

**CONSEJO PROFESIONAL DE
CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA
C.A.B.A**

SUBCOMISION DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Taller sobre VÍAS RECURSIVAS
en la L. 11683

PRIMERA PARTE

Nociones sobre los remedios procesales.

Alfredo T F Destuniano

Material para la utilizar en los talleres de la Subcomisión de Procedimiento del CPCECABA

I - Remedios en el Derecho Procesal.

El Derecho Procesal contiene un abanico de remedios que podemos resumir en:

1 Ante sentencia definitiva (la que pone fin al proceso) existiendo daño irreparable, el remedio es → **Recurso de Apelación** CPC y CN a. 242
La parte afectada por una decisión judicial plantea ante un órgano jerárquicamente superior y competente la revisión de la sentencia.

2 Ante **providencias simples** existiendo **daño irreparable**
el remedio es → **Recurso de Reposición** (CPC y CN a. 238).
Las providencias simples son decisorios del juez o del secretario que resuelven cuestiones de mero trámite. Se interpone dentro de los tres días siguientes al de la notificación. El recurso tiene que estar argumentado.

3 Ante **sentencia definitiva** por concepto oscuro error material u omisión
el remedio es → **Recurso de Aclaratoria** (CPC y CN a. 166 inc. 2).
El juez tiene potestad saneatoria prevista en el art. 166 para modificar de oficio antes de ser notificada la sentencia para corregir errores materiales y aclarar conceptos oscuros. En el supuesto de oscuridad del pronunciamiento, a pedido de parte, el juez deberá aclarar los términos vertidos.

4 Ante **sentencia definitiva y violación de normas**
el remedio es → **Recurso de Nulidad** (CPC y CN a. 253). La inobservancia de las formas sobre las cuales debe estar estructurada la sentencia (fecha, firma del juez, error en el nombre de las partes, falta de fundamentación legal, entre otros).

5 Ante **sentencia definitiva** existiendo **denegación de la apelación** el remedio es → **Recurso de queja por apelación denegada** (CPC y CN a. 282). La parte agraviada recurre en queja pidiendo se le otorgue el recurso denegado. Se interpone en un plazo de cinco días.

6 Si el efecto del recurso produce la disconformidad del apelante el remedio es → **Recurso de queja por efecto del recurso** (CPC y CN a. 284).
Se interpone en un plazo de tres días.

7 Ante sentencia definitiva de Cámara de Apelación el remedio es → **Recurso de Apelación ante CSJN**

II. El reclamo judicial.

El reclamo judicial contiene una pretensión. La PRETENSION PROCESAL, objeto del proceso, es la que inicia, desarrolla y extingue el mismo.

Los elementos, requisitos y clases de pretensiones, son expuestos en el cuadro siguiente:

ELEMENTOS	REQUISITOS	CLASES
<ul style="list-style-type: none"> <u>Subjetivos</u> : <p><u>Activo</u> : es el que formula la pretensión.</p> <p><u>Pasivo</u> : es la persona a quién se la formula.</p> <ul style="list-style-type: none"> <u>Objetivo</u> : <p>Es el pronunciamiento (condena, declaración, etc..)</p>	<ul style="list-style-type: none"> * De admisibilidad : <p>La pretensión debe permitir una decisión.</p> <ul style="list-style-type: none"> * De fundabilidad : <p>Si el contenido permite una decisión a favor de quién la formula</p>	<ul style="list-style-type: none"> * De conocimiento : <p>El órgano judicial debe definir el alcance de una relación jurídica.</p> <ul style="list-style-type: none"> * De ejecución : <p>Se busca efectivizar la sanción impuesta.</p> <ul style="list-style-type: none"> * Cautelares : <p>Mediante esta pretensión se pide el dictado de una medida que fortalezca el cumplimiento de una sentencia.</p>

III. Particularidades del proceso tributario.

Siguiendo a H B Villegas decimos que el proceso tributario es el conjunto de actos coordinados entre sí, conforme a reglas preestablecidas, que tienen por fin decidir controversias tributarias entre partes.

Las particularidades del proceso son: impulso de oficio, libertad de apreciación de la prueba y prescindencia de formalidades no esenciales.

¿Cuándo comienza el contencioso administrativo? C M Giuliani Fonrouge sostiene que el contencioso tributario comienza con el recurso de reconsideración. Valdez Costa sostiene que el contencioso administrativo se inicia cuando se agota la vía administrativa.

En cambio Villegas distingue entre proceso tributario y procedimiento tributario. El proceso tributario se lleva a cabo frente a una autoridad imparcial e independiente, mientras que el procedimiento administrativo no existe una autoridad decisoria imparcial e independiente. -

Bibliografía consultada: 1. Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Comentado y Anotado, Osvaldo Alfredo Goacini, Tº I y II, Ed. La Ley, 2da. Edición actualizada, 2006;
2. Curso de Finanzas Públicas y derecho financiero y tributario, Héctor B. Villegas, Ed. Astrea, 8ª. Edición actualizada, 2002.

SEGUNDA PARTE

I – Los tres remedios procesales más relevantes de la L. 11683.

RECURSO DE RECONSIDERACIÓN O DE APELACIÓN

Art. 76 - Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los 15 (quince) días de notificados, los siguientes recursos:

- a) recurso de reconsideración para ante el superior;
- b) recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación competente, cuando fuere viable.

El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios.

El recurso del inciso b) no será procedente respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses. Asimismo no será utilizable esa vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.

COMPETENCIA DEL TRIBUNAL

Art. 159 - El Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer:

- a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a \$ 2.500 (dos mil quinientos pesos) o \$ 7.000 (siete mil pesos), respectivamente.
- b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que, impongan multas superiores a \$ 2.500 (dos mil quinientos pesos) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.
- c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, y de las demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a \$ 2.500 (dos mil quinientos pesos).
- d) De los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, en los casos contemplados en el segundo párrafo del artículo 81.
- e) Del recurso de amparo a que se refieren los artículos 182 y 183.

f) En materia aduanera, el Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones -excepto en las causas de contrabando-; del recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por la Administración Federal como también de los recursos a que ellos den lugar.

RECURSO DE APELACIÓN PARA ANTE EL DIRECTOR GENERAL

Art. 74 - Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los 15 (quince) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior.

El acto administrativo emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la ley 19549.¹

En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la ley 19549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de 60 (sesenta) días contados a partir de la interposición de los mismos.

El Director General podrá determinar qué funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente.

TEXTO S/DECRETO 1397/79 - BO: 25/7/1979 - T.O.: sin ordenamiento - FUENTE: D. 1397/79, art. 74

L. 19549 - Título IV - Impugnación judicial de actos administrativos.

ARTICULO 23.- Podrá ser impugnado por vía judicial un acto de alcance particular:

- a) cuando revista calidad de definitivo y se hubieren agotado a su respecto las instancias administrativas.
- b) cuando pese a no decidir sobre el fondo de la cuestión, impida totalmente la tramitación del reclamo interpuesto.
- c) cuando se diere el caso de silencio o de ambigüedad a que se alude en el artículo 10.
- d) cuando la Administración violare lo dispuesto en el artículo 9.

¹ Sustanciación es darle trámite, generalmente se usa esa palabra para mencionar el traslado a la otra parte, así por ejemplo cuando te dice que las sentencias interlocutorias conllevan costas es porque hubo sustanciación, porque se notificó a la otra parte, en cambio cuando es sin sustanciación se hace sin traslado a la otra parte, por ejemplo las medidas cautelares que son *inuadita altera pars*.

II – Jurisprudencia relevante

1) PARTE/S: Leyssen y Cía. SRL TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac., 09/09/1960. **Resolución del Fisco que resuelve un recurso de reconsideración. Imposibilidad de apelarla ante el Tribunal Fiscal de la Nación:** Interpuesto el recurso de reconsideración ante la Dirección General Impositiva, la resolución que ésta dicte a su respecto no es apelable ante este Tribunal Fiscal.

