte del Fiscal y de los juzgados de instancia

inferior – debido a error judicial o falta de servicio -; o bien se considere que hubo un actuar legítimo pero del cual sobrevino un “sacrificio especial” por parte del imputado – un proceso penal de 14 años de duración, del cual el acusado transcurrió 7 años privado de su libertad, para ser finalmente declarado inocente, no puede considerarse como un sacrificio normal y tolerable para cualquier persona-, en cualquiera de los supuestos le correspondería a Carrascosa una indemnización por parte del Estado.

Así también lo dispone la CSJN, al declarar que “El Estado resulta responsable por la privación de libertad dispuesta en un proceso penal en el cual el imputado resultó finalmente absuelto, pues el error judicial que coartó la libertad provocó en forma irremediable, más allá de no satisfacer un correcto servicio de justicia, un perjuicio en uno de los bienes más caros para el ser humano, cual es su libertad¹⁴.

Igualmente, añadió que “La responsabilidad del Estado derivada de la privación de libertad de una persona en el marco del proceso penal en el cual finalmente resultó absuelta implica, en la casi totalidad de los casos, una conducta lícita del Estado, fundándose el derecho al resarcimiento en el principio de la fuerza expansiva de la expropiación, según el cual, si en aras del interés público en determinadas circunstancias se detiene a una persona para evitar que su libertad obstaculice el proceso y finalmente se establece que dicha cautela no era necesaria, el daño provocado a la libertad de la persona debe ser resarcido.

Por último, en el caso “Humar Mario Silvano c/Provincia del Neuquén s/acción procesal administrativa”, la CSJN reafirmó el requisito de la declaración de ilegitimidad del acto jurisdiccional y agregó que a responsabilidad del Estado por el dictado de una inhabilitación preventiva es similar, en su tratamiento, a la prisión preventiva (más allá de la importante diferencia en cuanto al bien afectado, en el primer caso la propiedad, en el segundo, la libertad), y que tanto las construcciones judiciales como doctrinarias -ampliamente mayoritarias- exigen que se presenten algunos de estos supuestos: a) que haya mediado un error judicial; b) que la medida se haya dictado sobre la base de una actividad policial ilegítima; c) que exista una irregular prestación del servicio de justicia, tal el caso de la excesiva prolongación de la medida o d) en el supuesto de revisión de

¹⁴ Claudia Griselda c/ Estado Provincial s/ ordinario” Nro.Fallo: 11080081

condena, cuando medie la adquisición de la certeza sobre la inexistencia del hecho o falta de participación de la persona afectada.

VI) Conclusión

A modo de cierre, debemos concluir que la ley 26.944 significa un gran avance para nuestra legislación. Ella viene a llenar, enhorabuena, el vacío legal que la CSJN ha estado supliendo a través de su interpretación de cada caso particular, echando mano en reiteradas ocasiones a analogías que partían del entonces Código Civil.

De igual manera, reeptó las posturas doctrinarias mayoritarias y la jurisprudencia de la CSJN y las plasmó al tratar los distintos escenarios de responsabilidad estatal.

Empero, encontramos que la solución que elige para la responsabilidad del Estado por condenas judiciales erróneas debe calificarse como deficiente. Esto es así porque resulta un medio de protección excesivo de su soberanía, la independencia de sus poderes y del “libre desempeño de sus funciones”. Es de amplia aceptación la doctrina de excepcionalidad de sus actos. La propia ley y la jurisprudencia reconocen una serie de presupuestos necesarios, puntuales y no fácilmente cumplibles para que el Estado deba resarcir los daños que produzca. Además, recordemos que el proceso judicial cuenta con múltiples recursos y etapas para llegar a la verdad jurídica y corregir cualquier desviación en los hechos. Igualmente, las condenas equivocadas son excepcionales, siendo la regla el correcto funcionamiento del Poder Judicial. Por lo que resulta iluso pensar que reconocer el derecho de los condenados a una justa reparación pudiera llegar a debilitar al Estado.

No vemos entonces cómo los requisitos para la responsabilidad por los distintos actos estatales son inaplicables a las condenas judiciales, cuando los tratados internacionales, nuestra jurisprudencia, la doctrina y el propio Código Procesal Penal mandan lo contrario. Más aun en los casos de condenas penales, teniendo en cuenta la gravedad de sus consecuencias: privación de la libertad, pérdida del trabajo, aislamiento de los seres queridos, encierro en establecimientos faltos de higiene y sobrepoblados, exposición a actos de violencia y el riesgo de ser estigmatizado socialmente, indiferentemente de si resultó absuelto o declarado inocente.

Tampoco compartimos la exclusión de la reparación del lucro cesante y el daño moral, que la LRE tan genéricamente impone sin distinguir si la actividad fue legítima o ilegítima. Como bien

explicó la CSJN, el artículo 17 de la Constitución Nacional otorga el derecho a una reparación plena. Esta postura fue reforzada en el fallo Sánchez Granel y Jacarandá. La determinación del criterio con el que deban ser calculados será una difícil tarea, debiendo atender a las características particulares de cada situación.

Adherir a estas posturas de irresponsabilidad nos sumiría en la idea de que el Estado posee facultades extraordinarias por el simple hecho de ser un ente jurídico superior, cuando en realidad las adquiere para poder trabajar al servicio de sus ciudadanos.

Como ha postulado un sector de la doctrina, “De lo que se trata es que la víctima del error judicial no deba soportar un daño irreparable proveniente del ejercicio de una de las funciones del Estado, sin obtener la indemnización correspondiente¹⁵”, a lo que debe agregarse que “es difícil comprender cómo se puede bregar por el respeto a la justicia sobre la base de postular el mantenimiento de errores con fuerza de verdad legal¹⁶”.

