

# **La repetición de los Impuestos directos e indirectos.**

Acerca de la “teoría del empobrecimiento”

Por

**Julio Rougés**

**Abogado.**

**Miembro del Consejo Consultivo  
de la Fundación Federalismo y Libertad**

En los últimos años, la “doctrina del empobrecimiento”<sup>1</sup> ha pasado a constituirse en la ortodoxia hermenéutica y aún legal, en materia de repetición de tributos. Su postura puede sintetizarse en la inadmisibilidad de la repetición de impuestos –indirectos o aún directos<sup>2</sup>- en los casos de “traslación” de la carga impositiva al precio.

La reforma de la ley 11.683, por ley 25.795, incorporó en el apartado XXIII de su artículo 1º, como último párrafo del art. 81 de dicho digesto de procedimiento tributario, el siguiente párrafo:

*"Los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos **acreditaren que no han trasladado tal impuesto al precio**, o bien cuando habiéndolo trasladado acreditaren su devolución en la forma y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos."*

Parece razonable a primera vista, pero también a primera

---

<sup>1</sup> El Doctor Arístides Horacio Corti, destacado tributarista, es un fervoroso partidario y difusor de esa doctrina (La Ley, 18 de Noviembre de 2003, págs 1-3 y Periódico Económico Tributario, 28 de Noviembre de 2003, págs. 1-3; La Ley 2005-A, pág. 1169, *"Repensando el instituto de la repetición de impuestos"*).

<sup>2</sup> Respecto de los impuestos directos, expresa Corti (La Ley 2005-A, pág. 1169), citando a Raimondi, (Derecho Fiscal, XX-1206): *"...el impuesto se transforma en un factor más de costo en el proceso económico, trasladable a los precios, y como tal interviene en el mercado influyendo sobre las relaciones de oferta y demanda. Parece ser corriente la creencia de que los gravámenes que recaen sobre la obtención de la renta, o sobre el capital, participan menos del proceso de traslación, y recaen realmente sobre la propia renta del sujeto jurídico del gravamen. Tal creencia es fundamentalmente errónea. Los impuestos a las ganancias y al capital, siendo conocidos de antemano, son susceptibles de presupuestación como cualquier otro factor de costo y tienden a trasladarse al precio, o sea a ser recuperados mediante la renta obtenida"*.

Yendo más lejos aún, continúa: “El mismo autor en otro trabajo (Derecho Fiscal, XV-154, año 1965) no pudo menos que reconocer que "Desde Seligman hace casi medio siglo (hoy casi uno) no hay estudioso alguno que haya podido negar que el impuesto a los réditos es decididamente trasladable". Eso es mucho decir.

vista la tierra es plana y los objetos más pesados caen más rápidamente porque son más pesados. Un segundo análisis nos conduce a sostener que es contraria a nuestro sistema constitucional, al derecho de propiedad, y a las reglas de la microeconomía.

Sostengo, por mi parte, que:

- \* la reforma de la ley 11.683 constituye un grave retroceso de la seguridad jurídica;

- \* resulta contraria al espíritu de nuestra carta constitucional;

- \* se funda en un error acerca del funcionamiento de la microeconomía y en un non sequitur lógico;

- \* la doctrina y jurisprudencia que pretende extender el concepto a los impuestos directos, más grave aún, carece de sustento en el análisis económico.

Dividiré el análisis en sus aspectos jurídico y económico; distinguiendo a la vez entre los impuestos directos y los indirectos.

### **I. La subordinación del derecho a –erradas- consideraciones económicas**

Nos situemos en la hipótesis de un impuesto inconstitucional (verbi gratia, establecido mediante un decreto de necesidad y urgencia, en violación de los arts. 4, 17, 52, 75, inciso 1º, 99, inciso 3º y concordantes de la Ley Fundamental). Conforme a la doctrina del empobrecimiento, si el contribuyente de iure trasladó el impuesto a los precios, no puede demandar la repetición.

Más adelante demostraré que la capacidad de traslación a los precios no es ilimitada, pues la demanda nunca es absolutamente inelástica; y que aunque así fuera, trasladar a los precios no significa mantener incólumes las ganancias. Pero provisoriamente, me situaré, al abordar este capítulo, en la hipótesis de que fuera factible la traslación absoluta, sin costos y sin perjuicios, del nuevo tributo o de su alícuota a los precios. En este primer párrafo, mi análisis se concentrará exclusi-

vamente en la cuestión constitucional.

¿Significa ello que el Poder Ejecutivo –e incluso sus reparticiones inferiores- puede crear sin cortapisas impuestos indirectos<sup>3</sup> o tasas, por el hecho de que por hipótesis sean trasladables? Si es así, extendamos anticipadamente un certificado de defunción al control de constitucionalidad y al principio de legalidad en materia tributaria: lo importante no será la validez constitucional de la gabela, sino que pueda ser trasladada. Es más: mientras más trasladable fuera –por hipótesis, si se generalizara la traslación que el autor da como cierta- más impune quedaría la violación de la Ley Fundamental, pues menos contribuyentes de iure estarían interesados en reclamar la repetición de tributos inconstitucionales, ya que hipotéticamente tendrían garantizado el recupero de la mayor carga tributaria, vía su traslación.

¿Un acto inconstitucional deja de serlo, por el hecho de que pueda la víctima trasladar sus efectos, total o parcialmente, a terceros? ¿Podemos los hombres de derecho subordinar de tal forma el imperio de la Constitución, a consideraciones –que como se verá infra, son erradas- de índole extrajurídica?

Dado que se ha afirmado que esa doctrina es aplicable aún a los impuestos directos, la llevemos hasta sus últimas consecuencias. Un impuesto directo, cuando no tiene causa constitucional válida, constituye una exacción ilegítima.

Supongamos un monopolístico empresario unipersonal, o una sociedad en la que éste posee el 99,9 % del capital. Su titular es secuestrado, en el trayecto a su oficina, por una banda de asaltantes, y después del pago de un considerable rescate, recobrada su libertad, decide “trasladar” a los precios ese mayor “costo” de su actividad empresarial. Al efecto de este análisis, es poco relevante que haya sido considerada una

---

<sup>3</sup> Según la opinión de Arístides Corti, también impuestos directos.

salida no documentada (art. 37 de la ley 20.628).

Provisoriamente, no analizaré si es económicamente posible la traslación. Supondré –como es dada la doctrina del “empobrecimiento” a afirmarlo como verdad indiscutible- que puede hacerlo. Después de todo, ¿qué relevancia tiene, desde el punto de vista económico, la causa fuente de la mayor erogación? Sea un impuesto legítimo o ilegítimo, o una exacción privada, es un egreso de fondos que se detrae de sus ganancias, y nuestro hipotético y ávido empresario tiene la mala costumbre de no querer perder.

Una vez trasladado el importe del secuestro a los precios, y capturados los raptos, el rapaz empresario pretende que además, se le restituya el rescate pagado. A tal efecto, en sede penal inicia una acción civil (arts. 29 y 30 del Código Penal), y el abogado del secuestrador le responde:

“La repetición de lo pagado sin causa no es sino un aspecto de un instituto más amplio, que es el principio del enriquecimiento sin causa. Quienes en realidad se empobrecieron son los consumidores, o los contribuyentes de hecho. En consecuencia, quienes podrían tener legitimación son éstos, y no el accionante, quien debe demostrar que no trasladó a los precios el importe de la recompensa pagada por su vida, pues de lo contrario se enriquecería sin causa....”.

Nos parece un ejercicio de derecho-ficción, pero no difiere sustancialmente de la doctrina que critico. La víctima de un hecho ilícito, o las empresas que han debido abonar un impuesto constitucionalmente inválido– y por ello, también ilícito en un sentido lato- tienen la deplorable y antisocial actitud de no querer afrontar pérdidas. Como empresa o empresario, quieren maximizar las ganancias o minimizar las pérdidas, y si la inelasticidad de la demanda les permite hacerlo, lo harán. Pero las cuestiones son otras:

\* Si la posibilidad de traslación borra la inconstitucionalidad.

\* Si la eventual traslación los priva de legitimación para cuestionar la validez constitucional del tributo por vía de la acción de repetición.

\* Si esa legitimación impugnatoria estaría transferida a los contribuyentes de hecho.

\* Admitiendo la legitimación de los contribuyentes de hecho, si es una solución viable, y si es compatible con la legitimación de los contribuyentes de iure. Las respuestas a estos interrogantes son:

1) Una gabela no dejar de ser inconstitucional, por las posibilidades fácticas que tenga el contribuyente de trasladar su costo a los precios.

2) Conforme a los principios clásicos, el único contribuyente que tiene legitimación para repetir lo pagado es el contribuyente de iure, es decir el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Si cualquier otro lo hiciera, se le podría oponer la excepción de falta de acción (falta manifiesta de legitimación activa), pues el fisco podría alegar:

\* Que sólo puede demandar la restitución quien con anterioridad mantuvo una relación jurídica tributaria con el Estado, pues el contribuyente de facto no pagó el impuesto, sino solamente soportó su carga económica, y para que quepa la repetición, es necesaria la existencia de un previo pago a favor de la misma persona contra quien se pretende repetir.

\* Que si se hiciera lugar a la demanda del contribuyente de facto –que pueden ser millones en el caso de impuestos al consumo- y luego debiera soportar una demanda de repetición de quien efectivamente abonó el tributo –quien puede demostrar, o al menos alegar que no trasladó la gabela a los precios, o que lo hizo parcialmente- el fisco se vería obligado eventualmente a pagar dos veces.

## **II. La traslación no elimina el empobrecimiento, sino en el mejor de los casos lo atenúa.**

Dejemos de lado que la doctrina de la “traslación” o del “empobrecimiento” si algo consigue empobrecer es el respeto por el derecho, “trasladando” el eje de la discusión, de la cuestión constitucional –acerca de la validez o invalidez de su cobro- al “empobrecimiento” o no del afectado, como si toda transgresión a la Ley Fundamental fuera subsanable, por el hecho –más bien la aserción, o la falta de prueba de lo contrario- de que el contribuyente que invoca la afectación de su interés económico, no se “empobreció”.

Olvidémonos provisoriamente del derecho constitucional, cuya importancia se ha minimizado y enfoquemos la cuestión desde un punto de vista lógico y económico.

¿La traslación a los precios no comporta ningún perjuicio?  
¿Es cuestión de trasladar a los precios los mayores costos, para que todo quede como antes, sin otro perjudicado que el consumidor?

El sentido común nos dice que si todo mayor costo fuera trasladable sin consecuencias, ¿por qué se empeñan las empresas en reducir costos? ¿por qué soportan huelgas, piquetes y a veces atentados contra sus bienes, en conflictos laborales?

El análisis económico señala que la traslación a los precios – en los casos en que es posible- no significa no experimentar perjuicios. Para comprobarlo, me situaré en diversas hipótesis.-

### **1. Empresa competitiva**

Es el caso más frecuentemente analizado por la teoría económica, bajo el título "incidencia" de la tributación<sup>4</sup>. Los autores coinci-

---

<sup>4</sup> Paul Samuelson, "Curso de Economía Moderna", decimosexta edición, cuarta reimpression, 1971, edición española Aguilar S.A., edición original "Economics, an introductory análisis (sixth edition)", McGraw-Hill, New York, págs. 440-443; Samuelson-Nordhauss, "Economía", decimosexta edición, 1999, Mc Graw

den en que los impuestos indirectos son trasladados parcialmente al consumidor, y parcialmente a los productores, dependiendo el porcentaje de traslación de la elasticidad de la oferta y de la demanda: cuando menos elástica es la demanda, y más elástica la oferta, mayor es la proporción que recae sobre el consumidor, pero nunca se supone que la traslación sea total.

Por lo demás, en un mercado competitivo, la incidencia en los precios de los impuestos indirectos no comporta traslación como conducta individual de las empresas, sino constituye un *resultado* de la interacción de la oferta y la demanda.

De todas formas, la teoría del empobrecimiento incluye entre sus supuestos –explícitos o implícitos- una situación de monopolio, o al menos de competencia imperfecta con pocas empresas que elaboran bienes diferenciados. Analizaré en qué medida es posible la traslación en esos casos.

## **2. Monopolista cuyos costos, en su totalidad, son fijos**

La teoría económica enseña que las empresas maximizan su beneficio cuando se igualan el costo marginal y el ingreso marginal<sup>5</sup>.