2) PARTE/S: Wittasch, Alberto TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. 15/09/1969. **Carácter excluyente de la opción de interponer recurso de reconsideración o recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación:** La opción que permite la ley de procedimiento tributario, esto es, recurso de reconsideración en instancias administrativas o apelación ante el Tribunal Fiscal, instituye vías excluyentes.

3) PARTE/S: Malatesta, Carlos TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. SALA: III 1/04/1982. **Resolución que resuelve un recurso de apelación ante el Director General (art. 74 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario). Carácter definitivo. Posibilidad de recurrirla judicialmente, pero no en sede administrativa:** El artículo 74 del decreto 1397/79 prevé un recurso ante el Director General "que se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la ley 19549". Esta norma indica que el acto emanado del Director General implica una decisión final contra la que nada puede argüirse en sede administrativa, es decir que causa estado, y a la que ha de aplicarse para impugnarla judicialmente el plazo del artículo 25 de la ley 19549.

4) PARTE/S: Valenciana Argentina, José Eisenberg y Cía. SACFI. TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. SALA: IV 11/05/1982. **Recurso de apelación ante el Director General de la Dirección General Impositiva (art. 74, decreto reglamentario de la ley de procedimiento fiscal). Carencia de efectos suspensivos. Posibilidad de promover la ejecución fiscal mientras se sustancia. Fundamento:** El artículo 74 del decreto 1397/79, reglamentario de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.), prevé un recurso ante el Director General, el cual no tiene efecto suspensivo del acto administrativo de carácter individual que por él se recurre. En consecuencia y por aplicación del artículo 12 de la ley 19549 (ley de procedimientos administrativos), la Dirección General Impositiva se encontraba facultada para requerir judicialmente el pago de lo adeudado a partir de la notificación de intereses resarcitorios y la actualización de los mismos. Por ello, debe entenderse que la ejecución fue bien iniciada.

5) PARTE/S: Conarco Alambres y Soldaduras SA Trib. Fiscal Nac., 21/05/1990. **Opción de interponer recurso de reconsideración en sede administrativa o apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Carácter excluyente. Alcances. Aplicación supletoria de la ley de procedimientos administrativos. Incompetencia del Tribunal Fiscal una vez impugnada en sede administrativa la resolución del Ente Recaudador de que se trate, aun cuando en dicha presentación se haga referencia expresa o implícita a la eventual y futura apelación ante dicho organismo jurisdiccional. Fundamento:** Debe decretarse la improcedencia formal del recurso de apelación interpuesto por el actor contra la resolución determinativa de oficio de fecha 20/12/1988

y en el que afirma que no ha sido notificado de aquélla el 26/12/1988, como sostiene el Fisco Nacional, sino que recién habría tomado conocimiento de su existencia el día 20/3/1990, razón por la que redarguye de falsas las actas de notificación de fechas 22 y 26 de diciembre de 1988 y peticiona la nulidad de las actuaciones, oponiendo como corolario de lo expuesto la prescripción de los períodos fiscales involucrados.

Cabe principiar señalando que la opción excluyente que propone el artículo 78 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.) no sólo lo es en cuanto a la elección de la vía, sino que al mismo tiempo importa una alternativa en cuanto a la habilitación de la competencia del órgano llamado a decidir, de suerte tal que, suscitada la de uno, no cabe recurrir a la del otro pendiente su ejercicio, como tampoco agotado aquél mediante el dictado del pronunciamiento requerido, conforme lo ha resuelto este Tribunal en reiterada jurisprudencia.

En el caso de autos debe apuntarse que, a tenor de sus propios dichos y de la documentación acompañada, la actora ejerció dicha opción mediante la presentación efectuada en sede administrativa con fecha 27 de marzo del corriente. En efecto, más allá de que el denominado recurso de reconsideración no requiere términos sacramentales, su intención es clara en tanto se encuentra dirigido al Director General de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales -siendo que la resolución atacada se encuentra suscripta por el subdirector de la Subdirección Legal Tributaria- y abarca no sólo la mentada redargución de falsedad de las actas y la nulidad de la notificación (aspecto vinculado a la eficacia del acto, art. 11, L. 19549), sino que también peticiona la suspensión de su ejecutoriedad y aun la declaración de "caducidad" de los procedimientos, pretensión esta última dirigida obviamente a consolidar la prescripción en ciernes.

No obsta a dicha conclusión la alusión -abstracta por lo demás- contenida en el punto cuarto del petitorio de dicha presentación, en el sentido de que "con la declaración de nulidad se procura salvaguardar el derecho a interponer recurso ante el Tribunal Fiscal", toda vez que ella no desvirtúa el carácter de la reconsideración. Así se ha resuelto en un caso en que la actora se presentó ante la Administración impugnando una resolución, aun cuando agregara que se solicitaba "copias certificadas del cargo impugnado y de sus fundamentos" para recurrir ante este Tribunal, pues ello no altera la realidad del recurso interpuesto ("Fletamar SAC", del 3/6/1977). En la especie, además, ni siquiera ha transcurrido el plazo acordado por la ley para la resolución de la reconsideración interpuesta, a estar a lo previsto por el artículo 80 de la ley 11683 (t.o. citado).

6) PARTE/S: Conarco Alambres y Soldaduras S. A., TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. SALA: I, 22/09/1994. **Opción de interponer recurso de reconsideración en sede administrativa o apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Carácter excluyente. Alcances. Aplicación supletoria de la ley de procedimientos administrativos. Elementos que permiten considerar a la presentación efectuada en sede administrativa por el contribuyente como un verdadero recurso de reconsideración. Tratamiento del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal como una ampliación de fundamentos del recurso de reconsideración:** De la lectura de las actuaciones sometidas a consideración de este Tribunal surge que: a) la Dirección General Impositiva dictó el 20/12/1988 resolución determinando de oficio la obligación tributaria de la actora en el impuesto a las ganancias; b) el día 27 de marzo de 1990, a través de un escrito dirigido al Director General de la Dirección Grandes Contribuyentes Nacionales del Ente Fiscal, dicha empresa se presentó en sede administrativa manifestando que recién tomó conocimiento de la existencia del citado acto determinativo como consecuencia de haber sido notificada de la decisión del Organismo de iniciar el correspondiente juicio de apremio por los importes que surgían de aquella resolución, invocándose, en consecuencia, la nulidad de la notificación de ésta, con fundamento en la falsedad del contenido de las actas y por haber contravenido el proceder administrativo las disposiciones legales aplicables (art. 100, ley de procedimiento fiscal y art. 399, C Proc.); y c) con fecha 10/4/1990 se interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, invocando nuevamente la defensa de nulidad y atacando en cuanto al fondo la determinación de oficio, lo que motivó la decisión que ahora se impugna ante esta Cámara.

Circumscripita la cuestión a resolver en punto a si efectivamente la presentación efectuada en sede fiscal por el contribuyente el día 20/3/1994 importó o no el ejercicio de la opción prevista en el artículo 78 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.), procede señalar que, independientemente de las consideraciones que puedan o no formularse acerca de la forma en que se planteó la nulidad de la notificación de la resolución del Fisco, la circunstancia de que en la presentación llevada a cabo en sede administrativa el 27/3/1990 se haya invocado la caducidad del procedimiento de determinación de oficio, determina que deba entenderse que se ejerció la opción prevista en el citado artículo 78, toda vez que la actuación no sólo se dirigía a plantear el tema de la notificación, sino también a que la autoridad "reconsidere" la decisión de intimar el gravamen.