Por todo lo expuesto, esperamos que la ley 26.944 sea revisada en un futuro cercano, incorporando la postura moderna hacia la que tienden no sólo los expertos de nuestro país, sino también la doctrina y la legislación internacional.

I) Principios tributarios

El derecho tributario constitucional consagra una serie de prerrogativas y garantías con que cuentan los particulares conocidos como las “garantías del contribuyente”. Dichas garantías implican para el Estado una serie de limitaciones constitucionales a su poder tributario, entendiendo a tal como el imperio que este tiene para dictar normas unilateralmente para crear tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sujetas. Tal poder comprende también el de eximir su pago y el de conferir beneficios tributarios, como así también la potestad de tipificar ilícitos en dicha materia y regular las sanciones respectivas.

El derecho que entra en juego con mayor implicancia en el plexo normativo tributario es el de propiedad, consagrado en los arts. 14, 17 y 20 de nuestra Constitución Nacional. Como todo

¹⁵ Agüero, Mirta Noemí, “Responsabilidad del Estado y de los magistrados por error judicial”, Ad-Hoc, Bs. As., 1995, pág. 95.

¹⁶ Mosset Iturraspe, Jorge. “Responsabilidad por daños, Ed. Ediar, Bs. As., 1973, p.187.

derecho, no es absoluto, de modo que las constituciones pueden establecer limitaciones a su ejercicio en base a la reglamentación que de él se haga mediante leyes particulares. En el caso que aquí nos ocupa, encontramos dichas limitaciones en las contribuciones, la expropiación, y en las leyes que reglamentan su ejercicio, que serán legítimas en la medida en que no vulneren los principios constitucionales.

Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de los organismos de recaudación tributaria son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable¹⁷ por cualquier otro poder. En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que no se infrinjan preceptos constitucionales¹⁸.

Pasemos entonces a enunciar brevemente los principios que atañen al objeto de estudio del presente informe:

- Principio de legalidad:

No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. Implica la imposibilidad de que se creen impuestos y exenciones por analogía, o que se deroguen obligaciones tributarias nacidas de la ley por acuerdo entre particulares, ni entre éstos y el Estado. También abarca la prohibición de crear nuevos sujetos alcanzados por el impuesto, modificar exenciones, establecer ilícitos, sin la existencia de una ley que así lo disponga.

Respecto del derecho tributario administrativo, los organismos recaudadores no pueden actuar discrecionalmente, en tanto que el procedimiento de determinación tributaria debe ser reglado con una discrecionalidad razonable dentro de los límites legales.

El principio de legalidad está consagrado en diversas disposiciones de nuestra Constitución Nacional. El artículo 17 establece que sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º, sentando que los tributos deben ser creados por ley formal. Por otro lado, el artículo 52

¹⁷ Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98

¹⁸ Fallo: 314:1293 “HERMITAGE S.A. C/ PEN – MeyOS”, 15/06/2010.

fija que es la Cámara de Diputados la que tiene la competencia originaria para el tratamiento de las leyes referidas a contribuciones.

Este principio, también llamado “de reserva”, lo encontramos además en el artículo 19, en cuanto dispone que nadie está obligado a hacer lo que la ley no mande ni privado a hacer lo que la ley no prohíba.

Además, el art. 75 de la Constitución Nacional, al referirse respecto de las atribuciones conferidas al Congreso de la Nación, dispone que es competencia de éste establecer los derechos de importación y exportación (inc. 1º), imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias, y contribuciones directas por tiempo determinado, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan (inc. 2º).

El principio de legalidad constituye una garantía del derecho relativo de propiedad de los individuos frente a la Administración, factor esencial de la forma republicana y democrática de gobierno, en tanto sólo a través de la voluntad popular expresada por sus representantes, es decir los legisladores al sancionar una ley, se admite que el Estado detraiga una porción del patrimonio de los particulares para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Esta posición sostuvo la Corte Suprema en la causa “Video Club Dream c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/amparo”.

Ha dicho¹⁹ la Corte Suprema de Justicia de la Nación que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es una exacción o un despojo que viola el derecho de propiedad reconocido en el art. 17 de la Constitución Nacional.

Por otro lado, Villegas sostiene que la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurales del tributo, a saber: 1) configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria; 2) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable); 4) los elementos necesarios para la determinación del quantum, es decir, base imponible y alícuota; 5) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible, así como 6) la configuración de infracciones tributarias y la imposición de sanciones, y 7) el procedimiento de determinación.

¹⁹ Fallos: 180:384; 184:542

En 2009, en “Apache Energía Argentina SRL c/ Provincia de Río Negro” (Fallo: 332:640) reafirmó al principio de legalidad como una garantía sustancial en el campo del derecho tributario, “en el que sólo la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria; esfera donde la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (...)”.

Por último, la Corte en numerosos casos se ha pronunciado²⁰ destacando que el Poder Ejecutivo tampoco puede mediante la vía de reglamentación, establecer o extender los impuestos a sujetos no previstos por la ley.

- Principio de no confiscatoriedad:

No se encuentra expresamente contemplado en la Constitución Nacional pero sí en forma implícita en cuanto protege la propiedad, derecho contemplado en los artículos 14, 17, 18 y 33. La propiedad puede verse menoscabada por una fuerte presión tributaria ejercida mediante altas alícuotas relativas a ciertos tributos. En consecuencia, la garantía de la propiedad procura ser asegurada en materia tributaria mediante el principio de la no confiscatoriedad.