Cuando la totalidad de los costos son fijos, no hay incremento de costos totales por el incremento de producción. Como el costo marginal<sup>6</sup> es cero, el punto de máximo beneficio será cuanto el ingreso margi-

---

Hill/Interamericana de España, págs. 72-73; Keneth Boulding, "Análisis Económico", 9ª edición española de la 4ª edición norteamericana, Edición de Revista de Occidente en Alianza Editorial, págs. 243-245, etc..

<sup>5</sup> Keneth Boulding, obra citada, pág. 437; Paul Samuelson, obra citada, págs. 556-560; Samuelson-Nordhauss, obra citada, págs. 169-172; J.R. Hicks, "Examen anual de la teoría económica. La teoría del monopolio", en "Ensayos sobre la teoría de los precios", dirigidos por G.J. Stigler y K.E. Boulding, traducción española de la 3ª edición, Aguilar S.A. de ediciones, 1968, pág. 333.

<sup>6</sup> El costo marginal, en términos de cálculo diferencial, es el cociente entre el cambio del costo total ( $\delta CT$ ) y el cambio en la cantidad producida ( $\delta Q$ ) cuando  $\delta Q$

nal sea cero, es decir, en el punto en que el producto de la cantidad vendida por el precio unitario arroje un resultado mayor. En ese nivel de ventas, cualquier incremento o reducción de precios –y consiguiente disminución o aumento de la cantidad vendida- disminuye los beneficios<sup>7</sup>.

En tal hipótesis, el monopolista, por grande que sea su poder monopólico, no podría hacer repercutir los tributos en los consumidores vía mayores precios, sin experimentar una reducción de sus beneficios.

Si el empresario por hipótesis "traslada" a los precios el importe de las gabelas, sin sufrir una mengua en sus beneficios, significa que podría haber incrementado aquéllos sin necesidad de impuesto alguno que le sirva de "excusa", y obtener mayores beneficios. Si podría haber elevado los precios sin disminución en las ventas, con mayores costos o no, significa que, en realidad, no existió "traslación", sino incremento legítimo de los precios (en tanto no exista una norma legal constitucionalmente válida que le impida hacerlo).

En la situación extrema, de una empresa cuyos costos sean fijos en su totalidad, el precio de corto plazo no depende en nada de los costos, sino exclusivamente de la demanda. Un ejemplo numérico lo aclarará:

Sea una empresa con costos totales fijos iguales a \$ 10 que

---

tiende a cero. Cuando los costos son fijos, el costo total no cambia según la cantidad vendida; consiguientemente, el costo marginal es cero:  $\delta CT/\delta Q = 0$ .

Dice Alpha Chiang, "Métodos fundamentales de economía matemática", McGraw-Hill, traducción española de la 3ª edición de inglés, pág. 167: "...la derivada de un término constante es cero. En contraste con la multiplicativa, que se retiene durante la diferenciación, la constante **aditiva** desaparece. Este hecho proporciona la explicación matemática del conocido principio económico de que **el costo fijo de una empresa no afecta a su costo marginal...**"

<sup>7</sup> Por ejemplo, una curva de demanda en la que a un precio de \$ 100, se venden 10 unidades; a \$ 95, 2 unidades; a \$ 6, 3 unidades; a \$ 4, 4 unidades; a \$ 2, 6 unidades. El ingreso total (precios por cantidades) es, respectivamente, de \$ 10, \$ 16, \$ 18, \$ 16

se enfrenta a una demanda esperada de sus productos que responda a la siguiente tabla hipotética:

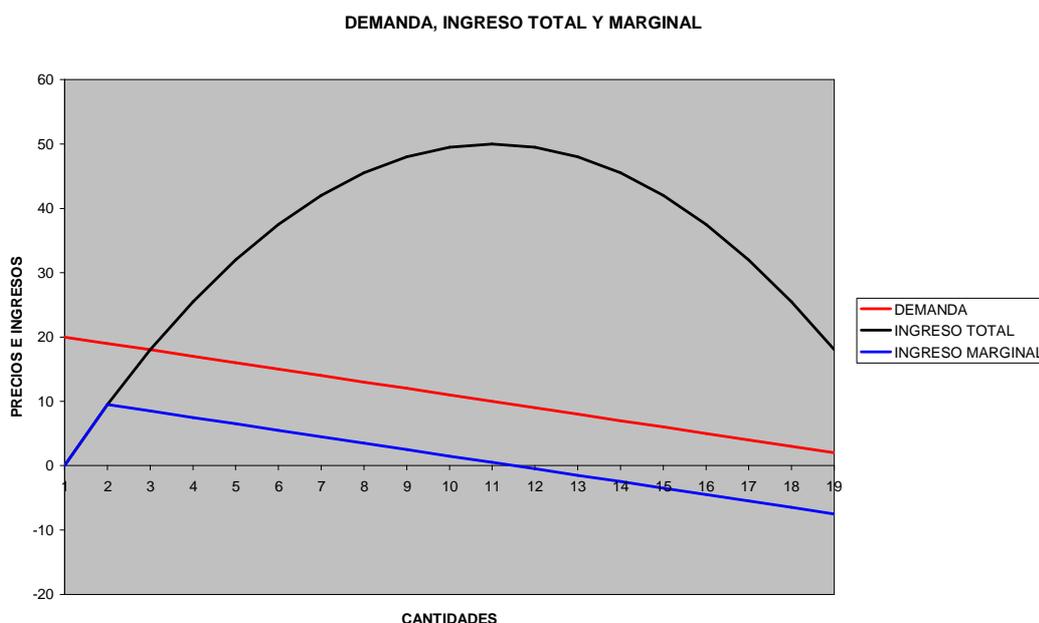
PRECIO	CANTIDAD DEMAN- DADA	INGRESO TOTAL	INGRESO MARGI- NAL
20	0	0	0
19	1	19	19
18	2	36	17
17	3	51	15
16	4	64	13
15	5	75	11
14	6	84	9
13	7	91	7
12	8	96	5
11	9	99	3
10	10	100	1
9	11	99	-1
8	12	96	-3
7	13	91	-5
6	14	84	-7
5	15	75	-9
4	16	64	-11
3	17	51	-13
2	18	36	-15

El **ingreso total** es el resultante de multiplicar el precio unitario de los productos, por la cantidad vendida. El precio de \$10 es el que proporciona mayor ingreso total, de \$100. Las otras combinaciones son menos rentables: a un precio de \$20, no se venderá ninguna unidad; a \$19, se vende una sola, y el ingreso total es de \$19; a \$18, se venden dos unidades, y el ingreso total es de \$36; a \$17, se venden tres unidades, y el ingreso total es de \$51; a \$16, se venden 4, y el ingreso total es de \$64; a \$15, se venden 5 y el ingreso total es de \$75; a \$14, se venden 6 y el ingreso total es de \$84; a \$13, se venden 7, y el ingreso total es de \$91; a \$12, se venden 8 y el ingreso total es de \$96; a \$11 se venden 9 y el ingreso total es de \$99; a \$10 se venden 10 unidades, y el ingreso total es de \$100.

A un precio inferior a \$10, los ingresos totales disminuyen, razón por la cual la empresa, sea o no monopolista, si ha estimado adecuadamente la demanda de sus productos, fijará los precios en ese valor.

El **ingreso marginal** es el incremento –o decrecimiento- en

el ingreso total, como consecuencia de vender una unidad más. En la hipotética empresa que sólo tiene costos fijos, fijará los precios con independencia de los costos, en el nivel que le proporciona un mayor ingreso total. En ese punto, el ingreso marginal es cero:



Se advierte que en el punto en que el ingreso marginal (línea celeste) es cero el ingreso total (línea negra) es máximo. En ese punto, la pendiente de la curva de ingreso total es nula: ni creciente ni decreciente.

Si bien situarnos en el supuesto de una empresa que sólo tenga costos fijos es irreal, esa irrealidad no disminuye su utilidad<sup>8</sup>. Uno de los elementos esenciales del análisis –no sólo económico, sino en todas las ciencias- es la separación de las variables, suponiendo que una sola de ellas cambia y manteniendo constantes los restantes elementos. Para determinar cuáles son los efectos del cigarrillo en la salud, una es-

---

<sup>8</sup> Refiriéndose a otro tópico materia de análisis, dice **E.J. Mishan**, "Falacias económicas populares", traducción española (1984) de la edición en inglés de 1969, Ediciones Orbis S.A., pág. 34: "Si el lector sospecha que esto es refugiarse en una torre de marfil, le aseguro que tiene razón. Sólo en esta atmósfera más rara, tranquila por la falta de complicación de las cosas terrestres, puede uno discernir gradualmente los amplios rasgos del paisaje. Por ello, al lector se le pide que me siga a este solitario refugio y que se familiarice con sus ventajas...".

tadística confiable debería partir de muestras en las que los sujetos tengan características comunes o similares en todo lo demás, **salvo** en el consumo de cigarrillos. Sería muy mal analista el que, buscando introducir "realismo" al análisis, comparase la mortalidad de octogenarios que no fuman, con adolescentes que sí lo hacen, so pretexto de que, en realidad, en el "universo" de fumadores existen individuos de ambas características (ancianos abstemios y jóvenes viciosos).

Por lo demás, si bien el ejemplo de la empresa cuyos costos sean fijos en su totalidad constituye un extremo, hay actividades con costos fijos en una proporción considerable. Las empresas navieras, que tienen fechas preestablecidas e inmodificables de viajes, una vez embarcados los buques, la mayor parte de los costos que afrontan (combustible, personal de a bordo, auxiliares, amortización de los barcos) son fijos, y los costos variables son de poca significación. Por ese motivo, si no han llenado su capacidad antes del viaje, suelen ofrecer sustanciales descuentos a los pasajeros de último momento, pues el costo marginal –es decir, el incremento en los costos totales- de un pasajero adicional es muy bajo, y cada uno de ellos aumenta los ingresos, comparados con los ingresos casi nulos de no tener ese pasajero marginal. Esas diferencias explican también las distintas tarifas de hoteles en temporada baja y alta: en baja temporada, puede ser conveniente para los hoteles cobrar tarifas inferiores a la totalidad de los costos, siempre que se cubran los variables.

En gran medida, ocurre algo similar con los estudios de profesionales (al menos, los que trabajan en forma artesanal): los honorarios que cobran son independientes de sus costos, pues éstos son principalmente fijos. Los profesionales no estiman sus honorarios en función de sus costos –salvo el costo variable de su mayor o menor esfuerzo profesional- sino de la demanda esperada de sus servicios.

### **Aplicación de esos principios a los impuestos directos**

Asumiendo como premisa los costos fijos, al no incidir en los costos marginales, no tienen influencia en la fijación de los precios por las

empresas, sean éstas competidoras imperfectas o monopolistas, los impuestos directos pueden ser asimilados a costos fijos. El hecho de que "varíen" con el nivel de ganancias no los convierte en costos variables, porque no cambian en forma concomitante con el nivel de producción: las empresas fijan primero los precios y la producción que maximiza sus ganancias –partiendo de la hipótesis, absolutamente realista, de que procuran hacerlo- y siempre prefieren obtener mayores ganancias que menores, salvo que la tasa marginal fuera del 100% de las ganancias.

## **2. Empresa con costos fijos y variables**

Es el caso general. Cuando una empresa tiene costos variables en función del nivel de producción, la empresa maximiza sus beneficios en el punto que **el costo marginal**, es decir el incremento en el costo total, como consecuencia de producir una unidad adicional<sup>9</sup>, se iguala con el **ingreso marginal**, esto es, el incremento del ingreso total al vender una unidad más.

En el ejemplo anterior, la empresa cuyo costo marginal es nulo –pues todos sus costos son fijos- hace máximo su ingreso total en el punto en que el ingreso marginal es cero. Vender una unidad más no le ocasiona mayores costos, motivo por el cual los precios que fija no dependen de sus costos, sino exclusivamente de la demanda.