El agotamiento de la opción necesariamente implica que se considere al recurso como aquél previsto en el inciso a) del artículo 78 (por otra parte, tal fue el razonamiento desarrollado en la sentencia en recurso, que el Fisco Nacional no cuestiona).

En este orden de ideas, y atento el modo como se decide, deviene menester puntualizar que, aun cuando el contribuyente hubiere erróneamente pretendido ejercer una acción para la que no se encontraba formalmente habilitado, ello no implica perder la posibilidad de que deba considerarse la presentación ante el Tribunal Fiscal como una ampliación de fundamentos del recurso de reconsideración presentado en la instancia administrativa (art. 77, D. 1759/72, reglamentario de la L. 19549, de aplicación supletoria en virtud de lo establecido en el art. 112 de la ley de procedimiento fiscal), a fin de que el Órgano Recaudador también examine las demás cuestiones de fondo inequívocamente planteadas contra la determinación de oficio, ya que de otra manera se afectarían los legítimos derechos del administrado.

Por todo lo expuesto, debe confirmarse la sentencia dictada en esta causa por el Tribunal Fiscal de la Nación con fecha 21/5/1990

7) PARTE/S: Platavial SAIClyE TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., SALA I, 28/12/1993. **Impugnación de liquidaciones de actualización e intereses cuando simultáneamente no se discute la procedencia del gravamen de base. Incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Exigencia de remitir el recurso a la Dirección General Impositiva para que lo trate como recurso de reconsideración [art. 78, inc. a), L. 11683, t. o. 1978 y modif.]. Fundamento dado por la ley de procedimientos administrativos:** Debe confirmarse el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto hizo lugar a la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal con motivo del recurso de apelación interpuesto por el contribuyente contra una intimación de pago de liquidaciones de actualización e intereses por el ingreso fuera de término de anticipos. Ello así, en tanto el recurso en cuestión se presentó con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley 23871, que modificó el artículo 78 de la ley 11683 (t. o. 1978 y modif.), excluyendo la vía de la apelación ante el Tribunal Fiscal contra las liquidaciones en cuestión, de lo que se sigue la subsistencia de la vía restante, esto es, el recurso de reconsideración contemplado en el inciso a) de dicha norma legal.

Conforme con la doctrina postulada por esta Sala en diversas ocasiones, en virtud de la cual al haberse confirmado la declaración de incompetencia decretada por el organismo jurisdiccional deben remitirse los autos al juez tenido por competente, cabe señalar que si bien es cierto que las distintas vías contempladas en el artículo 78 [incisos a) y b)] son optativas y excluyentes entre sí, este Tribunal ha supeditado el agotamiento de la opción allí prevista a la viabilidad formal del recurso presentado ante el organismo jurisdiccional, como se desprende, por otra parte, de lo establecido en el inciso b) de la norma aludida. En consecuencia, aun cuando la parte hubiere erróneamente pretendido ejercer una acción para la que no se encontraba formalmente habilitada, ello no implica perder la posibilidad de que en sede administrativa se examinen las resoluciones que, de manera inequívoca, se atacan en el "sub examine".

En tales condiciones y por aplicación de los principios contenidos en los artículos 1º, incisos c) y e), puntos 7º y 5º de la ley de procedimientos administrativos, corresponde asignarle al recurso interpuesto la vía regulada por el inciso a) del artículo 78 de la ley de procedimiento tributario, por resultar el remedio procesal procedente que, "a contrario sensu", se permite inferir de los

fundamentos volcados en los considerandos, y en atención a las cuestiones conceptuales comprometidas en la apelación.

Por las consideraciones expuestas, debe confirmarse el decisorio apelado, debiendo volver las actuaciones al Tribunal Fiscal para que ordene su remisión a la Dirección General Impositiva a fin de imprimirle al recurso en cuestión la vía prevista en el inciso a) del artículo 78 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.).

8) PARTE/S: Ingiana, Jorge Federico TRIBUNAL: Cám. Fed. San Martín
SALA: I, 29/08/2000. **Omisión de interponer recurso de apelación. Recurso de amparo. Improcedencia:** Corresponde rechazar la acción de amparo intentada por cuanto es imputable a la propia amparista la pérdida del derecho a la oportuna revisión judicial, que ahora persigue por esta vía, en tanto omitió interponer el recurso de apelación previsto en la legislación vigente. En este sentido se dijo que cuando la ley 16986 habla de legalidad se refiere a las normas de derecho positivo y que debe vulnerarse una garantía o un derecho constitucional, circunstancia que no se ve en autos, toda vez que el acto que se impugna se apoyó en la legislación y en las facultades reconocidas a la A.F.I.P. en la materia. La arbitrariedad implica el avasallamiento de la normativa legal vigente y una actuación fundada en un mero criterio discrecional, elementos que no se advierten en el grado de "manifiesta" que exige la ley, en el sentido de que se trate de vicios inequívocos, incontestables, ostensibles, palmarios, indudables, etc. Ello así, la conducta imputada a la amparista fue enmarcada dentro de un procedimiento administrativo expresamente previsto en la legislación vigente donde el presunto infractor tuvo la oportunidad de formular su descargo y donde contó con el derecho -no ejercido- de impugnarlo por recurso de apelación ante sede judicial.

9) PARTE/S: Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida AS, TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., SALA: III, 20/11/2001. **Recurso de apelación ante el director general. Procedencia de la suspensión de intimaciones hasta la resolución del recurso:** El tiempo transcurrido entre el pedido de devolución del crédito y aceptación formal del reintegro anticipado y puesta a disposición de las sumas a devolver, y la fecha en que se dictaron los actos administrativos denegatorios de aquellos pedidos excede el plazo de prescripción previsto en la ley 11683 y en el Código Aduanero; lo cual sumado a la falta de observación por parte del Fisco al planteo de prescripción configura una situación que se exhibe como contraria a un proceder ajustado a derecho. Por ello, resulta razonable hacer lugar a la medida cautelar solicitada y suspender la ejecutividad del acto en sede administrativa mientras se resuelve el recurso interpuesto en los términos del artículo 74, decreto reglamentario de la ley de procedimiento.

10) **Fisco Nacional (DGI) c/Astinave SA**

Suprema Corte:

I. A fs. 161/163, la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, al revocar lo resuelto a fs. 51/53 en la instancia anterior, declaró la inconstitucionalidad del artículo 92 de la ley 11683 -reformado por ley 23658- e hizo lugar a la excepción de inhabilidad de título opuesta por la demandada.

Para así decidir, destacó que las boletas de deuda que obran a fs. 1/2, así como el inicio de la vía de apremio, son anteriores al acto administrativo que resolvió el recurso de apelación deducido contra el rechazo del pago por compensación de los montos reclamados en el presente proceso.

Entendió que, en esas condiciones, ambos títulos ejecutivos carecen de fuerza legal, por encontrarse sujetos a una potencial revisión. También se afectó la defensa en juicio, por sumir al demandado en una incertidumbre frente a la suma que se le pretendía ejecutar, que lo perjudicó para oponer las excepciones a que

se podía creer con derecho. Por último, se cercenó la inviolabilidad de su propiedad, al colocar en tela de discusión el cumplimiento de sus deberes tributarios.

Por ello, declaró la inconstitucionalidad del artículo 92 de la ley 11683 en cuanto establece la inapelabilidad de la sentencia recaída en los procesos de ejecución fiscal e hizo lugar a la excepción de inhabilidad de título opuesta por la demandada.

II. Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 167/175, que fue concedido por el a quo a fs. 179/180.

Manifiesta que la sentencia recurrida confronta con la Constitución Nacional, al prescindir de la aplicación al caso de la Ley de Procedimiento Tributario, lo cual configura una cuestión federal compleja y directa que habilita la competencia extraordinaria de VE.