Un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital (doctrina de la Corte Suprema Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre otros).

La Corte Suprema ha dicho al respecto que a fin de que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado “excede la capacidad económica o financiera del contribuyente²¹”

En 1991, en el fallo “López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero²²”, declaró que “ha señalado de manera invariable que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (...), y que a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar la productividad posible del bien (...)”.

²⁰ Fallos 276:21, entre otros

²¹ 1989, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta”, Fallos: 312:2467

²² Fallos: 314:1293

- *Solve et repete* y las garantías constitucionales:

El principio de *solve et repete* significa que cualquier contribuyente, que en contienda tributaria le discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo. Dicho principio encuentra su fundamento en que la discusión de la deuda impositiva no puede privar al Fisco de la regular percepción de los recursos, y deriva de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos.

La Corte respalda este principio aceptando que la exigencia de depósitos previstos como requisito de viabilidad de los recursos de apelación no es contraria a los derechos de igualdad y de defensa en juicio²³, siempre y cuando no se demuestre que el previo pago prive al contribuyente de acceder a la justicia, por la imposibilidad económica de pagar o porque lo perjudica económicamente de manera excesiva. En esos casos, la doctrina de la Corte autoriza a atenuar el rigorismo de la regla del *solve et repete* en supuestos de excepción que involucran situaciones patrimoniales concretas de los obligados, a fin de evitar que el pago previo se traduzca en un real menoscabo de garantías que cuentan con protección constitucional por aplicación del art. 18 de nuestra carta magna y el art. 8º, inc. 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (“Microómnibus Barrancas de Belgrano”²⁴)

Entendemos que la exigencia del *solve et repete* deviene inconstitucional cuando su aplicación raya la confiscación o se restringe el efectivo acceso a la justicia, y resulta necesario además que sea analizado en cada caso en concreto.

II) El sistema de retención y su inconstitucionalidad

El Impuesto a los Ingresos Brutos es un tributo que grava las actividades, actos u operaciones comprendidas por el ejercicio habitual en el territorio o en la jurisdicción de una provincia del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice, pagándose un monto de acuerdo con las normas establecidas en el Código Fiscal correspondiente.

²³ Fallos: 155:96; 261:101; 278:188; 307:1753 entre otros

²⁴ Fallos: 312:2490

Consiste en la aplicación de un porcentaje sobre la facturación del negocio independientemente de su ganancia. De la definición se desprende que este impuesto debe pagarse aun cuando el negocio no resulte rentable. El período fiscal utilizado es anual con adelantos mensuales o bimestrales, y puede generar retenciones a cuenta por parte de clientes.

El problema surge en el sistema implementado por la administración para asegurarse el cobro del impuesto. Mediante diferentes normas locales las jurisdicciones nombran a bancos y determinadas empresas como “agentes de recaudación”, lo cual los obliga a actuar como agentes de retención y/o percepción de dicho tributo.

En el caso de los bancos, cada vez que un usuario recibe un ingreso de dinero en su cuenta, el organismo fiscal local dispone que se le retenga automáticamente un porcentaje variable (hasta un 5%) de dicho monto. Este mecanismo no sería un inconveniente si esa alícuota retenida se liquidase automáticamente para el pago del impuesto a los Ingresos Brutos actual o adeudado.

Desafortunadamente, funciona a la inversa. Las retenciones no sólo no se liquidan, sino que se acumulan *ad infinitum*, dando lugar a crecientes intereses y multas. A su vez, debido a que no existe un criterio de proporcionalidad entre la retención y el impuesto, a la larga se termina generando un saldo a favor del contribuyente que en la mayoría de los casos nunca será alcanzado por la deuda. Nos encontramos de esta manera con una privación a la propiedad que es inimputable a cualquier obligación y, por lo tanto, injustificada y abusiva.

La generación de permanentes saldos a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos que exceden la obligación tributaria que se debe ingresar en forma mensual es un problema que se les ocasiona a muchos contribuyentes. Ello tiene lugar por la proliferación de regímenes (sobre acreditaciones bancarias, aduana, generales, etc), y por la existencia de mecanismos no automáticos o con muchos requisitos para poder atenuar las alícuotas o ser excluidos del régimen. Incluso en muchos casos las retenciones, especialmente las bancarias, tienen lugar sobre conceptos que no son ingresos gravables a los efectos del impuesto.

Además, si bien es cierto que los organismos de recaudación ofrecen métodos para recuperar el saldo, o por lo menos evitar que éste siga creciendo, aquellos se presentan como excesivamente burocráticos, fijando requisitos aleatorios y de difícil comprensión. No se puede dejar de tener en consideración que los impuestos afectan a un universo amplísimo de

contribuyentes, de los cuales la enorme mayoría no conoce su funcionamiento. Por lo que se ven en la necesidad de contratar los servicios de un profesional, usualmente un contador, para que les resuelva sus problemas tributarios, so pena de seguir generando intereses y tornar su situación más onerosa con cada día que pasa.

Resulta entonces irresponsable por parte de la administración trasladar a los ciudadanos la carga del trámite administrativo, cuando esto les implica una innecesaria onerosidad y, principalmente, un agravio a sus garantías constitucionales.

Por ello, aunque el deber de pago de los impuestos es legítimo y exigible, siempre que se ajuste a los principios tributarios constitucionales, el sistema de retenciones que por ejemplo ARBA, SIFERE y otros organismos fiscales provinciales utilizan, violan las garantías constitucionales.