Pero las empresas tienen costos variables. Estos costos sí dependen del nivel de producción y ventas, y aunque al comienzo puedan ser decrecientes, la ley de los rendimientos decrecientes –o productividad marginal decreciente- determina que tales costos resulten finalmente crecientes. Al ser el ingreso marginal constante –en el supuesto extremo de competencia perfecta- o decreciente –en los casos de competencia

---

<sup>9</sup> Si en vez de situarnos en los incrementos discretos –cuyo límite inferior es la unidad- empleamos el cálculo diferencial, que supone funciones continuas e incrementos infinitesimales, tendientes a cero, el concepto de costo marginal difiere en alguna medida: es el límite del cociente  $\delta \text{Costo Total} / \delta \text{cantidad producida} (\delta Q)$  cuando  $\delta Q$  tiende a cero (Alpha Chiang, obra citada, pág. 167).

imperfecta o monopolio- en algún momento, el costo marginal –con tendencia hacia el crecimiento- y el ingreso marginal –constante o decreciente- se igualan. Ese es el punto de máximo beneficio: mientras el costo marginal –incremento en el costo total de producir una unidad adicional- sea menor que el ingreso marginal -incremento en el ingreso total que proporciona esa misma unidad- la empresa expandirá su producción hasta el punto en que se igualen el costo marginal y el ingreso marginal.

En síntesis, la condición de máximo beneficio:

***Costo marginal= ingreso marginal.***

Esta igualdad no debe ser motivo de confusión. En el ejemplo anterior vimos que, para la empresa cuyos costos son totalmente fijos, el nivel de máximo beneficio es el de ingreso marginal nulo, lo que no significa que sus ingresos totales sean nulos (por el contrario, en ese punto son máximos). Igualmente, en el punto de igualdad entre el costo marginal y el ingreso marginal, el beneficio es máximo, sin que la igualdad de esos conceptos, signifique que los costos sean iguales a los ingresos. En ese nivel de producción, la diferencia entre el ingreso total y el costo total es máxima.

Si bien en textos más avanzados se emplean funciones cúbicas para graficar la evolución de los costos totales y funciones cuadráticas para el costo marginal<sup>10</sup>, el análisis no perderá demasiado realismo partiendo de una función lineal y creciente de costo marginal, como la que utiliza, *exaempli gratia*, el premio Nobel de economía Samuelson<sup>11</sup>.

En la obra antes citada, aunque no está explícita, surge del cuadro y del gráfico de las páginas 558 y 559, que las funciones son las siguientes:

---

<sup>10</sup> Alpha Chiang, obra citada, pág. 174.

<sup>11</sup> Paul Samuelson, obra citada, págs. 558-559.

$$CM = 25 + 5Q; Q^{12} > 0 \quad (1)$$

La función de costo marginal es, para la empresa individual, su curva de oferta, dada la condición de máximo beneficio: costo marginal = ingreso marginal. En otras palabras:

$$CM = P_s$$

La demanda de la empresa es una función decreciente del precio por unidad de los bienes demandados. En el ejemplo de Samuelson:

$$P_D = 100 - 10Q \quad (2)$$

El ingreso total (IT) es igual al precio unitario por la cantidad:

$$IT = (100 - 10Q) \cdot Q = 100Q - 10Q^2 \quad (3)$$

La función de ingreso marginal (IM) es la derivada de la de ingreso total:

$$IM = 100 - 20Q; \quad Q > 0 \quad (4)$$

El nivel de producción y precios de máximo beneficio es el que se igualan el costo marginal (CM) con el ingreso marginal (IM), es decir cuando:

$$25 + 5Q^{13} = 100 - 20Q^{14}$$

Lo que significa que  $25Q = 100 - 25$

$$25Q = 75; \quad Q = 3.$$

La cantidad vendida en la que se obtiene el beneficio máxi-

<sup>12</sup> Convencionalmente, la cantidad producida se designa con la letra Q. No puede haber costo marginal –es decir, variación del costo total- cuando la cantidad producida es nula.

<sup>13</sup> Que es el costo marginal

<sup>14</sup> Que es el ingreso marginal

mo es 3. Reemplazando esa magnitud en la función de demanda, para determinar el precio de beneficio máximo:

$$100 - 10Q = 100 - (10 \times 3) = 70.-$$

A un precio de \$ 70.- por unidad, vendiendo 3 unidades<sup>15</sup>, la empresa maximiza sus beneficios.

Supongamos ahora un impuesto proporcional sobre las ventas, que equivale a incrementar el costo marginal en igual proporción

Ese incremento del costo marginal, aunque se traslade parcialmente a los precios, no significa que la empresa, ni siquiera la monopolista, quede en igual situación que antes del aumento. Las teorías tributarias del "empobrecimiento" y su consagración en la reforma de la ley 11.683 reposan sobre esa falacia económica, que contraviene las reglas de la microeconomía.

Un aumento del costo marginal –en los casos en que la tributación lo incremente- hará que el punto de máximo beneficio de la firma se encuentre en un nivel mayor de ingreso marginal –el punto que se iguala con el costo marginal- con precios más altos y menor producción.

La traslación parcial a los precios del incremento de costos no significará mantener los beneficios. En ausencia de costos marginales (si todos los costos fueran fijos) el precio de máximo beneficio sería el de ingreso marginal cero. Mientras mayores sean los costos marginales, la empresa se situará en un tramo de la curva de demanda con ingresos marginales positivos, es decir en posiciones inferiores a la de mayor ingreso total. En ese tramo, una reducción de precios, si no fuera por los costos marginales positivos, le generaría un mayor ingreso. Los mayores precios que se ve obligada a cobrar por los mayores costos marginales (y

---

<sup>15</sup> El concepto de unidad es arbitrario. Tres unidades pueden ser tres unidades de mil.

por ende mayores costos medios), reducen sus beneficios.

Partiendo de la función de costo marginal (CM) anterior, añadamos un 20%, suponiendo un tributo proporcional del 20% sobre las ventas. El nuevo costo marginal (CM<sub>n</sub>) es:

$$CM_n = (25 + 5Q) \times 1,20 = 30 + 6Q$$

La demanda no ha cambiado, y por ende tampoco la función de ingreso marginal:

$$30 + 6Q = 100 - 20Q$$

$$26Q = 100 - 30 = 70$$

$$Q = 70/26 = 2,6923.-$$

A esa menor cantidad vendida, corresponde un mayor precio:

$$P_D = 100 - 10Q = 100 - (10 \times 2,6923)$$

$$P = 100 - 26,923 = 73,077$$

Después del impuesto, la empresa maximiza sus beneficios con un nivel de precios mayor (\$73,077) y una cantidad vendida menor (2,6923 unidades). El incremento de precios ha sido de 4,03%, no 20%, pese a que el costo marginal –equivalente a la curva de oferta- se ha desplazado hacia arriba en una magnitud del 20%.

Si la demanda es menos elástica, la traslación a los precios será mayor, pero nunca equivaldrá a la totalidad del incremento del tributo.

**La traslación a los precios no significa recuperar la totalidad de los ingresos perdidos por el tributo que cuya validez se impugna**

Aunque sea una obviedad, a las empresas no les interesa obtener los máximos precios, sino los mayores ingresos posibles. Creer que la traslación de los mayores costos impositivos a los precios no oca-

siona ningún perjuicio, comporta despreciar el análisis económico.

La "doctrina del empobrecimiento" supone:

\* Que la capacidad de las empresas de trasladar los mayores costos a los precios es infinita.

\* Que trasladar los mayores costos a los precios deja intacto el margen de beneficio.

\* Que, en consecuencia, no pueden repetir, si no prueban que no trasladaron los mayores costos a los precios.

La réplica a lo anterior es que la traslación a los precios de los mayores costos nunca será total, pues la curva de la demanda no es infinitamente inelástica. El monopolista, que en el imaginario popular se identifica con las grandes empresas, y se supone que tiene una capacidad ilimitada de trasladar los mayores costos a los precios, si procura maximizar los beneficios, intentará situarse en el nivel en que el costo marginal iguale al ingreso marginal; a la vez, la curva de costo marginal será la curva de oferta del empresario.

Dado que el costo marginal es siempre positivo, el nivel de máximo beneficio será también de ingreso marginal positivo, en el tramo de la curva de demanda que es elástica, es decir, que una reducción de precio aumentaría el ingreso total, y un aumento de precio, lo reduciría.

En tales condiciones, es axiomático que el aumento de los impuestos disminuirá los ingresos totales del empresario, aunque traslade parcialmente a los precios el mayor costo impositivo.

### **¿Qué ocurriría si el empresario trasladara a los precios la totalidad del mayor costo tributario?**

Hasta aquí, he demostrado que la traslación de los mayores costos tributarios no implica un incremento igual de los precios, ni mantener los beneficios. Pero no es de descartar que, pese a todo, decida trasladar íntegramente a los precios la carga tributaria adicional. Demostraré que, en esa hipótesis, la empresa se situará en una posición sub-óptima,

de menores beneficios que si siguiera la regla de igualdad del costo marginal y el ingreso marginal.

Partiendo de las funciones de costo marginal y de demanda anteriores, supongamos que la empresa traslada a los precios la totalidad de la mayor carga tributaria.

Hemos visto que, antes del impuesto, el precio de beneficio máximo era de \$ 70.- por unidad, la función de costo marginal era  $CM = 25 + 5Q$ ; y después del impuesto, es  $CM = 30 + 6Q$ ; la de ingreso marginal no se ha modificado, y continúa siendo  $IM = 100 - 20Q$ ; la de demanda es  $P_D = 100 - 10Q$ .

Si la empresa fija los precios trasladando a los consumidores la totalidad del impuesto del 20% sobre las ventas, el precio, que era de \$ 70.- por unidad se incrementará a \$ 84.- por unidad ( $\$ 70 \times 1,20 = 84$ ). No habiendo variado la demanda ( $100 - 10Q$ ), en ese nivel de precios, la cantidad vendida será:

$$100 - 10Q = 84; 10Q = 100 - 84; 10Q = 16; Q = 1,6.-$$

El costo marginal, en ese nivel de precios y de cantidad vendida, es:

$$CM = 30 + 6Q; CM = 30 + (6 \times 1,6) = 39,6.-$$

El ingreso marginal será:

$$IM = 100 - 20Q = 100 - (20 \times 1,6) = 68.-$$

Esa posición significa situarse en un nivel sub-óptimo, pues la empresa podría incrementar las ventas y reducir los precios, hasta el punto en que se igualen el costo marginal y el ingreso marginal. En ese punto (precio = \$ 84.-; cantidad = 1,6 unidades), el ingreso total (IT) es:

$$IT = P \times Q; IT = \$ 84 \times 1,6 = \$ 134,4.-$$

Ese ingreso total es claramente inferior al anterior a los impuestos, de \$ 210.-, y también menor al que obtendría –por aplicación del criterio maximizador equimarginal- trasladando sólo **parcialmente** la

mayor carga tributaria. Como se vio, después de los impuestos, el empresario maximiza su beneficio con un precio de \$73,077 y una cantidad vendida de 2,6923 unidades, lo que le reporta un ingreso total de \$196,7452.-

La traslación a los precios, aun suponiendo que se produzca íntegramente, no inhabilita para cuestionar la validez de un tributo por vía de la demanda de repetición.

### **Recuperar el valor de la legalidad constitucional**

Después de la precedente incursión en la teoría microeconómica –que sirve para descartar que la traslación sea inexorable; que sea total, y que no reduzca los beneficios de las empresas- volvamos a hablar de derecho.

El Dr. Corti, como jurista que es, reafirma correctamente los principios constitucionales:

\* No existe tributo sin ley. Dicha ley debe ser válida tanto en su proceso de formación cuanto en su contenido.

\* Debe ser sancionada por el Congreso (art. 17, C.N.). Son inconstitucionales los decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria material o sustantiva aún mediando razones de necesidad y urgencia.

\* A su vez, también en materia tributaria material o sustantiva no son viables los reglamentos de integración o delegados, ya que todos los elementos del hecho imponible y de la obligación tributaria tienen que ser definidos por ley dictada por el Congreso.

Hasta aquí, mi acuerdo con el maestro es total.

Según Corti, si un impuesto es inconstitucional el contribuyente de dicha exacción patrimonial ilegítima tiene la libertad fiscal -el derecho- de no pagarlo, ya que lo que se le reclama constituye un despojo en cuanto excede el campo legal típico de la válida imposición; puede no pagar el tributo en cuestión –con la salvedad, según el mencionado autor, de no trasladarlo a sus costos y precios-, y entre sus opciones están:

\* La acción judicial de amparo o la acción declarativa de certeza contra el Fisco pretendidamente acreedor; ambas que no requieren el pago previo.