Añade que lo decidido incide en la percepción de la renta pública, circunstancia que revela prima facie un factor de retardo y perturbación en el desarrollo de la política económica del estado, con menoscabo de los intereses de la comunidad entera.

Afirma que el título ejecutivo es hábil, pues la solicitud de compensación presentada por el contribuyente ha sido denegada, razón por la cual la deuda es líquida y exigible. Tal negativa se sustentó en que el régimen de compensación no resulta aplicable a las deudas devengadas en concepto de aportes personales a partir del 1 de julio de 1994 y en que la facultad de disponerla constituye resorte exclusivo del organismo recaudador.

III. Ha expresado el Tribunal que, si bien en principio las sentencias recaídas en los juicios ejecutivos no tienen el carácter de definitivas a los fines del recurso previsto en el artículo 14 de la ley 48, debido a la posibilidad que cabe a las partes de plantear nuevamente la cuestión, sea por parte del Fisco librando una nueva boleta de deuda, o por el lado del ejecutado mediante la vía de repetición (Fallos: 308:1230; 311:1724, entre otros), cabe hacer excepción a ello cuando la cuestión debatida excede el interés individual de las partes y afecta al de la comunidad (Fallos: 321:1472; 323:2161).

Considero que lo decidido por el a quo, sobre la restricción a la apelabilidad de la sentencia de ejecución fiscal establecida por el artículo 92 de la ley 11683, configura dicho supuesto excepcional, debido a que lo resuelto podría importar un entorpecimiento en la percepción de la renta pública, en los términos de reiterada doctrina de VE (conf. Fallos 255:41; 256:263; 258:36; 259:43; 268:126, entre otros).

IV. En cuanto al fondo del asunto, estimo oportuno recordar, con carácter previo que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la "ultima ratio" del orden jurídico (Fallos: 302:1149; 303:1708, entre muchos otros); por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (conf. doctrina de Fallos: 315:923 - "in re" "Lavandera de Rizzi, Silvia c/ Instituto Provincial de la Vivienda" - L.172, L.XXXI - 17/3/1998) y que la colisión con los preceptos y garantías de la CN debe surgir de la ley misma y no de la aplicación irrazonable que de ella se haga en el caso concreto (Fallos: 317:44).

Por tal razón, el planteo formulado ha de ser examinado con particular estrictez.

V. El "thema decidendum" estriba en determinar si, como lo sostiene el juez de la causa, la inapelabilidad de la sentencia de ejecución fiscal afectó, en autos, derechos constitucionales tales como el debido proceso, el derecho de propiedad, la defensa en juicio y, fundamentalmente, el principio de legalidad y razonabilidad, por resultar inhábil el título que sirve de base al proceso.

Contrariamente a ello, pienso que la limitación realizada por el legislador a la posibilidad de apelar ante la segunda instancia aquellas sentencias dictadas en los procesos de ejecución fiscal, implica una cuestión de política legislativa en la regulación del proceso, extremo que, en principio, queda excluido del control por parte de los jueces, toda vez que el derecho de defensa en juicio es, como todo otro derecho, susceptible de una razonable y adecuada reglamentación (arg. de Fallos: 310:854 y 870; 311:2177) por parte de los Poderes del Estado.

Además, no puede ocultarse que, en el caso que ahora nos ocupa, dicha reglamentación no resulta definitiva dado que, por principio, el contribuyente goza de la posibilidad de rever su situación mediante un juicio ordinario posterior al apremio. Ello es así, pues el acto de cobro -aun si a él se arriba por vía de ejecución

fiscal- no incide sobre la causa de la deuda, en el sentido de que la percepción no significa, por sí, definitiva adquisición por el Fisco de la suma ingresada.

Por lo demás, cabe señalar que la multiplicidad de instancias no es una condición cuya ausencia vulnere por sí el derecho de defensa en juicio (Fallos: 238:305; 244:480, entre otros), ya que subsisten en la especie otras vías revisoras para obtener el reconocimiento del derecho invocado, motivo por el cual la restricción a la apelabilidad de la sentencia de ejecución fiscal establecida por el artículo 92 de la ley 11683 no se evidencia como lesiva de las garantías constitucionales de la demandada.

Finalmente, resulta oportuno destacar que lo dispuesto por el artículo 92 de la ley 11683 tampoco impidió, ante casos concretos en que la limitación de la garantía de defensa en juicio podía resultar irremediablemente lesiva de los derechos del particular o violatoria del texto del artículo 18 de la Carta Magna, que VE entendiera en el asunto por la vía prevista en el artículo 14 de la ley 48. Valga, en tal sentido, la cita de precedentes como los de Fallos: 278:346; 294:420; 302:861; 318:1151; 320:58; 321:1751; 322:437 -entre muchos otros- para corroborar ese aserto.

VI. A mayor abundamiento, considero que los argumentos con los que el decisorio recurrido pretende sustentar su postura adversa al progreso de la acción ejecutiva no resultan atendibles.

En primer lugar, corresponde señalar que en el expediente se persigue el cobro de dos períodos distintos, adeudados al Sistema Único de la Seguridad Social: setiembre de 1996 y octubre de 1996.

La demandada únicamente presentó excepción de inhabilidad de título y pago parcial por compensación respecto del período setiembre de 1996 (cfr. fs. 9/10), mientras que ninguna defensa esgrimió por octubre del mismo año.

Erróneamente, la sentencia declara la inhabilidad del título y rechaza en su totalidad la acción ejecutiva iniciada, omitiendo que -por el citado período octubre de 1996- la accionada no se opuso a su progreso. En tales condiciones, al configurarse el supuesto de una apreciación notoriamente insuficiente de las circunstancias del caso, pienso que el decisorio resulta descalificable a la luz de la doctrina elaborada por VE en torno de las sentencias arbitrarias (conf. Fallos: 308:104 y 319:1260).

En cuanto al período setiembre de 1996, la Cámara consideró que el título ejecutivo había infringido la ley procesal, al conferir fuerza legal a un instrumento que carecía de esa condición, por encontrarse sujeto a revisión administrativa en los términos del artículo 74 del decreto 1397/1979. Pero ignora que el remedio procedimental interpuesto carece de efecto suspensivo, y si bien la demandada requirió expresamente tal suspensión (cfr. fs. 22, punto 7), no adoptó ninguna actitud posterior frente al silencio del Fisco sobre el particular.

En este marco, la extinción del proceso con sustento en la singular interpretación que efectúa el a quo respecto del alcance del artículo 74 del decreto 1397/1979, conlleva un avance sobre las estructuras básicas de la recaudación tributaria, con prescindencia del régimen de percepción compulsiva establecida en el artículo 92 de la ley 11683, tal como lo entendió VE en Fallos: 316:3025 y 317:973.

Por ello, considero que no asiste razón al juzgador respecto de la carencia de fuerza ejecutoria en el título que sirve de base al presente proceso, así como tampoco advierto que se afecte la defensa en juicio del demandado, quien en todo momento conoció el origen de la deuda y su exigibilidad, y opuso las excepciones que estimó pertinentes. Resulta oportuno remarcar, en este sentido, que la ejecutada jamás negó la existencia de la deuda reclamada, ni ha esgrimido defensa alguna tendiente a demostrar que ella no le es actualmente exigible, en condiciones tales que permitiera aplicar el criterio seguido por VE en Fallos: 278:346; 298:626; 302:861; 312:178; 318:1151, entre otros.

VII. En virtud de lo expuesto, opino que debe revocarse la sentencia apelada, en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 26 de diciembre de 2002

Nicolás E. Becerra

Buenos Aires, 26 de agosto de 2003

VISTOS:

Los autos : "Fisco Nacional (DGI) c/Astinave SA s/ejecución fiscal".