A fin de sostener nuestros dichos, citaremos la siguiente jurisprudencia. Comencemos con la causa “Minera IRL Patagonia S.A. c/ GCBA s/ amparo”, en la que el Superior Tribunal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires falló a favor de la actora, ordenándole a la AGIP que dispusiera los medios para que no se le efectuaran más retenciones en sus acreditaciones bancarias hasta tanto haya aplicado, repetido o agotado en el modo a que hubiera lugar, la totalidad del saldo a favor que tenía a la fecha en el ISIB; pero sin excluirlo del régimen retentivo.

La actora había iniciado una acción de amparo con la finalidad de conseguir la inmediata exclusión de todos los regímenes de retención y percepción instituidos por la CABA y que le generaban saldos a favor recurrentes que no podía absorber en el futuro, y en particular por las retenciones sufridas sobre las acreditaciones bancarias.

En primera instancia se hizo lugar al amparo y se ordenó que no se efectuaran retenciones bancarias, destacándose dentro de los fundamentos que los importes correspondían a aportes de capital -concepto que no forma parte del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos-. Esa decisión fue íntegramente confirmada por la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario.

La causa llegó al Superior Tribunal de la CABA a raíz de un recurso de inconstitucionalidad presentado por el GCBA. En el primer voto el Dr. José Osvaldo Casás destacó que encontrándose fuera de discusión que había depósitos en cuentas bancarias que no responden a rubros alcanzados

por el impuesto (aporte de capital), que generaban un permanente saldo a favor del contribuyente que no logra ser absorbido en futuros anticipos, “... se evidencia un avance injustificado del GCBA sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria, consagrado en el artículo 51 de la Constitución de la Ciudad —en sintonía con lo dispuesto por la Constitución Nacional en sus artículos 4º, 17, 19, 52, 75 incs. 1º, 2º y 3º, 76, 99 inc. 3º” y que “... la aplicación en la especie del régimen de retención cuestionado se traduce en el ingreso de recursos al erario público con sustento único en la pretendida verificación de un hecho diferente del previsto por el legislador como hecho imponible del gravamen, el que genera el pago a cuenta, sin razonable vinculación con el presupuesto de hecho que pretende ser captado en la propia fuente”.

Asimismo, modificó la sentencia disponiendo que la abstención de efectuar retenciones en cuentas abiertas en entidades financieras debe subsistir sólo hasta que se compensen los saldos acreedores retenidos hasta la fecha con el impuesto que se genere.

Otros de los argumentos vertidos por el Doctor José O. Casas son que “la distorsión de las bases éticas del derecho a recaudar según la Corte Suprema de Justicia se produce si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero (...) sobre deudas inexistentes²⁵.”

A mayor abundamiento, el magistrado agregó que la pretensión deliberada del fisco de generar pagos a cuenta por hechos imposables que están lejos de consumarse, con cabal conciencia de ello por parte de los funcionarios, podría encuadrar en el delito de exacciones ilegales, tipificado por el artículo 266 del Código Penal, en cuanto prescribe que “*Será reprimido con prisión de uno a cuatro años e inhabilitación especial de uno a cinco años, el funcionario público que, abusando de su cargo, solicitare, exigiere o hiciere pagar o entregar indebidamente, por sí o por interpuesta persona, una contribución, un derecho o una dádiva o cobrase mayores derechos que los que corresponden.*”

²⁵ Fallos 310:714

Concluye que no puede pasar desapercibido que las retenciones como pagos a cuenta no pueden estar llamadas a generar un abultado y permanente saldo a favor del contribuyente, con apropiación ilegal por parte del fisco del capital de trabajo de los sujetos pasivos²⁶.

En cuanto a los agentes de retención y percepción, se señala que su designación debe realizarse por una ley formal, que al menos describa con enunciados definidos qué sujetos y en qué situaciones pueden actuar como tales. Todo ello atendiendo a: 1) la responsabilidad solidaria sin beneficio de excusión, que puede pesar sobre dichos sujetos; 2) la presencia de un gravoso cúmulo de deberes formales, incluso, a menudo, el de interpretar la ley y de determinar el gravamen; 3) que en caso de error sobre la procedencia de la retención o percepción, o de su cuantía, se genera un menoscabo económico para el agente frente a un eventual reclamo del fisco; y 4) ante el riesgo que supone tal actuación, de enfrentar severas sanciones.

En tal sentido, la doctrina más destacada se ha expresado por la imposibilidad de instituir agentes de retención y percepción sin ley formal que lo establezca en cada caso²⁷, mientras que también ha sido definido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que no es válida la delegación en relación con los elementos estructurales de la obligación tributaria, como son los sujetos que se ubican en la esfera de sujeción pasiva²⁸.

En otro orden de ideas, también se resalta que a la generación de constantes saldos a favor por las retenciones se agregan las dificultades -o imposibilidad- de solicitar la exclusión del régimen, que obliga al contribuyente a iniciar reclamos de repetición. Y en el marco de tales reclamos la situación del contribuyente se agrava debido a la exigüidad de la tasa de interés en favor del contribuyente, lo cual lesiona el principio de igualdad de las partes en la relación jurídico-tributaria.

²⁶ En igual sentido TSJ in re Asociación Argentina de Compañías de Seguros (AACS) c/GCBA s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad sentencia del 27 de agosto de 2014, voto del Dr. Casas.