\* Una vez practicada determinación de oficio por la administración fiscal, apelarla ante el Tribunal Fiscal de la Nación con efectos suspensivos; y en caso de fallo adverso del Tribunal Fiscal, recurrir la decisión ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sin pago previo, aunque este recurso carece de efecto suspensivo.

\* Si el contribuyente quiere evitar la ejecución fiscal y las medidas cautelares decretadas administrativamente en su contra, puede efectuar el pago, en cuyo caso la restitución del mismo (en cumplimiento de una sentencia susceptible de ejecución fiscal) no requiere, conforme jurisprudencia de la C.S.J.N. (sentencia del 19/05/75, autos "Masalín y Celasco S.A.", Fallos: 291:579, considerando 10), de la articulación y prueba del empobrecimiento, aún tratándose de impuestos al consumo.

Si bien los principios constitucionales que enuncia son excelentes, no lo son –a mi modesto entender- las soluciones que propone:

\* El contribuyente no está obligado a ser un erudito en materia tributaria –ni siquiera constitucional- ni le es exigible el heroísmo en la lucha por el derecho. Las empresas, sobre todo si son grandes, solventes y serias, no pueden contar como única posibilidad, no pagar un impuesto que consideran inconstitucional, no incluirlo entre sus costos, y promover acciones que requieren una inusual confianza en nuestra administración de justicia, prescindiendo de fallos, prácticas y normas contrarias a las medidas cautelares en acciones de amparo y acciones declarativas. Sabemos que existen también valiosos precedentes que siguen la buena doctrina, pero el contribuyente no puede contar con que serán éstos los que sigan los jueces que tengan que fallar, ante un poder ejecutivo que en los hechos controla los mecanismos de designación y remoción de jueces, y que no se considera ligado por el ordenamiento jurídico.

\* Aunque las empresas afectadas consideren inconstitucional la gabela, están obligadas a incluir en el balance, entre las provisiones, las eventuales sumas que se vean obligadas a pagar, en concepto de capital e intereses resarcitorios y quizás punitivos, en caso de ejecución judicial (art. 63 de la ley 19.550). Por eso, la opción de no pagar y no incluir entre los costos las sumas que se consideran inconstitucionales, no es legalmente posible ni razonablemente exigible como conducta debida. Lo que debe hacer un administrador diligente y prudente (art. 59 de la ley 19.550), es no embarcar a la empresa en litigios contra el "grandote del barrio", que es el Estado. Lo probable es que, a fin de evitar embargos – que ya sabemos son inválidos constitucionalmente- y ejecuciones, sea pagar los tributos, aunque se tenga la certeza de su ilegitimidad, a la luz de la Ley Fundamental.

Si el contribuyente paga, constreñido por una norma infraconstitucional pero que lleva consigo la presunción de legitimidad de los actos estatales, ¿cómo no va a incluir entre los costos lo abonado?

### **La supuesta "voluntariedad" del pago**

El Dr. Corti identifica pago voluntario con "no hacer uso del derecho a no pagar".

La primera objeción es que pagar, compelido por la fuerza coercitiva de las normas y por el riesgo de no acatarlas, no significa voluntariedad. Las relaciones de derecho público que se caracterizan por la sujeción de los particulares a la voluntad estatal, no por la autonomía de la voluntad. El contribuyente, cuando paga, aún "voluntariamente", lo hace en cumplimiento de una obligación, es decir, un "iuris vinculum". Quien está vinculado por el ordenamiento jurídico –aunque sea por un gravamen inconstitucional- no tiene otra libertad que la de la rebelión fiscal. Mas la falta de rebelión no comporta voluntariedad del pago, como no tiene libertad un esclavo, por la posibilidad teórica de escapar, ni la ausencia de tentativas de evasión entraña sujeción voluntaria.

## La distinción entre contribuyentes de iure y "titulares de la capacidad económica gravada"

El Dr. Corti considera que los contribuyentes de iure carecen en principio de legitimación cuando el contribuyente *"sólo es realizador del hecho imponible y no reviste simultáneamente el de titular de la capacidad económica, es decir cuando ésta recae en el sujeto legalmente repercutido o económicamente incidido"*, citando jurisprudencia y doctrina referida a los impuestos indirectos<sup>16</sup>.

Luego, avanza más lejos, y considera que los impuestos directos a la renta y al patrimonio también son trasladados por el contribuyente "de iure" a terceros vía costos y precios; y que esta situación es *"normal en la realidad económica contemporánea (mercados de competencia imperfecta)"*. Cita a Raimondi (Derecho Fiscal, XX-1206), quien asevera como si fuera una verdad irrefragable, que "...el impuesto se transforma en un factor más de costo en el proceso económico, trasladable a los precios; y que ello equivale a "ser recuperados mediante la renta obtenida".

Para la postura que cuestiono, la traslación de todos los impuestos no es ni siquiera una hipótesis a ser confrontada y demostrada sino una apodíctica aserción, que parece considerar innecesario otro aval que el argumento de autoridad.

Desde esa óptica, se desdibuja la distinción entre impuestos directos e indirectos, y dado que –según la postura que impugno– siempre son trasladables, el contribuyente de iure casi nunca podría repetir los impuestos, sin **demostrar** su empobrecimiento. Esa demostración sería asaz difícil, si no imposible, si fuera cierto que los tributos –aun los que

---

<sup>16</sup> Sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala "V", 22/11/95, autos "C.G.C." (IMP, 44-A, 223); sentencia del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3, 9/9/97, autos "Kasperski, Francisco José s/infracción art. 8 ley 23.771" (en especial voto de la jueza Oliva Hernández, considerando 18, cuarto párrafo).

gravan las ganancias y el patrimonio- son siempre trasladables.

Analizaré por separado los impuestos directos y los indirectos:

### **Impuestos directos**

Por lo pronto, cierto tipo de impuestos claramente no son trasladables: los impuestos a la exportación, cuando se trata de productos con mercado internacional transparente, y respecto del cual la economía es pequeña, en el sentido de que el país no es formador, sino “tomador” de precios. Las retenciones a las exportaciones no son susceptibles de traslación a los consumidores externos ni internos. Por el contrario, dentro del actual esquema de política económica, no sólo cumplen una finalidad fiscal –la recaudación- sino el propósito extrafiscal de evitar la traslación a los precios internos, de los mayores precios de los productos exportables<sup>17</sup>

Analicemos ahora el arquetípico impuesto directo: el impuesto a las ganancias. Supongamos, como mero ejercicio argumental, que el impuesto a las ganancias gravara el 100% de las utilidades empresarias. Al margen de que la evasión y la elusión se incrementarían sideralmente, puesto que cumplir la obligación tributaria significaría desaparecer, ¿cómo podría una empresa hacer repercutir en el consumidor, vía mayores precios, esa carga impositiva? Suponiendo –lo que es dada a suponer la teoría del empobrecimiento- que la empresa pudiese hacer que recaiga en los consumidores toda gabela, también quedarían gravadas con la alícuota del 100% las mayores ganancias antes del impuesto, con lo que la empresa no obtendría ningún beneficio adicional, después de los impuestos.

---

<sup>17</sup> Esos mayores precios están doblemente incrementados a partir de la devaluación del año 2002: en dólares, pues los “commodities” como la soja, los granos en general, el petróleo, han subido sus precios en el mercado internacional; y en pesos, porque a la vez, la cotización del dólar y de las divisas extranjeras se triplicó desde Diciembre de 2001.

Y si la alícuota fuera el 99% de las ganancias, ¿cambiaría el análisis respecto del ejemplo anterior?; ¿y si fuera el 98%? No, porque puede predicarse lo mismo de cualquier alícuota impositiva. La imposición del 35% sobre las ganancias, o su incremento a cualquier otro valor, dejan siempre subsistente, para la empresa, el problema de la maximización. La fijación de precios –en función del costo marginal e ingreso marginal- se realiza **ex ante** de la obtención de la ganancia, y procurando –dado el supuesto de maximización de las ganancias- obtener la combinación de precios y cantidades vendidas, menos costos totales, que proporcione el máximo beneficio **antes** del impuesto. La empresa que vea incrementada la imposición a las ganancias lo lamentará, pero no hará incidir en los precios esa mayor carga impositiva que recae **ex post** de la obtención de las ganancias.

Los impuestos a las ganancias se pagan **después** de obtenidas las ganancias. Los empresarios procuran maximizar éstas, y siempre será más beneficioso ganar más que menos. Si los empresarios pudieran obtener esa ganancia adicional aumentando los precios, no necesitarían de la excusa de ningún impuesto ni costo, impositivo o no: lo harían, suponiendo –lo que es la regla general y debería no admitir excepciones- libertad en su fijación.

Si para mantener la rentabilidad, todo fuera cuestión de trasladar los mayores costos a los precios, ¿por qué los empresarios se preocupan por los costos? ¿por qué resisten demandas salariales? ¿por qué cuestionan la mayor carga tributaria o al menos se lamentan por ella? Simplemente por la obviedad de que los mayores tributos efectivamente ocasionan perjuicios a los contribuyentes, y cuando no se sustentan en una causa constitucionalmente válida, deben poderse repetir sin cortapisas.

**Una distinción que no tiene suficiente sustento, y que probablemente será dejada de lado**

Siguiendo siempre la opinión del Dr. Corti –por ser el más

consistente heraldo de la postura que motiva mi respetuoso disenso- "... si el contribuyente quiere evitar la ejecución fiscal y las medidas cautelares decretadas administrativamente en su contra (más allá de la inconstitucionalidad que ellas suponen, en tanto dispuestas y efectivizadas por el cobrador o agente fiscal sin intervención judicial) puede efectuar el pago, en cuyo caso la restitución del mismo (en cumplimiento de una sentencia susceptible de ejecución fiscal) no requiere, conforme jurisprudencia de la C.S.J.N. (sentencia del 19/05/75, autos "Masalín y Celasco S.A.", Fallos: 291:579, considerando 10), de la articulación y prueba del empobrecimiento, aún tratándose de impuestos al consumo".

Opino que la doctrina del empobrecimiento, llevada hasta sus últimas consecuencias, no debería distinguir entre que el pago haya sido forzado por una ejecución judicial o que se verifique espontáneamente<sup>18</sup>. Si la repetición requiere la prueba del empobrecimiento, debería requerirlo siempre; y si ese requisito no tiene sustento constitucional ni económico, tampoco cabe distinguir entre los casos de pago voluntario o como consecuencia de una ejecución fiscal.

### **La legitimación de los consumidores**

La doctrina que comento contiene un aspecto muy valioso: reconoce a los consumidores legitimación "*para resarcirse del daño sufrido por el pago sin causa*" (6). Pero caben las siguientes salvedades:

\* Desde el punto de vista práctico, conceder una acción a los indirectamente damnificados –los consumidores- y tornar casi imposible la repetición por parte de los directamente perjudicados por el tributo inconstitucional, que son los contribuyentes de iure, producirá como efecto no querido por la doctrina pero querido por el fisco, un aliciente al dictado de normas constitucionalmente inválidas por el desaliento a su impugnación

---

<sup>18</sup> Espontaneidad que no elimina la nota de coerción propia de las relaciones creditorias de derecho público, en que el nacimiento de la obligación tributaria no depende de la voluntad del obligado, sea el tributo constitucional o no.

judicial: los consumidores, en general, tienen un incentivo débil para accionar, y sus perjuicios, aunque significativos globalmente considerados, están difundidos en un universo de millones de afectados en importes individualmente pequeños, que no justifican los costos y riesgos de una demanda judicial. En cambio, las empresas afectadas por la gabela contraria a la Ley Fundamental, que son quienes tienen un interés directo en cuestionarla, se verán severamente limitadas, ante la exigencia de que prueben la no traslación.

\* En los impuestos indirectos, la traslación es –como se vio parcial, lo que genera una dificultad adicional, tanto para los contribuyentes como para los consumidores: las empresas, deberían demostrar que la traslación fue parcial, pues incrementaron los precios en una proporción menor que el tributo cuestionado, y a la vez redujeron sus ventas. ¿Cómo se cuantifica, sin una diabólica probatio que torna en los hechos imposible la repetición, la relación causal entre la reducción de las ventas y el incremento de los precios? Los consumidores sólo podrían reclamar como perjuicio el mayor precio, que no resulta equivalente a la totalidad del tributo pues la traslación es parcial.