CONSIDERANDO:

Que esta Corte comparte los fundamentos y conclusiones del dictamen del señor procurador general de la Nación, al que corresponde remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el señor procurador general, se declara procedente el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan los autos al Tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte nuevo fallo con arreglo al presente. Notifíquese y devuélvase.

Augusto C. Belluscio - Enrique S. Petracchi - Eduardo Moliné O'Connor - Antonio Boggiano - Guillermo A. F. López - Adolfo R. Vázquez - Juan C. Maqueda

Disidencia de los Dres. Enrique Santiago Petracchi y Juan Carlos Maqueda

CONSIDERANDO:

Que el recurso extraordinario, no cumple con el requisito de fundamentación autónoma.

Por ello, habiendo dictaminado el señor procurador general, se desestima el recurso planteado. Sin costas en atención a que no fue contestado el traslado conferido a fs. 176.

Notifíquese y devuélvase.

Enrique S. Petracchi - Juan C. Maqueda

11) PARTE/S: Quilt SA TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac., **Fallo Plenario, 29/04/1992. Tribunal Fiscal de la Nación. Incompetencia en materia de determinaciones de oficio en el impuesto al valor agregado cuando, por ajustes de débitos y créditos fiscales, el monto del impuesto resultante es inferior al legalmente previsto para abrir la competencia ante el citado tribunal. Doctrina plenaria del Tribunal Fiscal:** El Tribunal Fiscal es incompetente en los supuestos en los que la determinación de oficio en el impuesto al valor agregado, por ajuste de débitos y créditos fiscales, arroja como impuesto resultante una suma inferior a los montos mínimos que exige el artículo 141 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.).

12) PARTE/S: Construcciones San Luis SA TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. **Fallo Plenario, 30/05/1994. Tribunal Fiscal de la Nación. Competencia en materia de determinaciones de oficio en el impuesto al valor agregado cuando, aunque el impuesto determinado resulta inferior, el ajuste del débito o del crédito fiscal excede el monto mínimo para abrir la competencia ante el citado Tribunal. Doctrina plenaria de la Cámara:** El Tribunal Fiscal resulta competente en razón del monto mínimo dispuesto por los artículos 141 y 147 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.) en casos en que en el acto administrativo impugnado ante ese Organismo Jurisdiccional se determine el impuesto al valor agregado por una suma inferior a la allí prevista, como consecuencia de haberse ajustado el débito -superior a dicho monto- y el crédito fiscal correspondiente.

13) PARTE/S: Venturi Hnos. SAC TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac., 14/12/1993 **Tribunal Fiscal de la Nación. Pluralidad de resoluciones que imponen multas por omisión de impuesto y por períodos fiscales distintos. Cómputo independiente a los efectos de la competencia por razón del monto:** A efectos de analizar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto a dos resoluciones de la Dirección General Impositiva que aplican sendas multas por omisión por dos períodos fiscales distintos, cabe considerar como independientes a ambas sanciones.

Es que, tratándose de dos multas correspondientes a dos períodos fiscales distintos, hace que deba juzgarse la admisibilidad del recurso respecto de cada uno de ellos, sin perjuicio de que se hayan apelado varios actos en un mismo escrito.

14) PARTE/S: Agostini, Carlos TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac., SALA B, 20/07/2001, **Tribunal Fiscal de la Nación. Competencia en razón del monto. Acumulación objetiva de acciones:** Corresponde rechazar la excepción de incompetencia planteada por el Fisco Nacional. En efecto, toda vez que fue el propio Fisco quien ejerció la facultad de acumular objetivamente sus acciones contra el recurrente, dictando una única resolución en que ejerció su pretensión punitiva con relación a presuntos incumplimientos formales configurativos de la infracción tipificada en el artículo 39 de la ley 11683, e intimó, en consecuencia, el ingreso de una suma que excede el mínimo legal habilitante de la competencia del Tribunal. Si el juez administrativo meritó positivamente la acumulación en un solo procedimiento sumarial del juzgamiento de varios hechos y aplicó sanciones por un valor total superior al tenido en mira por el legislador para abrir la vía jurisdiccional, es ilógico que se cercene el derecho de defensa del contribuyente limitando sus defensas a la mera interposición de un recurso de reconsideración ante el propio organismo que dictó el acto. Asimismo, se concluye que esa solución es armónica con lo que dispone el artículo 165, primer párrafo, de la ley ritual.

15) PARTE/S: Fapi SA - TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac., SALA A, 29/08/2002. **Monto mínimo para apelar. Pluralidad de resoluciones que imponen multas por infracciones formales. Cómputo independiente a los efectos de la competencia en razón del monto:** El Fisco Nacional opuso la incompetencia del Tribunal Fiscal toda vez que las resoluciones apeladas imponen multas de \$ 2.500 cada una por falta de cumplimiento en término de obligaciones formales correspondientes a varios meses, y la ley habilita la competencia para resoluciones que imponen sanciones superiores a ese monto.

La Sala A del organismo jurisdiccional hizo lugar a la excepción. Sostiene que no le asiste razón a la actora cuando dice que el monto a tener en cuenta a fin de fijar la competencia del Tribunal es el proveniente de la suma de las sanciones aplicadas, dado que efectuó una acumulación objetiva de acciones al tratarse de varias sanciones emanadas el mismo día, por incumplimiento del mismo deber formal en meses sucesivos, detectados e intimados en un único momento. Para así resolver entiende que las penalidades responden a sumarios que tramitaron en forma independiente, derivados del presunto incumplimiento de diversos requerimientos del órgano demandado. En efecto, se señala que el inciso b) del artículo 159 de la ley ritual establece la competencia del Tribunal para entender en los recursos de apelación contra resoluciones de la AFIP que impongan multas superiores a \$ 2.500, no encontrándose involucradas las resoluciones que apliquen sanciones de \$ 2.500, toda vez que la norma es clara al utilizar la expresión "superiores".

16) PARTE/S: Banco Roela SA TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac., Fallo Plenario, 05/07/1989. **Tribunal Fiscal de la Nación. Incompetencia para entender en materia de denegatorias de compensaciones y/o transferencias de saldos a favor del contribuyente. Doctrina plenaria del Tribunal Fiscal:** El Tribunal Fiscal de la Nación es incompetente para entender en los recursos que se interpongan contra resoluciones de la Dirección General Impositiva denegatorias de solicitudes de compensación o de transferencias de saldos acreedores de impuestos a favor de los responsables.

17) PARTE/S: Carborundum SAIC TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac., Fallo Plenario 24/10/1990. **Tribunal Fiscal de la Nación. Intimaciones de actualización e intereses como consecuencia de impugnaciones fiscales de compensaciones o transferencias de saldos acreedores de impuestos a favor de responsables. Incompetencia. Doctrina plenaria del Tribunal Fiscal:** El Tribunal Fiscal de la Nación es incompetente para entender respecto de sumas intimadas por la Dirección General Impositiva en concepto de actualizaciones o intereses resarcitorios, como consecuencia de haberse impugnado por tal Organismo como medios de extinción de obligaciones jurídico tributarias, compensaciones o transferencias de saldos acreedores de impuestos a favor de los responsables.

18) PARTE/S: Rosasur SA TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Fallo Plenario, 10/05/1991. **Tribunal Fiscal de la Nación. Incompetencia en materia de denegatorias de solicitudes de transferencia de créditos fiscales del impuesto al valor agregado. Doctrina plenaria de la Cámara:** La denegatoria de un pedido de transferencia de un crédito por impuesto al valor agregado, no importa una decisión del Organismo Recaudador que abre la vía recursiva por ante el Tribunal Fiscal de la Nación en los términos de la ley 11683 atento a la reforma introducida por la ley 23658.