²⁷ Giuliani Fonrouge. Carlos María Derecho financiero, 2ª Edición Ampliada y Actualizada, ps. 429 y ss., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1970; Jarach Dino, Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires sancionado por la Ley N° 5.246 del año 1948, y prólogo a la obra Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario, de Héctor B. Villegas, ps. VII y ss., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1976; Villegas, Héctor B. Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1976, según cita en el voto comentado.

²⁸ CSJN causa: Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo, Registro del Alto Tribunal: Letra C, N° 486, Libro XLIII, sentencia del 15 de abril de 2014.

En efecto, la tasa de interés que se fija en favor del contribuyente (6% anual) resulta totalmente asimétrica respecto de la tasa de interés que se fija en favor de fisco (intereses resarcitorios, 36% anual, y punitivos, 48% anual).

También se señala que al demérito económico que se produce para el contribuyente como consecuencia de transitar el largo camino del reclamo de repetición y de la ulterior demanda judicial con el mismo objeto, si tal recorrido requiere de varios años se agrava por la pérdida de poder adquisitivo de la moneda como consecuencia de la inflación.

Por ello, se entiende que mediante las disposiciones de las agencias de recaudación locales que regulan retenciones o percepciones que excedan lo legalmente exigible a los contribuyentes, más el retardo en su restitución, se termina instaurando una suerte de empréstito forzoso que solo debería poder ser sancionado por ley formal del órgano habilitado por la Constitución para el ejercicio de tal competencia. Tal idea ha sido receptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Pablo Horvath c/ Nación Argentina (Dirección General Impositiva), Fallos: 318:276, sentencia del 4 de mayo de 1995 (v. en particular considerandos 7º, 8º, 9º y 10º).

Como otro ejemplo podemos mencionar el caso de “Administración Federal de Ingresos Públicos c/ Intercorp S.R.L. s/ ejecución fiscal”, en el que declaró la inconstitucionalidad del inciso 5º del artículo 18 de la ley 25.239, que facultaba a la AFIP a disponer embargos sobre deudores del fisco con el sólo recaudo de informar al juez asignado a la causa.

El voto mayoritario, suscripto por los ministros Ricardo Lorenzetti, Carlos Fayt, Juan Carlos Maqueda y Raúl Zaffaroni, dispone que “No resulta admisible que a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional”.

La Corte consideró en el caso que “no cabe sino concluir en que, en su actual redacción, el art. 92 de la ley 11.683 contiene una inadmisibles delegación, en cabeza del fisco nacional, de atribuciones que hacen a la esencia de la función judicial”; y agrega que “el esquema diseñado en el precepto, al permitir que el agente fiscal pueda, por sí y sin necesidad de esperar siquiera la conformidad del juez, disponer embargos, inhibiciones o cualquier otra medida sobre bienes y cuentas del deudor, ha introducido una sustancial modificación del rol del magistrado en el proceso,

quien pasa a ser un mero espectador que simplemente es informado de las medidas que una de las partes adopta sobre el patrimonio de su contraria”.

El Tribunal sostiene que el mencionado artículo “no sólo violenta el principio constitucional de división de poderes, sino que además desconoce los más elementales fundamentos del principio de tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio, consagrados tanto en el art. 18 del Constitución Nacional como en los Pactos Internacionales incorporados con tal jerarquía en el inc. 22 de su artículo 75”.

Apunta además que “las disposiciones del art. 92 tampoco superan el test de constitucionalidad en su confrontación con el art. 17 de la Norma Suprema, en cuanto en él se establece que la propiedad es inviolable y ningún habitante puede ser privado de ella sino en virtud de una sentencia fundada en ley”.

Al revocar el referido fallo, el Tribunal subrayó que para evitar cualquier interpretación que “lleve a obstruir o paralizar la adecuada y expedita percepción de la renta pública”, resulta necesario “admitir la validez de las medidas cautelares” que “los funcionarios del fisco nacional hayan dispuesto y trabado hasta el presente, sin perjuicio de que los jueces de la causa revisen en cada caso su regularidad y procedencia en orden a los demás recaudos exigibles”.

Volviendo al tema de las soluciones que los organismos fiscales ofrecen para salir del sistema de retención y compensar los saldos, es menester citar el fallo “Iogha, José Héctor e Iogha, Omar Alberto c/ARBA s/preensión declarativa de certeza” de la Cámara Contencioso Administrativa de Mar del Plata, de fecha 25/6/2013.

Según surge del relato de los hechos de la causa, se trata de un contribuyente que habiendo acumulado saldos a favor en el impuesto sobre los ingresos brutos, producto de los distintos regímenes de recaudación de ARBA, no cumplía con la relación matemática que exige la resolución normativa 64/2010 y, por lo tanto, no calificaba para poder solicitar la exclusión total de los referidos regímenes de recaudación.

La resolución normativa (ARBA) 64/2010 en sus artículos 1 y 2 establece:

Artículo 1 - *“Los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos que acrediten la generación de saldos a su favor, podrán requerir ante esta Agencia de Recaudación la evaluación*

de las alícuotas aplicables en el marco de los regímenes de recaudación que los alcancen, a fines de asegurar la futura morigeración de los mismos, bajo las siguientes formas y condiciones:

“a) Reducción total o parcial de las alícuotas de percepción y/o retención de cualquiera de los regímenes generales o especiales de recaudación, aun los de retención sobre acreditaciones bancarias, cuando la sumatoria de la diferencia entre los importes retenidos y/o percibidos y el impuesto declarado por el contribuyente, en los tres meses vencidos al mes anterior de la solicitud, supere en dos veces al promedio mensual del impuesto declarado en dicho período.