El análisis microeconómico efectuado anteriormente supone –como es lo habitual en los ejercicios de estática comparativa- que las demás circunstancias no cambian ("caeteris paribus"). Pero en el largo tiempo que transcurre entre que se paga el tributo y se efectiviza la repetición, todas las circunstancias es probable que cambian. Puede aumentar la demanda sectorial de determinados bienes o servicios afectados por el gravamen, y el aumento de precios deberse no a una "traslación" de los mayores costos, sino a la demanda incrementada. Pueden los precios aumentar en forma generalizada y persistente –inflación- y variar enormemente los precios relativos<sup>19</sup>: ¿qué porcentaje podrá demostrarse que

---

<sup>19</sup> La inflación mayorista, desde Enero de 2002, casi se equiparó a la suba del dólar estadounidense; los precios al consumidor, en cambio, ascendieron aproxima-

es atribuible a los mayores costos impositivos, qué porcentaje asignar a los mayores costos de otra índole, qué porcentaje a las variaciones sectoriales de la demanda, y cuál proporción a los cambios en la demanda global (nominal)?

Si para impugnar un tributo ostensiblemente inconstitucional –verbi gratia, dictado por decreto o por un acto administrativo de funcionarios de rango inferior- los contribuyentes y los consumidores deben someterse a una intrincada, tortuosa labor probatoria, demos desde ya por descontado el triunfo de quienes no hesitan en atropellar la Carta Magna.

### **Una digresión sobre la teoría general del derecho**

Afirma la doctrina que cuestiono, que el derecho "*es conducta humana normativamente pensada en función de justicia. Es decir, exhibe consistencia tridimensional, en tanto integrado por conducta, normas y valores*".

No acepto que el derecho sea "conducta regulada por normas". Adscribiendo a la posición de Kelsen en su polémica con Cossio, entiendo que el derecho son normas que regulan la conducta, no conducta regulada por normas. Pero no comparto tampoco la postura del maestro vienés que, en el altar del purismo metodológico, e impregnada de relativismo axiológico, se rehúsa a introducir la cuestión de la justicia en el derecho. El derecho está constituido por normas, que deben ser constitucionalmente válidas, y tanto en su creación como interpretación, tienen que estar, en consonancia con el Preámbulo de la Constitución, dirigidas a afianzar la Justicia<sup>20</sup>.

---

damente un 85%; y de ese promedio ponderado, los servicios públicos y las locaciones se incrementaron mucho menos que el vestido y la alimentación.

<sup>20</sup> Fallos, 271:130; Corte Suprema de la Nación, sentencia del 12 de Marzo de 1987, in re "**Padin Capella, Jorge c/ Litho Formas S.A.**", publ. en La Ley, 1987-D, pág. 766, N° 531; C.S.N., 7 de Abril de 1992, in re "**Monastirsky, Salomón y otro c/ Falcone, Sergio y otro**", La Ley, 1992-E, pág. 711; n° 403).

Pues bien: aceptando que la endonorma (para emplear la terminología de Cossio) o norma secundaria (según Kelsen) es la libertad fiscal, la prestación constitucionalmente exigible al Estado, es un no hacer: abstenerse de dictar normas inválidas y de pretender aplicarlas (indébito objetivo, las llama el Dr. Corti). Coincido que el fisco no es un acreedor válido, y si percibe el pago, se verifica una ilicitud objetiva y subjetiva. Hasta aquí, mi acuerdo es total. Pero la consecuencia perinormativa que extrae dicho distinguido jurista ("*no puede ser otra que...sanción resarcitoria del daño causado por dicha ilicitud. Es decir que no puede haber sanción -condena al Estado de resarcir el daño- si este último no existe...*") no es una derivación lógico-formal de las premisas anteriores, ni pertenece a la teoría general del derecho, sino se trata de una interpretación que, por respetable que sea, pertenece a otro plano: no el de los axiomas ni el de la teoría general, sino el de las interpretaciones de derecho positivo. La indemnización del daño es **una** de las posibles consecuencias; otra de ellas, la nulidad y la consecuente obligación de restituir lo percibido como consecuencia del acto nulo (arts. 1050 y concordantes del Código Civil); otra, la repetición de lo pagado sin causa constitucionalmente válida.

El Dr. Corti expresa que la sanción (el resarcimiento de los daños) "*sí procederá a los efectos de reparar el daño causado al verdadero perjudicado por el pago sin causa, calidad que revestirá la persona realmente afectada en su integridad patrimonial*". Del contexto general de su postura, parece desprenderse que la regla es que los perjudicados son los consumidores, y que sólo excepcionalmente las empresas. Creo haber demostrado que los perjuicios de un impuesto indirecto inconstitucional se reparten, en proporciones variables según la elasticidad de la demanda, entre productores y consumidores, pero lo que aquí interesa resaltar es que la consecuencia que extrae dicho jurista –resarcimiento de los perjuicios- no es una derivación necesaria impuesta por la teoría general del derecho, sino una solución contingente; posible, mas no única, y que en todo caso, depende del derecho positivo –aunque sea en su rango más

alto, que es el derecho constitucional- no de las premisas endonormativas que acertadamente enuncia y que acepto.

Si la consecuencia de la violación de un deber jurídico –no cobrar lo que no se debe- fuera **necesariamente y exclusivamente** la indemnización de los daños, y no la repetición por el directamente afectado, la acción de repetición de lo pagado sin causa estaría sujeta a iguales condicionamientos y los efectos serían idénticos, aunque la relación fuera de derecho privado. Y no es así: la repetición de lo pagado sin causa no se basa en la existencia de un perjuicio sino, como diría Perogrullo, en que se ha pagado sin una causa jurídica válida que en forma previa haya constituido al solvens en deudor.

#### **Descartando que la solución se funde en la teoría general del derecho...**

Desechando que la solución al problema de la repetición de lo pagado sin causa se funde en la teoría general del derecho, tampoco puede sustentarse exclusivamente en la ley positiva infraconstitucional. Si así fuera, a estas líneas podría responderse: “La ley 11.683, reformada por la ley 25.795, exige acreditar la no traslación”. La pregunta es si responde a nuestra organización constitucional exigir la demostración de que no se trasladó la gabela a los precios, como prerequisite para la repetición.

Un tributo inconstitucional no deja de serlo, aunque por hipótesis no hubiese ocasionado ningún perjuicio (aunque más no sea, porque aún no tuvo tiempo de causarlo). Un impuesto que no tenga su origen en la Cámara de Diputados (art. 52 de la Constitución), o creado por decreto de necesidad y urgencia (art. 99, inciso 3) son inválidos, o por una delegación inadmisibles en la materia, son **nulos de nulidad absoluta** y su dictado entraña la auto-atribución, por el Poder Ejecutivo, de facultades extraordinarias (art. 29 de la Ley Fundamental).

Si es regla en la interpretación que el legislador –y con mayor el legislador constitucional- no emplea términos superfluos<sup>21</sup>, las expresiones “*nulidad absoluta e insanable*”, y específicamente para la materia tributaria, la prohibición del dictado de decretos de necesidad y urgencia (art. 99, inciso 3) y la veda de la delegación legislativa<sup>22</sup>, deben acarrear efectos más fuertes que la mera indemnización de daños y perjuicios. Si una nulidad es insanable, significa que no puede ser saneada, es decir, que no puede producir ningún efecto (*quod nullum est, nullum effectum producit*).

La diferencia entre adscribir a una concepción –la acción de repetición tiene naturaleza resarcitoria- y otra –la repetición de lo pagado sin causa se funda en la inexistencia de una causa debendi válida- no es sólo conceptual, sino práctica. Si lo que se procura es resarcir un perjuicio:

\* El accionante debe demostrar que concurren todos los presupuestos de la acción civil extracontractual: la antijuridicidad (en este caso no es discutible), la existencia de un factor subjetivo de atribución (dolo o culpa), el daño y la relación de causalidad entre la acción antijurídica y culpable, y el perjuicio ocasionado.

\* El plazo de prescripción es de dos años (art. 4037 del Código Civil).

---

<sup>21</sup> CS, 19/12/1991, “**Mansilla, Manuel A. c. Hepner, Manuel y otro**”, La Ley, 1992-C, 476; CS, 21/4/1992, “**Parada, Aidée c. Norambuena, Luis E.**”, La Ley, 1992-D, 30; CS, 10/6/1992, “**Lodi, Alberto A. c. Estado nacional**”, La Ley, 1992-D, 589, entre muchos otros.

<sup>22</sup> **Miguel Ángel Ekmekdjian**, “*Tratado de derecho constitucional*”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 2001, tomo IV, pág. 714; **Gregorio Badeni**, “*Tratado de Derecho Constitucional*”, Ed. La Ley, 2004, parágrafos 500 y 501, págs. 1083 y 1086-1087; **María Angélica Gelli**, “*Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada*”, 2ª edición ampliada y actualizada, E. La Ley, 2003, pág. 622; **Humberto Quiroga Lavié**, “*Constitución de la Nación Argentina Comentada*”, Ed. Zavalía, 3ª edición, pág. 542; el propio **Aristides Horacio M. Corti**, cuando con razón crítica la delegación legislativa habilitada por la ley 26.078.

En cambio, si –como corresponde- se considera que la acción de repetición se basa en la carencia de causa del pago:

\* El accionante sólo debe demostrar que no estaba obligado a hacer el pago (arts. 792 y concordantes del Código Civil).

\* El plazo de prescripción de la acción es de 10 años (art. 4023 del Código Civil).

Quien pagó un impuesto inconstitucional no tiene, desde el derecho constitucional, que **demostrar** la existencia de un perjuicio, para repetir lo pagado sin causa. ¿Y el consumidor que sufrió o puede sufrir la traslación parcial de un tributo? **También** está legitimado para accionar: si no la sufrió, puede iniciar la acción declarativa de inconstitucionalidad; y si la sufrió, puede demandar la inconstitucionalidad y reclamar del Estado los perjuicios causados.

**La distinción entre realizador o autor del hecho imponible y el titular de la capacidad contributiva, o "destinatario legal tributario", y las consecuencias que extrae.**

El Dr. Corti distingue entre el "realizador o autor del hecho imponible" –el contribuyente de iure- y el que llama "titular de la capacidad contributiva o "destinatario legal tributario" (serían los sujetos sobre los que incide la traslación). Asevera que se identifican en los impuestos directos (los que gravan ganancias y bienes) y se diversifican en los indirectos (los que gravan la circulación y el consumo). Los sujetos legitimados para repetir serían, en su opinión, los "destinatarios legales tributarios, es decir los titulares de la capacidad económica gravada".