19) PARTE/S: Ecadat S. A. TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., SALA: IV, 08/08/2000. **Incompetencia para entender en materia de denegatorias de compensaciones y/o transferencias de saldos a favor del contribuyente:** El Tribunal Fiscal de la Nación es incompetente para entender en las resoluciones denegatorias de solicitudes de compensación o transferencias de saldos acreedores, toda vez que en ellas no existe determinación de impuesto, dado que los pagos efectuados en demasía son consecuencia de la propia declaración del contribuyente, así como tampoco existe una denegatoria de repetición.

20) PARTE/S: Pilotes Trevi S. A. TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac., SALA A, 15/12/2006. **Competencia. Compensación. Actos vinculados:** El Fisco Nacional rechaza el pedido de compensación efectuado por el contribuyente e intima en consecuencia dicho importe, con fundamento en que aquélla es improcedente, toda vez que por medio de una determinación de oficio en el impuesto a las ganancias determinó la inexistencia del saldo a favor oportunamente declarado. Dicha determinación de oficio se encuentra apelada ante el Tribunal Fiscal. El Fisco Nacional opuso excepción de incompetencia. La Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación rechazó la excepción de incompetencia por entender que el acto apelado -que rechazó la compensación- importa un palmario desconocimiento de principios básicos que hacen al rol que desempeña el organismo jurisdiccional. En efecto, cuando los contribuyentes optan por suscitar la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación se encuentran protegidos por todas las garantías que la legislación le acuerda en su consecuencia (vgr. arts. 144, 146, 147, 148, 149, 150 entre otros de la L. 11683) para cumplir con aquellas exigencias que impone nuestro Más Alto Tribunal, y que se encuentran en armonía con aquellas que ofrece la justicia ordinaria. De allí que la pretensión que intenta hacer valer el Fisco Nacional mediante el acto que rechaza la compensación, importa, inequívocamente una flagrante alteración del sistema garantístico previsto por el legislador, por cuanto no puede afirmarse que se determinó la inexistencia del saldo a favor oportunamente declarado puesto que la virtualidad (esto es la existencia o no de ese saldo) se encuentra a decisión del Tribunal. Y además, por cuanto mediante la intimación se afecta la garantía que ofrece el Tribunal al administrado, de resolver la procedencia de la determinación de oficio, habida cuenta del inexorable nexo causal de ambos actos.

Si bien la administración fiscal emitió dos resoluciones, jurídica y económicamente ambas son inescindibles, ya que en definitiva, la atinente denegatoria de la compensación reconoce como

fundamento la primera, sujeta a las implicancias legales consecuentes de la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, por lo que corresponde su acumulación.

21) PARTE/S: Bressan Cereales SA TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac. SALA: C, 26/06/2008. Procedimiento. Tribunal Fiscal de la Nación. Competencia. Denegatorias parciales de compensación como consecuencia de la impugnación de los saldos a favor a raíz de una determinación de oficio: La Sala C adhirió a lo sostenido en los precedentes "Pilotes Trevi SA" (TFN, Sala A, 15/12/2006) y "Unitan SA" (CNACAF, Sala III, 26/4/2007).

22) PARTE/S: Vaymetal SA TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., SALA: III, 28/08/2006. **Inversionistas en empresas promocionadas. Anulación de diferimientos:** La Sala III de la Alzada declaró la incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en los recursos de apelación contra los actos de la AFIP-DGI que anulan diferimientos impositivos, en virtud de no estar garantizados según lo dispone la resolución general 3879/1994, y en consecuencia, se intima el ingreso del saldo adeudado con más sus accesorios. Luego de reseñar la normativa aplicable -arts. 14, 76 y 159, L. 11683 y 74 de su decreto reglamentario- se concluye que dichos actos no constituyen determinaciones de oficio de impuesto alguno, sino que aquéllos anularon los beneficios promocionales en cuestión e intimaron a que ingresara el saldo adeudado con más sus accesorios. Tampoco tienen naturaleza sancionatoria, por lo que se revocó la sentencia de la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación que declaró su competencia.

23) PARTE/S: Sicorsky, Jaime TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac., 22/08/2001. **Tribunal Fiscal de la Nación. Incompetencia para entender en materia de caducidad de beneficios promocionales:** El Tribunal Fiscal de la Nación es incompetente para entender en las intimaciones de pago derivadas de decaimientos de diferimientos impositivos.

24) PARTE/S: Cine Press SRL TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., SALA: V, 29/09/2006. **Caducidad de planes de facilidades de pago:** Luego de revisar su propia doctrina, la Sala V de la Cámara declaró la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en los recursos de apelación deducidos contra resoluciones de la AFIP que declaran caducidad de planes de facilidades de pago por considerar que las mismas encuadran en el artículo 159, inciso b) de la ley 11683. En primer término explica que no puede colegirse que la caducidad no tiene carácter sancionatorio porque su acogimiento es consecuencia de un acto voluntario del administrado, por cuanto no puede confundirse la voluntad del administrado para acogerse a un plan con la potestad administrativa para, por un lado verificar el cumplimiento de los beneficios o derechos que otorga y por otro, sancionar el incumplimiento, en la medida en que resulta violatorio de un deber jurídico previamente establecido por el primero. Luego, explica que en virtud de lo que establece el artículo 21 de la ley 19549, de aplicación supletoria en la materia y de conocida doctrina, la caducidad es un medio particular de extinción del acto administrativo a través del cual se sanciona el incumplimiento de una obligación del particular o administrado, por lo que decretar la caducidad de un plan de facilidades de pago, importa el ejercicio de potestades sancionatorias por parte de la administración.

Antecedentes en sentido contrario:

El Virabe SCA - CNFed. Cont. Adm. - Sala I - 7/10/1997; Ferrochio y Cía. SA - CNFed. Cont. adm. - Sala II - 11/12/1998; Juan Carlos Pettina y Cía. - CNFed. Cont. adm. - Sala III - 13/8/1996; Cía. Industrial SHS SRL - CNFed. Cont. adm. - Sala IV - 8/11/2001; Petersen, Thiele y Cruz SA -

CNFed. Cont. adm. - Sala V - 25/6/1997; "Serra Hnos. SA" - TFN - Sala A - 11/6/1997; Juan Carlos Pettina y Cía. - TFN - Sala D - 21/2/1996

25) PARTE/S: Calvo, Fernando Ventura TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. SALA: II, 30/04/2007. **Liquidación de intereses resarcitorios:** Si la resolución impugnada ante el Tribunal Fiscal de la Nación no reviste el carácter de acto determinativo de la obligación tributaria, no resulta susceptible de ser apelado ante dicho organismo jurisdiccional, de acuerdo con lo establecido por los artículos 159 y 165 de la ley 11683. En ese contexto y toda vez que en el "sub examine" los actos impugnados no son de naturaleza determinativa ni comportan actos de sanción pecuniaria, resultan ajenos a la competencia de dicho Tribunal. En efecto, el organismo fiscal no debía sujetarse a dicho procedimiento determinativo, el que sólo debe sustanciarse cuando el contribuyente no presenta la declaración jurada o cuando se impugna la presentada o se trata de determinar la responsabilidad solidaria de los obligados legales. En ese sentido, y toda vez que en autos se apelan actos liquidatorios de accesorios y habida cuenta de que el recurrente aclaró que no discutía la procedencia del impuesto reclamado, se revocó la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación que declaró su competencia con sustento en el artículo 76, "in fine".