“b) Atenuación de las alícuotas dispuestas para los regímenes generales de percepción o retención, cuando se generen saldos a favor, pero la sumatoria prevista en el párrafo anterior no supere en dos veces al promedio mensual del impuesto declarado y exista preeminencia de deducciones generadas por los citados regímenes generales.

“Por su parte, aun sin la existencia de dichos saldos, los contribuyentes sujetos a los regímenes generales de retención y/o percepción, podrán manifestar disconformidad con las alícuotas de recaudación y/o con la categoría de riesgo que les hubiere sido asignada por la Autoridad de Aplicación, conforme se establece en el Capítulo IV de la presente”.

Artículo 2 - *“Los sujetos interesados en acceder a la reducción o atenuación de alícuotas de recaudación, deberán reunir los requisitos que seguidamente se detallan:*

“1) Encontrarse inscriptos en el impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Buenos Aires.

“2) Haber cumplido con la presentación de las declaraciones juradas del impuesto, correspondientes a los doce (12) meses anteriores a la fecha en la que se presente la solicitud, o bien de las que haya correspondido presentar en el supuesto que el contribuyente inicie posteriormente la actividad o sea excluido del régimen de liquidación de anticipos por la Autoridad de Aplicación, previsto en la resolución normativa 111/2008 y modificatorias.

“3) Que del análisis conjunto de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente y las retenciones y/o percepciones informadas por los agentes de recaudación, en el período comprendido por los tres meses vencidos al mes anterior de la solicitud, surja como resultado saldo generado a su favor”.

La sentencia declara como inconstitucional el “sistema de exclusión” que propone ARBA en la resolución normativa 64/2010. Denota un esquema intencionalmente complejo creado con la debida animosidad de no perder la financiación ilegal lograda por la Provincia en pos de sus administrados.

Así, su artículo 7° establece que “De corresponder, conforme los datos auditados al momento de resolver la solicitud, reducirá las alícuotas de recaudación de manera tal que el monto de retenciones y/o percepciones no exceda el promedio mensual del impuesto declarado por el contribuyente en el período evaluado. En los supuestos en los que la reducción de alícuotas que se solicite involucre a regímenes especiales de retención o de percepción, la Agencia de Recaudación podrá optar por reducir de manera total la alícuota aplicable al cero por ciento (0%).”

Podemos colegir entonces que el beneficio tiene un límite que impide absorber los saldos a favor acumulados; y que el beneficio “supremo” sólo alcanza cuando el contribuyente soporte regímenes especiales de recaudación.

El juzgado comprendió que negar al contribuyente el acceso al sistema de exclusión a pesar de tener saldos a favor constantes y permanentes importa una flagrante alteración a las reglas de razonabilidad, constituyéndose en un mecanismo arbitrario, y exige que se excluya al responsable de todos los regímenes de recaudación hasta tanto agote el saldo a favor.

Deviene oportuno recordar literalmente algunos de los párrafos de la sentencia: “*Bien puede definirse a la razonabilidad como aquel principio general del derecho que, encontrando su fundamento en los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional, constituye un límite al ejercicio del poder reglamentario de los derechos individuales que la Carta Magna confiere a las autoridades por ella instituidas (argto., causa I. 2110 ‘Iriarte Madoz’ - SCBA - 6/10/2004). Y, tal como lo ha señalado el Cíbero Tribunal provincial, su control implica verificar -además de los requisitos ineludibles de fin público, medio adecuado y ausencia de iniquidad manifiesta- la existencia de ‘circunstancias justificantes’, es decir, que la restricción impuesta a los derechos ha de hallarse fundada en los hechos que le dan origen, procurando que las normas aplicables mantengan coherencia con las reglas constitucionales, de suerte que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido por la ley fundamental (doct. causa B. 52.762 ‘Hernández’ - SCBA - 31/3/2004).*”

“En similar sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que cabe calificar a una norma como irrazonable cuando los medios que arbitra no se adecuen a los fines cuya realización procura, o cuando consagre una manifiesta iniquidad (argto. doct. Fallos 310:2845; 311:394; 319:2151; 327:4495, entre otros).

“A la luz de dichos lineamientos, juzgo desde ahora irrazonable lo dispuesto por la resolución normativa 64/2010 en cuanto condiciona la única posibilidad de que los contribuyentes que han acumulado saldo a favor por impuesto sobre los ingresos brutos obtengan la exclusión de los regímenes de retención y percepción de dicha gabela, a la verificación de los referidos recaudos sobre la composición y cuantía de dicho saldo.

“Y ello es así en la medida en que, frente a la concreta situación de la firma contribuyente, signada por la existencia -al tiempo de instar la presente acción (10/10/2010)- de un saldo a su favor de \$... acumulado como consecuencia de haber soportado durante sucesivos períodos retenciones y percepciones por sumas que excedían el tributo declarado -conforme surgiría de los registros de la propia ARBA (v. informe de fs. 91/92)-, obligar a aquella a mantenerse sujeta a dichos regímenes recaudatorios hasta tanto pudiera verificarse a su respecto la situación contemplada por el artículo 1 inciso a) de la citada resolución 64/2010, patentizaría un proceder que en manera alguna podría juzgarse proporcional a la finalidad perseguida por los referidos sistemas de percepción anticipada del impuesto sobre los ingresos brutos.