Siempre según su tesis, los contribuyentes "de iure" (sujetos pasivos responsables por deuda propia) sólo tienen legitimación cuando, a su vez, son destinatarios legales tributarios o lo que es igual titulares de la capacidad económica gravada. De allí extrae la consecuencia que *"carecen en principio de legitimación cuando el contribuyente sólo es realizador del hecho imponible y no reviste simultáneamente el de*

*titular de la capacidad económica, es decir cuando ésta recae en el sujeto legalmente repercutido o económicamente incidido (aquel que soportó el efecto renta), en cuyo caso los legitimados para repetir son estos últimos".*

Si bien esa distinción –que, como expondré, no considero correcta- se explica en materia de impuestos indirectos –respecto de los cuales se parte de la base que son trasladados, que la traslación es íntegra, y que su traslación comporta la indemnidad patrimonial del contribuyente de iure- la doctrina que comento no queda satisfecha con esos límites. Pretende llegar más lejos, y extender esos conceptos a los impuestos directos:

*"De suyo que esta conceptualización dogmática puede resultar insatisfactoria en materia de **impuestos directos** a la renta o al patrimonio cuando el **contribuyente "de iure" lo traslada a terceros vía costos y precios. Esta situación, normal** en la realidad económica contemporánea (mercados de competencia imperfecta), ha sido reconocida por calificada doctrina. Cfr. por todos Raimondi (Derecho Fiscal, XX-1206): "...el impuesto se transforma en un factor más de costo en el proceso económico, trasladable a los precios, y como tal interviene en el mercado influyendo sobre las relaciones de oferta y demanda. Parece ser corriente la creencia de que los gravámenes que recaen sobre la obtención de la renta, o sobre el capital, participan menos del proceso de traslación, y recaen realmente sobre la propia renta del sujeto jurídico del gravamen. Tal creencia es fundamentalmente errónea. **Los impuestos a las ganancias y al capital**, siendo conocidos de antemano, son susceptibles de presupuestación como cualquier otro factor de costo y **tienden a trasladarse al precio, o sea a ser recuperados mediante la renta obtenida**". El mismo autor en otro trabajo (Derecho Fiscal, XV-154, año 1965) no pudo menos que reconocer que "Desde Seligman hace casi medio siglo (hoy casi uno) no hay*

*estudioso alguno que haya podido negar que el impuesto a los réditos es decididamente trasladable"... Dicho de otro modo, en el caso de impuestos a las ganancias o patrimoniales trasladados a terceros se impone la falta de legitimación del contribuyente "de iure" en la medida en que él no haya sufrido gravamen o daño a su patrimonio. El titular de la acción debe ser entonces el sujeto económicamente incidido o pagador real y no el contribuyente "de iure", pagador formal que **recompuso su patrimonio en virtud del efecto precio**".*

Al parecer, los contribuyentes casi nunca sufren reales perjuicios, sean los impuestos indirectos o directos, pues les basta con incluir los tributos en los costos, trasladar éstos a los precios, y permanecer en la misma situación que antes del impuesto. Los contribuyentes de iure –es decir, las principales víctimas de la voracidad e irracionalidad fiscal- los sujetos pasivos de los tributos, que sufren el acoso del fisco, están abrumados de obligaciones sustanciales y formales, inundados a requerimientos, perseguidos por las actuaciones de inspección y eventuales determinaciones de oficio, obligados a conocer un sinnúmero de resoluciones generales y normas variables, a "bajar" del sitio web de la AFIP programas difícilmente ejecutables y frecuentemente plagados de errores, a sufrir todo tipo de retenciones o a actuar como agentes de retención, a inscribirse en distintos registros, pagar una legión de contadores y abogados, soportar arbitrariedades, y un largo etcétera, ¡no experimentan daños por los impuestos inconstitucionales! Ellos trasladan los impuestos a los costos, los costos a los precios, preservan las ganancias... ¡y sanseacabó! ¡Qué fácil parece la vida del empresario!

Es más: si pueden trasladar, sin consecuencias negativas para la empresa, los mayores costos impositivos, ¿por qué no habrían de hacerlo con todo tipo de costos, tributarios o no? ¿La actividad empresarial es una cuestión de sumar costos y cobrar un precio mayor?

Si los impuestos indirectos se trasladan a los precios; los

directos también, y cuando así ocurre, el contribuyente no es el "titular de la capacidad económica gravada" y no está legitimado para repetir, la repetición de impuestos –que ya es una rareza, por los riesgos procesales que entraña cada acción judicial, y la asimetría entre los resultados desfavorables –con las costas consiguientes- y los resultados favorables –inclusión en alguna ley de emergencia y/o de consolidación<sup>23</sup> quedará convertida en una pieza de museo, de interés sólo para los tributaristas, análogo al que despiertan los tiranosaurios para los paleontólogos, pero no para los destinatarios de las normas, que son los contribuyentes.

Ya la crítica a esta postura, desde el punto de vista del análisis económico, se desarrolló en párrafos anteriores. Agregamos que, sin necesidad de profundizar en el estudio de la microeconomía, no es metodológicamente aceptable desde cualquier perspectiva –económica, jurídica o lógica- que el discurso se deslice, sin solución de continuidad, desde una premisa hacia otra, dando todas por demostradas y como si cada una de ellas fuera una consecuencia ineluctable de la anterior: que el contribuyente de iure traslada los impuestos directos “vía costos y precios”, suponiendo que todo costo puede trasladarse a los precios, y que esa traslación es necesariamente total; que el hecho de que los mercados sean de competencia imperfecta, por sí solo, posibilita esa traslación (por hipótesis íntegra); que la hipotética traslación al precio significa, sin más, la incolumidad de las ganancias<sup>24</sup>.

El análisis microeconómico anterior supuso que las empresas eran competidoras imperfectas o monopólicas, pues los ejemplos que se dieron partían de la base de curvas de ingreso marginal decreciente<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> Leyes 23.982, 25.344, y alguna otra que con seguridad se sancionará, al momento de hacer efectiva la condena.

<sup>24</sup> “...trasladarse al precio, o sea a ser recuperados mediante la renta obtenida”

<sup>25</sup> Cuando la competencia es perfecta, la curva de demanda para cada productor es infinitamente elástica, y el precio es igual al ingreso marginal.

No se contempló la hipótesis –frecuente, si la economía es abierta y los productos en cuestión son comercializables internacionalmente (“transables”)- de que los empresarios no puedan aumentar los precios por sobre el precio internacional, más los costos de flete y seguro. Por ejemplo, los exportadores de soja u otros “commodities” no pueden “exportar” los impuestos directos, ni los indirectos. En tal caso, el control de cada empresario sobre el precio es nulo, asimilable a la competencia perfecta.

### Desde una perspectiva procesal

Desde la óptica procesal –que aborda el Dr. Corti en un capítulo- tampoco es compartible la postura con que –respetuosa, pero enfáticamente- disiento. Asevera dicho autor Corti que *“la acción de repetición se exhibe como una especie del género acción de daños, cuyo legitimado no es otro que el dañado”*.

No estoy de acuerdo. La acción de repetición no se funda en el daño, sino en la inexistencia de causa válida para el pago; no es una especie de la acción resarcitoria, sino una acción distinta, tanto enfocándola desde el derecho constitucional como infraconstitucional. Constitucionalmente, se reclama la repetición de lo abonado en virtud de un impuesto inválido a la luz de la Ley Fundamental, no por la existencia de un daño, sino porque no existe causa jurídica válida para haberlo abonado. La repetición del pago sin causa está reglada por los artículos 792 y siguientes del Código Civil, su plazo de prescripción es el que prevé el art. 56 de la ley 11.683, y para los impuestos provinciales, el art. 4023 del Código Civil<sup>26</sup>.

Tampoco puedo compartir, ya desde un mirador exclusiva-

---

<sup>26</sup> Corte Suprema de Justicia de la Nación, 4/12/1972, “**Nidera Argentina S.A.**”, Impuestos XXXI-445; Fallos 284:319 y sus citas. Cuando el actor es el Estado, la Corte entendió –en una cuestión no tributaria- que la acción de repetición de lo pagado sin causa se rige por el Código Civil y prescribe a los diez años (19/05/1999, “**Provincia del Chaco c. Huayqui S.A.**”)

mente procesal, la aserción de que tratándose de impuestos indirectos al consumo el contribuyente "de iure" no tenga en principio legitimación. Si bien la reforma al art. 81 de la ley 11.683 por la ley 25.795 hace recaer en el contribuyente de iure que pretende la repetición la prueba del hecho negativo de la no traslación, por criticable que sea, no deja de ser una norma de atribución del onus probandi, que nada dice sobre la legitimación, sino sobre la prueba. Por lo demás, lo que aquí se está cuestionando no es la existencia de un texto legal –obvia, y reconocida desde los primeros párrafos de este artículo- sino su razonabilidad.

Y no comparto la postura del mentado jurista, por varios motivos:

\* La legitimación o carencia de ella es una cuestión eminentemente jurídica, no fáctica y que cabe reconocerla o negarla *a priori*, con prescindencia de toda prueba, pues su existencia o inexistencia es anterior a ella. La legitimación depende no de lo que a posteriori se pruebe –o no pueda probarse- sino de los términos de la pretensión. Como tiene dicho la Corte Suprema de la Nación, recogiendo principios lógico-jurídicos de antiguo arraigo, *"la falta de legitimación sustancial se configura cuando alguna de las partes no es titular de la relación jurídica sustancial en que se sustenta la pretensión, con prescindencia de la fundabilidad de ésta"*<sup>27</sup>.

Carece de legitimación ad causam para demandar por reivindicación, el que no es propietario, ni acciona por subrogación en los derechos del titular del dominio (art. 1196 del Código Civil); carece de legitimación para demandar el divorcio, quien no está casado; carece de legitimación para reclamar la repetición de tributos, quien no alega haberlos abonado. En todos estos supuestos, la falta de legitimación surge de

---

<sup>27</sup> Fallos, 310:2943; idem, CS, Septiembre 12-1996, "**Ponce, María E. c/ Provincia de Buenos Aires y otros**", La Ley, Suplemento de Derecho Constitucional, 25 de Abril de 1.997, pág. 34, n° 95.271, con nota a fallo de **Germán Bidart Campos**.

la estructura misma de la demanda, no de la prueba. Pero determinar si el accionante trasladó o no trasladó a los precios, y si la traslación evitó o no el empobrecimiento, son cuestiones que –más allá de la distribución del onus probandi, y aun suponiendo la validez constitucional de su inversión por la ley 25.795- requieren prueba; no puede predicarse a priori que el contribuyente que acciona por repetición no está legitimado, si no prueba...pues se tiene o no legitimación, con prescindencia de toda probanza

En todos los casos, quien no prueba los extremos de su pretensión, verá rechazada la demanda, pero eso no significa que no haya tenido legitimación.

Por su parte, en el caso de acciones de repetición de impuestos que gravan ingresos o patrimoniales, el sujeto legitimado será el contribuyente de derecho (realizador del hecho imponible y titular de la capacidad contributiva) por lo que con arreglo al texto vigente -ley 25.795- la carga de la prueba de la traslación recaerá sobre el Fisco (12).

#### VI. Desde una perspectiva ética

El derecho requiere un mínimo de ética y se encuentra gobernado por principios superiores de justicia: equidad; probidad, lealtad y buena fe en el ejercicio de los derechos y acciones en justicia; ejercicio no abusivo - funcional- de los derechos con arreglo a los fines de su institución, es decir sin desviación de poder (público o privado); manos limpias (doctrina "clean hands"); coherencia con los propios actos (doctrina de los actos propios); en fin, enriquecimiento sin causa, uno de cuyos recaudos o requisitos es el empobrecimiento de quien efectuó el pago.

Desde esta perspectiva ética, se ha pronunciado la C.S.J.N. en distintas oportunidades:

VI. 1. Un primer caso data de 1865 (Fallos 3:131): "Que así la cantidad de dinero cuya restitución solicitan los demandantes viene a ser la misma que se supone que ellos pagaron de menos al productor o dueños primiti-

vos de los frutos, presentándose en consecuencia esta reclamación ante la Corte destituida de todas las consideraciones de equidad que pudieran recomendarla".

Adviértase que el principio de equidad no es privativo de ninguna rama del derecho, constituyendo un correctivo de la justicia legal formal. Lo contempla la C.N. en materia tributaria (art. 4) o en punto a la distribución de recursos y gastos públicos (arts. 75, inc. 2 y 8) y se encuentra presente, valga el ejemplo, en el ámbito propio del derecho administrativo (así en materia de tarifas de servicios públicos, que deben ser equitativas, discretas y razonables, de la que se sigue también su cuantificación con criterios redistributivos) (13). El principio de equidad también está presente en el derecho privado, cfr. art. 907, C.C. párrafo incorporado por la ley 17.711 (Adla, XXVIII-B, 1810), en virtud del cual el juez queda facultado para disponer un resarcimiento en favor de la víctima por razón de equidad.

VI. 2. La teoría del abuso del derecho cuenta con recepción doctrinaria y legal, cfr. art. 1071 C.C.. Su aplicación en el derecho público es también indudable, en cuanto dicha rama del derecho público proscribe y nulifica los actos administrativos realizados con desviación de poder (abuso del poder público, extensible en el ámbito privado al abuso del poder corporativo). Una aplicación de dicha teoría en materia de repetición de impuestos fue efectuada por el juez Marcelo Pearson (cfr. su voto en la causa "Ford Motor Argentina S.A. c. Dirección General de Aduanas", sentencia del 05/05/71, Cámara Federal de la Capital, Sala en lo Contencioso Administrativo N° II), cuando señaló: "...el abuso de l derecho -que la ley no protege- es un acto ilícito... es un principio del derecho común que es dable aplicar también en materia impositiva ('Fallos': 249:256)".