26) PARTE/S: Flecamet SA TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., SALA: I, 09/09/2008. **Liquidación de intereses resarcitorios:** La ley 11683 sólo habilita la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación contra los actos de la AFIP por los que se determinan tributos y sus accesorios, que son aquellos por los cuales los funcionarios del referido Ente que ostentan la categoría de jueces administrativos, en el supuesto de que no se hubiesen presentado declaraciones juradas o resultasen impugnables las presentadas, individualizando en el caso concreto el genérico mandato que surge de la ley, declaran configurado el hecho imponible y cuantifican la consecuente obligación tributaria, lo que no acontece en el caso, toda vez que los intereses resarcitorios liquidados y recurridos provienen del ingreso extemporáneo de un impuesto autodeclarado por el contribuyente.

27) PARTE/S: Carregal, Mario Alberto TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac., SALA:B, 4/04/2008. **Competencia por conexidad:** La "competencia por conexidad" es un supuesto excepcional, pero es un recurso de la lógica jurídica y un efecto claro del principio de razonabilidad que excluye, como medio profiláctico, efectos asistemáticos, inconsistencias o, lo que es más grave, injusticias innecesarias (porque es el Fisco quien se coloca en el límite externo del precepto legal) de difícil reparación o al menos de oportuna reparación en la operativa del sistema fiscal. La misma ley 11683 en su artículo 76, tercer párrafo, prevé a contrario sensu, por ejemplo, una de las hipótesis más claras de competencia por conexidad, cuando es posible apelar una liquidación de intereses (e incluso de actualizaciones, cuando el ordenamiento lo autorizaba) si se produce un debate sobre el principal.

28) PARTE/S: Mellino, Antonio Fernando TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., SALA: IV, 31/10/2006. **Monotributo. Exclusión del régimen:** Se revocó la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación que hizo lugar a la excepción de incompetencia articulada por la representación fiscal contra la resolución de la AFIP que excluyó a la actora del régimen de monotributo encuadrándolo como responsable inscripto en el IVA. Para así resolver consideró que el juez administrativo comunicó al contribuyente que dentro de los quince (15) días de recibida la resolución podría interponer los recursos previstos en el artículo 76 de la ley, entre los que se encuentra el de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Por ello, y sin perjuicio del mérito que pudiera haber a los fundamentos articulados por la Dirección General Impositiva al

contestar el recurso, aquella circunstancia impide válidamente que se pretenda desvirtuar la vía procesal adoptada por el particular en resguardo de sus derechos, con base en la garantía de defensa y en el principio que impide ir contra los propios actos.

29) PARTE/S: Miguel Pascuzzi e Hijos SA TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac., SALA:A, 21/11/2005. **Ley antievasión. Determinación de oficio. Debido proceso:** Mediante el artículo 2 de la ley antievasión -L.25345-, en cuanto no admite la posibilidad de probar la veracidad de las operaciones que no hubieran sido canceladas con los medios de pago enunciados en la citada ley, se establece un mecanismo que constituye una verdadera ficción que puede producir una total desconexión entre el impuesto que se determine y el que resultaría conforme a las disposiciones generales de la ley del gravamen, alterándose de ese modo las pautas de equidad previstas en la misma, conforme al criterio de capacidad contributiva receptado por el legislador. Máxime cuando tal extremo se produciría por vía del cercenamiento del derecho de defensa del obligado.

Y ello es así, además, porque de ningún modo puede asimilarse el mecanismo que impone la ley 25345 con los supuestos que contempla el artículo 14 de la ley 11683, al que remite, ya que este último establece que no procede la determinación de oficio en casos de cómputo de conceptos e importes improcedentes en la declaración jurada -es decir una vez "determinada la obligación por el responsable-, siendo que en el régimen de la ley primeramente citada, la determinación mediante el procedimiento previsto en el artículo 17 de la ley 11683 tendría que haber sido de rigor, en tanto se afectan aspectos relativos a la base imponible, y el contribuyente o responsable contaría con la posibilidad de ejercitar su derecho de defensa" (Voto de los Dres. Bosco y Buitrago).

TERCERA PARTE

Remedios procesales en el Derecho Tributario en sede administrativa. El recurso de reconsideración. Alfredo T F Destuniano

I – Estudio de casos

Conflicto de intereses	Remedio procesal
Resolución determinativa de tributo y accesorios por un total de \$ 1.439,78	L.11683 art , 76 inc, a -Tiene efecto suspensivo
Resolución determinativa de tributo \$1.002,25 más intereses resarcitorios \$2.789,12	L. 11683 art , 76 inc, a - En forma optativa y excluyente L. 11683 art , 76 inc, b Ambas tienen efecto suspensivo
Resolución determinativa que ajusta (reduce) un quebranto impositivo en \$ 1.600,09	L. 11683 art, 7 inc, a - Tiene efecto suspensivo
Resolución determinativa que ajusta (reduce) un quebranto impositivo en \$ 8.300,00	L. 11683 art , 76 inc, a - En forma optativa y excluyente L. 11683 art , 76 inc, b Ambas tienen efecto suspensivo
Resolución sancionatoria que aplica multa por infracción al art. 45 por una suma de \$ 1.000,00	L. 11683 art, 76 inc, a Tiene efecto suspensivo
Resolución sancionatoria que aplica multa por infracción al art. 45 por una suma de \$ 5.000,00	L. 11683 art , 76 inc, a - En forma optativa y excluyente L. 11683 art , 76 inc, b Ambas tienen efecto suspensivo
Resolución determinativa de intereses resarcitorios por \$ 3.435,00	Reg. De la Ley 11683 art, 74 - No tiene efecto suspensivo
Resolución administrativa denegatoria del cambio de cierre de ejercicio	Reg. De la Ley 11683 art, 74 - No tiene efecto suspensivo
Resolución sancionatoria que aplica multa de \$ 3.000,00 y clausura por 3 días	L. 11683 art, 77 - Tiene efecto suspensivo
Resolución que deniega exención impositiva a una o.n.g	Reg de la Ley 11683, art, 74 - No tiene efecto suspensivo

Conflicto de intereses	Remedio procesal
Resolución que establece la caducidad de un plan de facilidades de pago	Reg. De la Ley 11683, art, 74 - No tiene efecto suspensivo
Resolución que establece la caducidad de un plan de facilidades de pago	Reg. De la Ley 11683, art, 74 - No tiene efecto suspensivo
Resolución determinativa de recursos de la seguridad social	RG 79 y su modif. RG 279
Resolución sancionatoria de la seguridad social	L. 18820 a, 11 RG 79 y su modif. RG 279
Tributo pagado en exceso en forma espontánea	Reclamo administrativo previo L. 11683 a, 81 – no es un recurso sino un reclamo -
Acto administrativo que deniega reclamo administrativo previo por devolución de tributo pagado en exceso	L. 11683 a, 81 L. 11683 a, 76 inc. a) en forma optativa L. 11683 a, 76 inc, b En forma optativa Interponer demanda contenciosa ante la justicia nacional de primera instancia
Tributo pagado en exceso por requerimiento fiscal con acto determinativo	L. 11683 a, 76 inc, b) o en forma optativa Interponer demanda contenciosa ante la justicia nacional de primera instancia
Interposición de un recurso (remedio) luego de vencido el plazo perentorio	L.19549 art, 1 inc, e
Demora excesiva en un procedimiento de la DGI	L. 11683 art , 76 inc, b
Resolución administrativa que excluye al sujeto del monotributo	L. 11683 art, 76 inc, b – repasar jurisprudencia referenciada en este mismo material -
Sentencia del TFN que discutió cuestiones de hecho y derecho que confirma la resolución recurrida emitida por la DGI	L. 11683 art, 86 Demanda Contenciosa Judicial ante la CNACAF No tiene efecto suspensivo

II. MODELO DE RECURSO DE RECONSIDERACION

Se agrega un modelo que permite tener en cuenta las distintas partes o ítems del escrito del recurso.

Expediente N° / Res. N°.....

INTERPONE RECURSO DE APELACION – L. 11683

a. 76 inc a) (t.v.)