“No debe perderse de vista que, tal como surge de lo normado por el artículo 221 del Código Fiscal (t.o. 2011), las sumas ingresadas a través de los sistemas de retención y percepción no lo son sino a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos devengado al cierre de cada uno de los períodos mensuales en los cuales la contribuyente debe liquidar -mediante declaración jurada- y abonar los anticipos mensuales de dicha gabela a los que refiere el artículo 209 del referido cuerpo normativo, quedando claro entonces que el sometimiento de ciertas categorías de contribuyentes a aquellos regímenes de ingreso anticipado no es más que una herramienta de la que el legislador ha dotado al Fisco a fin de asegurarle la efectiva recaudación del impuesto.

“Y es en ese orden que, en virtud del principio de legalidad tributaria, le estaría vedado al Ente Recaudador provincial apropiarse definitiva o temporalmente de sumas que, captadas a través de dichos medios, excedieran el impuesto sobre los ingresos brutos que efectivamente se

hubiera devengado en el período pertinente como consecuencia de la realización del hecho imponible y a partir de las pautas de cuantificación delineadas por el legislador al instituir aquel tributo (argto. arts. 17, CN y 11, Const. Provincial; argto. doct., causas B. 62.587 'Martindale Sur Country Club SA' - SCBA - 10/11/2010; I. 2.321 'Itoiz' - 29/2/2012; v. Villegas, Héctor: 'Curso de finanzas, derecho financiero y tributario' - Ed. Depalma - Bs. As. - 1992 - págs. 192/193)

“...No dejo de advertir que, en todo caso, el saldo generado a favor de la contribuyente no representaría más que el resultado de la exacción por parte del Fisco provincial de sumas dinerarias en una medida superior a la de aquellas que legalmente se encontraría habilitado a detraerle.

“No obstante ello, conforme la mecánica descrita en el punto precedente, mal podría juzgarse irrazonable el hecho de que en un período mensual se practiquen retenciones y percepciones impositivas por un importe que, a la postre, resulte superior al del impuesto liquidado por ese lapso: tal situación no patentizaría más que una consecuencia de la aplicación del referido sistema, el cual apunta justamente a la recaudación anticipada de sumas de dinero que, en fin, se imputarán a la cancelación de un débito cuyo quantum no se determinará sino a través de la liquidación practicada al cierre del período.

“Ahora bien, por el contrario, sí estimo arbitraria e irrazonable la conducta de la Administración en cuanto, una vez constatada la existencia de aquel saldo tributario a favor de la contribuyente -derivado de la aplicación de retenciones y percepciones en exceso- continúa sometiendo a esta a los mentados regímenes recaudatorios. Es que, a través de tal proceder, ARBA obligaría a la firma actora a ingresar nuevas sumas a cuenta de futuros anticipos, vedándole con ello, en fin, la posibilidad de compensar estos últimos en la mayor medida posible con aquel cuantioso saldo acumulado a su favor -el cual, consecuentemente, persistirá en poder de la Administración durante un mayor tiempo-.”

De lo resuelto por la Cámara deviene oportuno destacar los siguientes principios, que han sido desconocidos por la autoridad de aplicación a la hora de dictar la resolución normativa 64/2010:

a) Teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional, la resolución normativa 64/2010 carece de razonabilidad, ya que esta no cumple con el cometido para

el cual fue creada, que no es otra cosa que evitar la acumulación de saldos a favor de los contribuyentes. Por el contrario, los medios que arbitra la norma (en relación con la composición y cuantía del saldo a favor) generan justamente lo contrario, que los responsables acumulen permanentes saldos a favor, consagrando una manifiesta iniquidad.

b) La resolución normativa 64/2010 violenta el sacro principio de legalidad en materia tributaria, ya que le está expresamente vedado al Organismo Fiscal anticipar (en forma temporaria o permanente) montos de impuesto que superen la obligación tributaria devengada en el período fiscal.

c) Toda norma que genere anticipos tributarios en exceso respecto de la obligación fiscal del período es arbitraria e irrazonable.

d) La resolución normativa 64/2010 es inconstitucional, entra en clara colisión con el derecho de propiedad.

e) La mera existencia de saldos a favor del contribuyente debe habilitar el trámite de exclusión de retenciones y percepciones, y ello debe ser así hasta agotar el saldo a favor.

Finalmente, podemos comentar el fallo "Bilick & Gertel S.A.C. y A. C/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/medida cautelar autónoma o anticipada".- expediente N° 4.586.-, en el que Jorge Alberto Bilick, en carácter de presidente de la parte actora, solicitó medida cautelar autónoma a fin de lograr la exclusión del régimen de retención y percepción sobre el impuesto a los ingresos brutos.

La firma Bilick & Gertel S.A.C. y A había sido incluida como sujeto pasivo de retención y percepción, distorsionando el tributo e implicando un excesivo saldo a su favor irrecuperable.

El Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N°1 de Trenque Lauquen consideró que estos pagos se encontraban vinculados con la obligación principal (obligación fiscal propiamente dicha) que, en definitiva, son solo obligación que adelantan el pago de la determinación del impuesto fijado en la ley, conforme los parámetros establecidos en ella.

No obstante, so pretexto de este adelantamiento, no pueden exigirse importes que no guarden la debida relación y proporción con la obligación fiscal prevista en la ley y sus parámetros

de liquidación²⁹. Obrar de otra forma permitiría, mediante una delegación legislativa, el cobro de un impuesto por fuera del estricto cumplimiento del principio de legalidad que rige en la materia (cfme., 4, 17, 52, 75, inc. 2, 76, 99 inc. 3, CN; 45 CP cfme., CSJN 155:290; 155:293, 182:412, 198:258, 211:930, 218:231; 184:542; 185:36; 186:521; 206:21; 214:269; 251:7).