VI. 3. La teoría o principio ético jurídico del enriquecimiento sin causa, a su vez, constituye un principio general del derecho (o postulado de justicia) abarcativo del tributario, como lo tiene señalado la C.S.J.N. en el precedente "Mellor Godwin S.A." del 17/05/77 (Fallos: 287:79, considerando 11) y recientemente por el juez Zaffaroni en el caso "Nobleza Pic-

cardo", del 05/10/2004, en especial al juzgar que: "... resulta indudable que la acción de repetición de impuestos -institución propia del derecho tributario- tiene su fundamento y origen en el principio de que 'nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro', regla ética de proyección patrimonial que no sólo alcanza a los particulares sino también al Estado. Tal principio, que fuera asimismo receptado por el derecho civil -art. 784 del C.C.- reafirma la relación que guarda el orden jurídico respecto del orden moral ('Fallos': 306:1401, disidencia del juez Fayt)".

Así las cosas, se advierte que la acción de repetición de impuestos no se subsume en el art. 784 del Código Civil sino que constituye una especificación en el ámbito del derecho tributario de la responsabilidad por daños con fundamento en un principio -el de enriquecimiento sin causa- que excede el ámbito del derecho civil. Más allá de que éste constituye "la ratio" de los arts. 728, 784, 907, 1165, 2301, 2302, 2306 a 2309, 2587 a 2591, 2594 a 2600 del C.C. (14), se trata de una institución con proyección en todo el ordenamiento jurídico, cuyos pergaminos provienen del Digesto (texto de Pomponio): "Según el derecho natural y la equidad nadie debe enriquecerse en perjuicio de otro" y de la Partida VII de Alfonso el Sabio: "Nadie debe enriquecerse contra derecho, con daño de otro" (15) con recibo expreso de Vélez Sarsfield en la nota al art. 784 C.C., transcribiendo a Marcadé (16).

Existe un señero precedente en materia de impuestos indirectos (Fallos 168:226, año 1933) en el cual la C.S.J.N. integró el principio de enriquecimiento sin causa con la conciencia ética del tribunal: "... por la especialidad de la materia y las personas que intervienen, sin bien ha habido un pago de más, puede decirse que el Fisco nacional no se enriqueció a costa de quien lo hizo sino más bien a costa del público consumidor. La actora no sufrió perjuicio alguno en su patrimonio. Falta así uno de los motivos requeridos para la repetición. La conciencia del tribunal se resiste a aceptar que la demandante haya vendido sus alcoholes sin cargar al precio de los mismos el valor íntegro que ella pagaba al Fisco por concepto de la desnaturalización, porque entonces habría trabajado a pérdida

segura y habría procedido como no procede comerciante alguno".

Finalmente, en materia de impuestos directos (a los réditos) en cabeza de corporaciones la C.S.J.N. declaró (Fallos 288:333, autos "S.A. Ford Motor Argentina") que: "... la circunstancia de tratarse de impuestos llamados 'directos' no autoriza a presumir su no traslación a los precios, ya que conforme a la doctrina más autorizada, resulta impropio hacer descansar la caracterización de un impuesto en los fenómenos de incidencia y repercusión y ello así porque según la coyuntura un impuesto indirecto puede a veces resultar directo y viceversa. A lo sumo, se está ante una indudable cuestión de hecho y prueba a cargo de quien la invoque en su beneficio...la naturaleza de la industria que integra la actora facilita aquella traslación, lo que autoriza a presumirla, salvo prueba en contrario" (17).

VI. 4. Existen también unos otros principios que, de acuerdo con las posibilidades que brinda la plenitud del ordenamiento, concurren a la aplicación de la regla moral, rectitud y buena fe exigibles en el ejercicio de los derechos y acciones en justicia. En el precedente "Mellor Godwin" se señaló que: "...si quien demanda por repetición obtiene sentencia favorable y antes trasladó el impuesto al precio de las mercaderías vendidas habría cobrado dos veces, por distintas vías, lo que es contrario a la buena fe".

VII. Análisis desde la perspectiva del proceso ingreso/gasto público

Sin perjuicio de que en aquellos casos en que el contribuyente "de iure", por haber trasladado el impuesto a los precios, carece de legitimación para accionar por repetición y el legitimado a tal fin será el sujeto legalmente repercutido o económicamente incidido, es decir el consumidor, y admitiendo las dificultades de hecho y prueba que ello pueda entrañar - como lo reconociera el juez Zaffaroni en el considerando 15 de su voto-, a todo evento no se generaría un enriquecimiento en cabeza del Estado, ya que éste no reviste, conforme lúcida caracterización de Duverger (18), el carácter de un Estado "pozo" sino el de un Estado "filtro" o redistribuidor, esto es que el impuesto mal cobrado vuelve en definitiva a la sociedad a

través del gasto público (19).

#### VIII. Posibles críticas y sus refutaciones y/o aceptaciones

VIII. 1. ¿Si se rechaza la repetición, se enriquece el Estado y se premia un actuar inconstitucional del mismo?.

Respuesta: No, por las razones expuestas en el acápite VII, al que me remito en obsequio a la brevedad.

VIII. 2. Aun cuando dichos fondos en poder del Estado vuelvan a la comunidad a través del gasto público ¿el sistema actual de ingreso/gasto público es compensatorio de los consumidores?.

Respuesta: No, habida cuenta que el sistema tributario actual reposa básicamente en impuestos indirectos al consumo y que la exigencia constitucional de un gasto redistributivo dirigido a efectivizar la igualdad de derechos de los habitantes de la República dista de reflejarse cumplidamente en las leyes de presupuesto. No obstante ello dichas omisiones constitucionales pueden y deben ser corregidas por el poder judicial en el marco de acciones de amparo a poco que se advierta que dichas leyes, reguladoras de la actividad financiera del Estado, revisten naturaleza ordinaria, están sujetas al principio de supremacía constitucional y constituyen -en conjunto con el sistema tributario- herramientas financieras constitucionales interrelacionadas dirigidas a efectivizar el sistema constitucional de derechos humanos. Claro que ello exige magistrados activistas de la justicia y concientes de que las cláusulas constitucionales resultan operativas y no meramente discursivas o de adorno. En este sentido existen valiosos precedentes efectivizando derechos humanos básicos (salud, alimentación, vivienda) por encima de los avatares, insuficiencias y omisiones presupuestarias y/o de las deficiencias de los responsables de los departamentos ejecutivos y legislativos del gobierno (20). En definitiva son los jueces los garantes constitucionales de los derechos económicos, sociales y culturales de los ciudadanos.

VIII. 3. ¿Puede haber traslación y daño al contribuyente por reducción de

la demanda global y del monto de las utilidades?

Respuesta: Si, puede haberla, ya que una empresa puede trasladar el impuesto sin causa constitucional a los costos y precios y encontrarse -al aumentarlos- con una demanda global que reduce su rentabilidad. En este caso, entendemos que aquélla cuenta con legitimación para resarcirse de dicha reducción, en la medida que acredite la relación de causalidad entre el incremento de costo impositivo y del precio y la pérdida sufrida. Ello sin perjuicio de que cuente también con legitimación el sujeto realmente incidido por el gravamen inconstitucional. Este último será titular de la acción de repetición. La empresa que trasladó y se perjudicó, de la acción genérica de daños y perjuicios. Si el Estado responde por sus actos lícitos cuando estos producen un daño especial, con más razón cuando este daño se origina en la actividad pública estatal de establecer y exigir impuestos sin causa constitucional. Se advierte entonces que la cuestión excede el principio del enriquecimiento sin causa ya que el resarcimiento puede extenderse más allá del importe del pago sin causa, a diferencia de lo que acontece con los alcances de dicho principio. En efecto, como bien lo ha señalado la doctrina (21) dicha acción "...tiene límites bien precisos: por un lado no puede exceder del efectivo desmedro del empobrecido y por el otro tampoco puede ser mayor el enriquecimiento logrado por el demandado. Como corolario de lo expuesto, se sigue que si el empobrecimiento es superior al enriquecimiento, el que acciona queda perjudicado, pues no puede obtener la restitución de todo lo que fue materia del empobrecimiento sino hasta el concurso del enriquecimiento del demandado". Porque si el impuesto se trasladó, el contribuyente "de iure" carece de acción para repetir (art. 81 "in fine" ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones) y quien cuenta con legitimación para ésta es el sujeto realmente incidido (jueces Risolía, Argúas y Zaffaroni, y doctrina citada en nota 6). Sin menoscabo de ello el contribuyente "de iure" que no obstante trasladar el gravamen se empobreció -con causa en la traslación y consecuente reducción de la demanda global y rentabilidad generada por los mayores precios vía incorporación a los mismos del impuesto

inconstitucional- tendrá legitimación para promover una acción ordinaria de indemnización de daños, autónoma de la acción "de in rem verso" promovida por los sujetos realmente incididos por el gravamen.

Es cierto que en este caso el Estado deberá resarcir daños que exceden el monto del impuesto inconstitucional o sin causa pero en tal caso ello tendrá su fuente última en su actividad legislativa ilícita de sancionar leyes impositivas inconstitucionales, esto es, en pugna con los principios de legalidad, irretroactividad, igualdad, capacidad contributiva, razonabilidad, certeza y no confiscatoriedad. A lo que se suma el principio ético de ejemplaridad, cuya devaluación se encuentra demostrada con la crisis de representación política cuya remoción definitiva se exhibe todavía dificultosa (22).

## Notas.

(1) Cfr. CORTI, Arístides Horacio M. y CALVO, Rubén Amilcar, "Acerca de la proyección jurídica de los efectos económicos de los impuestos", JA, 1988-IV-54. En materia no vinculada a la repetición de impuestos, ver en especial Fallos 308:2153 ("Aerolíneas Argentinas"); 320:2580 ("T.A.C.") y 316:1535 ("C.G.C."). En relación con la repetición de impuestos, cfr. del autor (en colaboración con Virgilio J. L. Martínez de Sucre), "El empobrecimiento, condición de existencia del derecho a repetir", ED, 47-887 y "Mellor Godwin, una sentencia ejemplar", ED, 51-341. Asimismo del autor "A propósito de un trabajo reciente: 'Repetición de impuestos. Aspectos tributarios, económicos y jurídicos'", ED, 08/01/76, t. 64, año 1976; "Algunas reflexiones sobre el anti 'Mellor Godwin'. La revisión de una sentencia ejemplar", "La Información", t. 36, ps. 7 y sigtes.; "Los impuestos indirectos y la prueba del empobrecimiento para repetirlos. La repetición de impuestos (acerca de la reforma por la ley 25.795 y la refutación de sus críticas)", PET, 28/11/2003, ps. 1/3 y LA LEY, 2004-A, 861 y "El restablecimiento concurrentemente implícito y explícito de la doctrina del empobrecimiento como requisito de la repetición de impuestos", LA LEY, 2004, F, 541, anotando el precedente de la C.S.J.N. del 05/10/04, autos "Nobleza Piccardo S.A.I.C. c. E.N."

(2) Fallos 318:1161 ("Video Club Dreams" -LA LEY,1995-D, 247-), 319:3406 ("La Bellaca") y 321:366 ("Kupchik" -LA LEY, 1999-E, 67; IMP, 1998-B, 1966 - JA, 1998-III-302-). La proscripción absoluta e irreversible de los reglamentos de necesidad y urgencia (R.N.U.) fue establecida por la C.S.J.N. aún respecto de los dictados con anterioridad a la reforma constitucional de 1994 que los proscribió expresamente en materia tributaria en virtud del art. 99, inc. 3. La jurisprudencia de la C.S.J.N. establece que la ratificación por ley de un R.N.U. opera hacia delante sin efectos retroactivos, habida cuenta su nulidad absoluta nacida extramuros de la Constitución.

(3) CS, sentencia del 21/10/2003, autos "Selcro", LA LEY, 2004-D, 230,

con nota de SPISSO, Rodolfo R., "Acerca del tema", cfr. del autor "Algunas reflexiones acerca de la legislación tributaria delegada", "Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales", marzo 2001, p. 31.

(4) "Fallos" 318:1161.

(5) "Fallos" 323:2256, en especial 2278, considerando 8°.