Sres.:

Ref: Resol. N°
Notificada el

_____, Cuit N° _____, en nombre y representación de _____, autorizado para el presente lo que acredito con F. 3283 cuya copia acompaño, constituyendo domicilio especial en _____ de esta Ciudad, en igual tiempo y forma, me presento y digo:

I. OBJETO

Que en el carácter invocado, vengo en legal tiempo y forma, siguiendo expresas instrucciones de mi representado, a interponer **el recurso que autoriza el inciso a) del art. 76 de la L. 11683 (t.v.) contra la Resolución N° _____ de fecha _____** dictada por el Sr. Jefe de la División Jurídica a/c de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional _____, en carácter de juez administrativo sustituto, con competencia excepcional en estas actuaciones, notificada a mi mandante con fecha ____ de Septiembre de 2008. Mediante dicha resolución se le impone una multa conforme art. 45 de la Ley 11683 (t.v.) por presunta infracción de omisión de impuesto.

Por ello, me presento en nombre y representación de la contribuyente y digo que rechazo la totalidad los conceptos pervertidos en la mencionada resolución por inexactos.

II - HECHOS

La firma _____ tiene por ocupación dedicarse a actividades comerciales y prestar servicios de _____.

Siempre ha mantenido un fiel cumplimiento de sus obligaciones fiscales lo que queda probado por la absoluta inexistencia de expediente sumarial por sanción alguna.

Con fecha ____ de _____ de 20__ el Jefe (Int.) Div. Fiscalización N° ____ de la Dirección Regional Rosario emitió, la resolución que es objeto del presente.

- Aquí corresponde hacer un relato de los antecedentes que desembocaron en el dictado de la resolución -

III - AGRAVIOS

Rechazo en todos sus términos la resolución recurrida por las cuestiones de hecho y de derecho que paso a exponer:

Falta de causa. El acto administrativo es nulo dado que la notificación al contribuyente para que efectuara descargo nunca ocurrió. Este requisito del acto administrativo es esencial y su ausencia genera la nulidad absoluta del mismo.

Falta de motivación. En función de lo establecido en el inciso e) del art. 7 de la L. 19549/72 el acto administrativo debe expresar las razones que llevaron al órgano para emitir el acto. La doctrina sostiene que este requisito del acto administrativo se vincula a la legalidad del acto administrativo. También este requisito es esencial.

El elemento subjetivo del presunto ilícito imputado es inexistente. No puede aplicarse una sanción tributaria por la mera existencia del aspecto objetivo. La doctrina mayoritaria sostiene que no existen diferencias ontológicas entre el ilícito común y el ilícito tributario por lo cual, este último es de naturaleza penal y le son de aplicación todos los principios del Derecho Penal. Reiterada doctrina de nuestro

más Alto Tribunal viene sosteniendo que la imputación debe ser tanto objetiva como subjetiva.

Por otro lado en el caso bajo análisis no hay elemento objetivo porque no se determinó omisión de impuesto.

Cabe recordar que las disposiciones de la L. 19549/72 se aplican supletoriamente a las disposiciones de la L. 11683 en virtud del art. 116 de esta última.

IV - DERECHO APLICABLE

La AFIP DGI ha dictado la Instrucción General N° 6/2007-AFIP, regulando el procedimiento, las infracciones, las sanciones y las pautas aplicables. Tales disposiciones son de **cumplimiento obligatorio en actos administrativos fiscales que juzguen infracciones**. La norma es fecha 30/7/2007, se halla vigente y es de entera aplicación al presente sumario administrativo. Como ley penal más benigna es aplicable a hechos de fecha anterior a su dictado.

La Instrucción General N° 6/2007 deja sin efecto - a partir de la fecha indicada en el punto anterior - las Instrucciones Generales Nros. 19/92 (DGI), 4/97 (DGI), 11/97 (AFIR), 13/97 (DGI), 3/98 (AFIR), 6/98 (AFIP), 13/98 (AFIP), 4/99 (AFIP-DGI), 14/00 (AFIP-DGI), 6/04 (AFIP-DGI) y 11/06 (AFIP).

Con relación al Art. 45 de la L. 11683 (t. v.) establece: "A los fines de encuadrar el accionar de los responsables en las previsiones de este artículo, deberá tenerse en cuenta que el elemento subjetivo requerido por el tipo infraccional resulta ser básicamente la culpa -o sea, la conducta negligente o imprudente del contribuyente o responsable-. La sanción prevista en el mismo, se aplicará siempre que no corresponda la del Artículo 46 y en tanto no hubiera mediado error excusable de hecho o de derecho. Se considerará que existe error excusable, cuando la norma aplicable al caso -por su complejidad, oscuridad o novedad-, admitiera diversas interpretaciones que hubieran impedido al responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender el verdadero significado del precepto legal de que se trate.

En orden a ponderar la existencia de error excusable eximente de sanción, el juez administrativo valorará todos los elementos de juicio disponibles en las actuaciones, tales como la norma incumplida, la condición del contribuyente, la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades, etc.

El juez administrativo actuante podrá considerar que existe error excusable cuando el monto total del ajuste sea inferior a DIEZ MIL PESOS (\$ 10.000.-) y en ninguno de los períodos involucrados dicho monto supere el CUARENTA POR CIENTO (40%) del impuesto determinado por el contribuyente o responsable.

En todos los casos, cuando coincidan los antecedentes fácticos que motivaron los ajustes determinados, la apreciación de la conducta del contribuyente, en cuanto a la tipificación, debe ser la misma."

En lo que interesa particularmente al sumario objeto del presente recurso, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en: "3.4.2.2. Omisión de impuestos por falta de presentación de declaraciones juradas. Artículo 45": "No corresponderá aplicar la sanción prevista en el Artículo 45, cuando los responsables presenten la declaración jurada con anterioridad a la notificación de la vista referida en el Artículo 17 - con que se inicia el procedimiento de determinación administrativa del gravamen-. En estos supuestos, la falta de presentación debe encuadrarse en las previsiones del Artículo 38 y/o, en su caso, en las del Artículo 39."

En resumidas cuentas se puede afirmar que no corresponde la aplicación del Art. 45 al caso sub examine. El sumario objeto del presente descargo ha sido abierto a los efectos de establecer la procedencia de la aplicación del Art. 45 de la L. 11683 (t.v.). Por lo tanto, se deben pasar a archivo las actuaciones que provocaron el presente descargo.

V - RESERVA DE CASO FEDERAL

Dejo planteado, desde este acto, para el momento procesal oportuno en que resulte procedente, la reserva de acudir a la vía del remedio federal, ante la posibilidad de que un futuro decisorio genere un gravamen irreparable que ponga en juego expresas garantías constitucionales.

VI - PRUEBA

A) Documental

1. COPIA DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA

2. LA DOCUMENTAL OBRANTE EN EL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO.

3. FOTOCOPIA CERTIFICADA, **prueba n° 1**, DE _____

4. FOTOCOPIA CERTIFICADA, **prueba n° 2**, DE _____

B) Pericial

Se designe como perito contador al Sr. Contador Público
_____, con domicilio en _____, de Capital Federal.

Se lo propone a fin de que:

RESPECTO DE LAS DECLARACIONES JURADAS DE LOS PERIODOS
_____**POR** _____ y teniendo a la vista la respectiva documentación
respaldatoria informe sobre:

a.- Si las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente se ajustan a
derecho o en su defecto si existe omisión de impuesto

VII - PETITORIO

1. Se me tenga por presentado, en tiempo y forma, por parte en el carácter
invocado y por constituido domicilio legal indicado.

2. Atento a las cuestiones de hecho y derecho expuestas se revoque y se deje
sin efecto la resolución recurrida.

3. Se tenga presente la reserva del caso federal

_____**Autorizado -- DNI n°**