Es que "...el principio de reserva de la ley tributaria, de rango constitucional y propio del Estado de derecho, sólo admite que una ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria..." (CSJN, Fallos 294:152).

Los pagos a cuenta de un impuesto se encuentran sometidos a las mismas limitaciones que el derecho prevé para las obligaciones principales, e.g., principio de legalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, debida fundamentación y motivación del acto administrativo en caso de su determinación de oficio, notificación al contribuyente, etc.

Poco más puede agregarse al enjundioso voto del Dr. Casas, in re, "SA Importadora y Exportadora de la Patagonia c/ GCBA s/ amparo", TSJBA, sent. del 12.11.08, (puntos 4, 5, 6, 7 y 8), a cuyo texto se remite por compartir íntegramente su postura, en donde al analizar un tema similar al presente con claridad meridiana se sostiene:

"El establecimiento de cualquier "ante pago" desproporcionado y abusivo importaría la creación ex novo, en la excedencia de una prestación pública coactiva distinta del impuesto mismo, regularmente instituido, con afectación al principio multiseccular de reserva de ley tributaria, desatendiendo el imperativo de que sólo cabe aprehender la capacidad contributiva ponderada en el presupuesto de hecho definido por el legislador al caracterizar la hipótesis de incidencia tributaria (en términos de tipicidad y taxatividad) y fijar la cuantía de la obligación resultante en este caso de la aplicación de la tarifa a la base imponible, elementos todos que actúan en el campo del derecho tributario sustantivo donde queda excluido todo margen de discrecionalidad de parte del Organismo Recaudador.

Toda prestación pública que se exija sistemáticamente por la Administración Fiscal, por encima del monto del tributo definido por el legislador que, en definitiva, se adeude, perdiendo su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero a partir de deudas inexistentes, importa alterar las bases éticas y jurídicas del derecho de recaudar,

²⁹ Giuliani Fonrouge, Navarrine, Procedimiento Tributario, 1995, pág. 188; CSJN Fallos 324:4226

transfigurando, por medio de artilugios técnicos propios de alquimistas, la contribución común exigida por la ley a todos los ciudadanos para el levantamiento de las cargas públicas, en un verdadero despojo (v. en lo pertinente doctrina desarrollada in re: “La Biznaga S.A.A.C.I.F. y M. v. Dirección General Impositiva” —Fallos: 310:714—, sentencia del 31 de marzo de 1987).

Es que, las retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto la obligación fiscal que, en definitiva, deba afrontar el contribuyente y, menos aún, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario. Así lo conceptualizo por cuanto la ley sólo autoriza a la Administración Tributaria a instituir ingresos a cuenta que, por un lado, aseguran una equitativa, regular y progresiva percepción de la renta pública en paralelo con su devengamiento y, por el otro, producen un efecto analgésico en el contribuyente, derivado del fraccionamiento de las obligaciones, o de que los ingresos, en el particular caso de las retenciones, se ven acompañados por la percepción por el obligado legal tributario de créditos propios de su giro, facilitando actitudes de mayor disposición y acatamiento de los sujetos pasivos frente al deber de contribuir...” (punto 4 del voto).

Por todo lo expuesto, se consideró que el sistema de retenciones y percepciones impuesto por ARBA obliga al actor a exceder con creces su obligación tributaria, aumentando mes a mes su saldo a favor por la realización de pagos anticipados (retenciones y percepciones) indebidos afectando injustificadamente su derecho de propiedad. Ello así, las normas invocadas por el fisco (art. 1 RN 119/08 y/o cualquier otras norma de carácter reglamentario), resultarían prima facie ilegítimas para denegar la exclusión a los regímenes de retenciones y percepción.

Finalmente, ordenó a ARBA que excluyera en forma inmediata a la actora de todos los regímenes de retenciones y percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos, hasta tanto quede firme en instancia administrativa o judicial el acto administrativo que se dicte en razón del pedido de exclusión de tales regímenes, o hasta que se consuma el actual saldo a favor que manifieste el contribuyente en su última declaración jurada anterior a la presente sentencia, lo que aconteciere antes.

III) Conclusión

Luego de analizar la diversa jurisprudencia existente podemos concluir que el sistema de retención que utiliza el Fisco para recaudar el cobro del Impuesto a los Ingresos Brutos resulta violatorio del derecho de propiedad y de los principios de legalidad, no confiscatoriedad, igualdad y razonabilidad de los tributos, siempre que termine generando un saldo a favor (caso que ocurre con enorme frecuencia).

Por ello, deben existir mecanismos de exclusión rápida del régimen de retención, y en su caso, de devolución de los fondos con sus intereses equitativos. Incluso, creemos necesario el establecimiento de mecanismos rápidos que permitan no acumular saldos a favor con los perjuicios que le pueden acarrear esos importes para el capital de trabajo de los contribuyentes y con el dispendio de tiempo y energía que exige la presentación de acciones de repetición, con una tasa de interés de devolución que es muy baja y que no ha sido actualizada a lo largo del tiempo.

FUNDACION NUEVAS GENERACIONES

Beruti 2480 (C1117AAD)
Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Argentina)
Tel: (54) (11) 4822-7721
contacto@nuevasgeneraciones.com.ar
www.nuevasgeneraciones.com.ar

FUNDACION HANNS SEIDEL

Montevideo 1669 piso 4º depto “C” (C1021AAA)
Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Argentina)
Tel: (54) (11) 4813-8383
argentina@hss.de
www.hss.de/americalatina