(6) Acerca de la legitimación del contribuyente de hecho cfr. jueces Risolía y Argúas en la disidencia de "Fallos" 283:360, considerando 4°, "in fine", y el voto concurrente del juez Zaffaroni en el caso "Nobleza Piccardo", 05/10/2004, considerando 15 (LA LEY, 2004/10/21, p. 4; IMP, Rev. 21/2004, p. 47). En doctrina ROSSEN, Eduardo Augusto, IMP, XXXIII-1 y MAC DONELL, Stella Maris y AMIGO, Rubén Oscar, "Repetición de impuestos. Aspectos tributarios, económicos y jurídicos", "Boletín de la DGI", N°260, agosto 1975, ps. 101/136, en especial, p. 1 10.

(7) Cfr. del autor, BUITRAGO, Ignacio José y CALVO, Rubén Amilcar, "La estructura jurídica de la norma tributaria", JA, 1988-2-621. Idem, del autor, "De la autonomía del derecho tributario", ps. 34/48 de la obra homenaje a Dino Jarach citada en nota 9.

(8) Cfr. del autor, "El tipo penal fiscal de la retención dolosa (art. 8, ley 23.771), en un reciente fallo del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3", IMP, LV-C, 2757.

(9) Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "La evolución del derecho tributario en Europa desde la aparición de 'El Hecho Imponible'. Notas salientes y tendencias actuales", A.A.E.F., "Homenaje al 50 aniversario de 'El Hecho Imponible' de Dino Jarach", Ediciones Interoceánicas S.A., 1994, ps. 47 y sigtes., en especial ps. 61/3: "...en el IVA... se produce una especie de esquizofrenia jurídico-tributaria, porque por un lado va el sujeto pasivo del tributo (fabricante, elaborador, importador o comerciante) y por el otro, el titular de la riqueza gravada, la persona efectivamente empobrecida al término del proceso tributario, que es el consumidor final".

(10) La jurisprudencia de la C.S.J.N. consideraba que en aquellos casos en que el contribuyente "de iure" era un contribuyente individual no organizado en forma de empresa lucrativa o una institución de bien público sin fines de lucro, el empobrecimiento se infería del solo hecho del pago (Fallos 289:67 y 294:220, respectivamente).

(11) Cfr. CARNELLI, Lorenzo, "La acción procesal", LA LEY, Páginas de ayer, año 5, núm. 7, agosto del 2004, ps. 1 y ss., en especial ps. 27 y 32: "Nos creemos autorizados para sostener en definitiva que no existe la acción estrictamente procesal. Se trata de una ficción. Ni siquiera un concepto vacío, como decía Kant del concepto sin intuición. En este caso falta del objeto". Tomando a la azar un fallo de la C.S.J.N.: "La apelación extraordinaria no es procedente cuando falta uno de los requisitos indispensables para su viabilidad, cual es la subsistencia del agravio que dio origen a las actuaciones" (Fallos 290:339 y sus citas). Los tribunales no entran al fondo cuando la cuestión deviene abstracta. Tampoco emiten opiniones consultivas. Claro que deben diferenciarse éstas de las sentencias instadas mediante acciones meramente declarativas dirigidas a definir jurisdiccionalmente estados de incertidumbre o perplejidad jurídica; definiciones judiciales que brindan seguridad jurídica, valor de jerarquía constitucional, aceptado por la C.S.J.N. en materia tributaria, cfr. precedente de Fallos 323:2256 y profusa jurisprudencia en cuestiones originarias promovidas por contribuyentes contra estados provinciales impugnando impuestos locales por encontrarse en pugna con la CN o las leyes federales de coparticipación integrativas del derecho propio del federalismo de coparticipación (vg. y recientemente las sentencias acogiendo acciones declarativas en materia de jactancias provinciales dirigidas a gravar con el impuesto de sellos -gravamen que tiene por hecho imponible negocios jurídicos instrumentados- a ofertas instrumentadas con aceptación tácita no instrumentada, pretensión provincial descalificada por la C.S.J.N. por infringir el principio instrumental consagrado por la ley federal de coparticipación. Al respecto cfr. sentencias de la C.S.J.N., 15/4/04, autos "YPF c. Tierra del Fuego, Provincia del s/acción declarativa de in-

constitucionalidad" (DJ, 2004-2-256); de la misma fecha "Transportadora de Gas del Sur S.A. c. Provincia de Santa Cruz s/acción declarativa de certeza" y también del 15/4/04, autos "Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Provincia del Neuquén s/acción declarativa de inconstitucionalidad" (ED, 30/4/04).

(12) En el caso de las acciones de repetición iniciadas antes de la entrada en vigencia de la ley 25.795 (Adla, LXIII-E, 4969), momento en el que el contribuyente de iure de un impuesto indirecto al consumo no tenía la carga procesal de acreditar el empobrecimiento con arreglo a la doctrina de Fallos 297:500, la carga de la prueba recae en el Fisco (caso "Nobleza Piccardo" del 5/10/04 -LLO; LA LEY, 2004/10/21, p. 4; IMP, 2004/10/28, p. 15). Sin perjuicio del poder-deber del juez de decretar una medida para mejor proveer al respecto a fin de adquirir la verdad material y el contenido jurídico-económico del caso concreto sometido a su juzgamiento.

(13) CORTI, Arístides Horacio M., "Las tarifas sociales en los servicios públicos privatizados", "Urbe et Ivis. Revista de Opinión Jurídica", n° 1, 2004, p. 95, y "Página 12", sección "Cash", 30/11/2003.

(14) BELLUSCIO, "Código Civil y leyes complementarias. Comentado, Anotado y Concordado", Ed. Astrea, 1988, t. III (Ameal-López Cabana-Zannoni), ps. 625/627 que incluye la declaración del IV Congreso Nacional de Derecho Civil, Córdoba 1969, "Que el enriquecimiento sin causa es, en nuestro derecho, fuente de obligaciones y que aparece como fundamento de la acción por restitución en numerosos supuestos expresamente legislados: empleo útil, pago indebido, etc."

(15) Op. cit. en nota anterior, ps. 619 y 622.

(16) "Pero el principio de equidad, dice Marcadé, que siempre es principio en nuestro derecho civil, no permite enriquecerse con lo ajeno..."

(17) Cfr. MARTÍNEZ DE SUCRE, Virgilio José Luis, "Compendio, afirmación y extensión de principios aplicados por la Corte Suprema", LA LEY, 155-161.

(18) DUVERGER, Maurice, "Hacienda Pública", Ed. Bosch, Barcelona, 1968, ps. 35/6.

(19) Salvo filtraciones generadas por la corrupción.

(20) Cfr. del autor "Derecho financiero y derecho humanos", capítulo del libro en prensa coordinado por Guido Risso. En materia jurisprudencial con referencia al derecho a la salud puede compulsarse provechosamente el caso "Asociación Benghalensis" (cfr. sentencia de la jueza Rodríguez Vidal, 05/12/96 y nota del autor, "Derecho presupuestarios y derechos humanos. Fallo de la justicia contenciosoadministrativa federal que ordena al Estado adquirir medicamentos para combatir y prevenir el flagelo del SIDA por encima de restricciones presupuestarias", IMP, 1997-275/6); con referencia al derecho a la alimentación, el caso "Ortega" (sentencias cautelar y definitiva del Juzgado de Menores N° 2 de Paraná de fechas 28/6/02 y 21/07/2002 y del Tribunal Superior de Entre Ríos del 09/04/2003 y notas aprobatorias de Bidart Campos y Ciuro Caldani, LA LEY, 2002-E, 267); y con referencia al derecho a un techo digno, casos "Sánchez, Claudia (26/06/2002, Cámara Contencioso Administrativa y Tributaria CABA, Sala I, LA LEY, 2003-C, 617; 2003-D, 484), con nota de ARANEO, Emiliano, "El activismo judicial, guardián del Estado de Derecho") y "Ramalla" (sentencia del juez Gallardo, titular del juzgado contencioso administrativo y tributario N° 2 CABA, 14/12/01, 16/6/04 y 16/7/04, LA LEY, 2004/11/05, p. 7), que acreditan la existencia en el país de jueces activistas que, asumiendo sus funciones irrenunciables propias, han considerado (a partir de las cláusulas constitucionales, todas operativas, y la recepción de los principios "pro homine" y de progresividad de los derechos económicos, sociales y culturales, como lo imponen los pactos internacionales en materia de derechos humanos) al derecho en serio y a la función judicial un servicio y no un mero oficio burocrático.

(21) Op. cit. en nota 14, p. 626.

(22) Como ejemplo de ello: el texto de la ley nacional de presupuesto 2005 en cuanto delega facultades al jefe de gabinete para trasladar fon-

dos de una partida a otra constituye una flagrante colisión con el art. 76 de la Constitución Nacional, que sólo admite la delegación impropia en favor del titular del P.E.N. y no de órganos dependientes del mismo. El art. 100, incs. 7 y 12, asignan competencia al jefe de gabinete para ejecutar la ley de presupuesto nacional y refrendar los reglamentos de integración o delegados suscriptos por el P.E.N., pero no para emitirlos. A su vez, la delegación establecida por el art. 76 cit. no consagra la delegación propia, también conocida como fenómeno de deslegalización, sino que requiere de pautas, standards, en la legislación delegante (ley de emergencia que define la política legislativa en los términos de una ley marco o de bases). Finalmente y concurrentemente con lo anterior debe señalarse que la ley de presupuesto no reviste el carácter de un acto institucional sino de una ley ordinaria -formal y material- (cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., "Derecho Financiero", Depalma, 6ª ed., 1997, t. I p. 177) sujeta como condición de su validez a los preceptos constitucionales (art. 75, inc. 8, reenvío al tercer párrafo del inc. 2, e inc. 19 que consagra la cláusula del desarrollo humano). En definitiva, el presupuesto constituye la garantía constitucional de los derechos humanos en el ámbito de la actividad financiera del Estado y por ende plenamente justiciable en un Estado Social de Derecho, entendido no como un mero programa de gobierno sino como un verdadero plan de acción que compromete a todos, gobernantes y gobernados, y entre los primeros a la totalidad de los poderes del Estado: Ejecutivo (con una sola cabeza, el presidente de la Nación), Legislativo (los senadores en representación de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los diputados en representación del pueblo de la Nación), el Judicial (con sus dos cabezas la C.S.J.N. y el Consejo de la Magistratura Nacional) y el Ministerio Público como órgano extra-poder en la Constitución vigente. Y cuando nos referimos al Poder Judicial lo hacemos respecto de todos los jueces de todas las instancias, habida cuenta el control difuso de constitucionalidad que los alcanza y compromete también a todos, sin cómodas exclusiones que no serían propias de jueces activistas de la justicia y la Constitución, sino de meros espectado-

res de las infracciones inconstitucionales. Adviértase finalmente que mediando causa los jueces deben aplicar de oficio la inconstitucionalidad de las leyes aún sin mediar tacha de parte. Cfr. al respecto la reciente sentencia de la C.S.J.N., 19/08/2004, autos "Recurso de hecho Banco Comercial de Finanzas S.A. (en liquidación Banco Central de la República Argentina) s/quiebra": "...reiteradamente ha señalado esta Corte que 'que es elemental en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ella' (Fallos: 311:2478, entre muchos otros)... como el control de constitucionalidad versa sobre una cuestión de derecho y no de hecho, la potestad de los jueces de suplir el derecho que las partes no invocan o invocan erradamente -trasuntado en el antiguo adagio 'iura novit' curia- incluye el deber de mantener la supremacía de la Constitución (art. 31 de la Carta Magna) aplicando, en caso de colisión de normas, la de mayor rango, vale decir, la constitucional, desechando la de rango inferior... Tampoco se opone a la declaración de inconstitucionalidad de oficio la presunción de validez de los actos administrativos o de los actos estatales en general, ya que dicha presunción cede cuando se contraría una norma de jerarquía superior, lo que no ocurre cuando las leyes se oponen a la Constitución".

---

Rougés, Julio

La repetición de los Impuestos directos e indirectos.

Acerca de la “teoría del empobrecimiento”

Publicado en la revista La Ley. Derechos reservados  
(ley 11.723)

Fundación Federalismo y Libertad 2012. Artículo

Todos los derechos reservados. Esta publicación no puede ser reproducida, ni en todo ni en parte, ni registrada en, o transmitida por, un sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sea mecánico, fotoquímico, electrónico, magnético, electroóptico, por fotocopia, o cualquier otro, sin permiso previo por escrito del autor.

TUCUMÁN - ARGENTINA

2012. Fundación Federalismo y Libertad.

[www.federalismoylibertad.org](http://www.federalismoylibertad.org)