

16° SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ARGENTINA

**Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 30 de septiembre, 1° y 2° de octubre
de 2014**

DIRECTIVAS DE RELATORIA PARA LA PRESENTACIÓN DE TRABAJOS

Comisión N° 1:

“Aspectos conflictivos en procedimientos”

Relatora: Dra. C.P. Carolina Calello

Introducción

El Consejo Profesional de Ciencias Económicas nos convoca a una nueva edición –la decimosexta- del Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, evento que sin lugar a dudas se ha convertido en una cita obligada para los profesionales relacionados con la materia, por la naturaleza de los tópicos tratados, y la profundidad con que los mismos son abordados.

En esta oportunidad, el tema que tratará esta Comisión, referido a cuestiones conflictivas en el procedimiento, constituye uno de los aspectos más trascendentes de la temática tributaria. La ley 11.683 es en el ámbito nacional, el núcleo que regula la relación fisco-contribuyente, uno de cuyos puntos más salientes es el derecho de defensa y la necesidad de tutela jurisdiccional efectiva. Tal como ha sido señalado, “El impuesto implica el cercenamiento de la libertad de disponer de la propiedad, hecho tolerado por sus beneficiosos efectos sociales, pero cuando tal exigencia se torna injusta es congruente la rebelión para su pago. Tal rebelión en el Estado de derecho se ejerce a través

del proceso, que es el arma principal para la solución práctica de los problemas jurídicos, que involucra toda exacción injusta”.¹

En este camino hacia la tutela jurisdiccional efectiva, con certeza uno de los hitos más importantes ha sido la creación del Tribunal Fiscal de la Nación, debido a la erradicación del solve et repete para las cuestiones sometidas a su competencia, y la posibilidad de dirimir la controversia con la Administración tributaria a la decisión de un órgano jurisdiccional e independiente de la Administración activa. Tal como señaló la comisión redactora del proyecto de ley de su creación, constituye “una solución adecuada al problema de las garantías a acordar a los contribuyentes en sus relaciones con la administración fiscal, coordinando con ellas las garantías que, a su turno, merece la recaudación de la renta pública.”²

Tal como señala Díaz, “Se trata de un órgano destinado a regular los procedimientos recursivos para merituar la interpretación y aplicación del derecho por parte del Fisco; para brindar en sus decisiones dimensión de certeza con el fin de obtener frenos posibles, o, para ser más preciso, interdictar legalmente la arbitrariedad en contra del administrado.”³ Es evidente que “Los procesos jurisdiccionales por ante los Tribunales fiscales administrativos cumplen un rol garantista esencial, dado que ante los mismos se debate el conflicto de intereses entre el fisco y el contribuyente, el cual se somete a la decisión de jueces interdisciplinarios y especializados, e independientes de la administración activa, cuyos pronunciamientos son sustitutivos de la voluntad de las partes.”⁴

Sin embargo, también es importante tener presente que “Un Tribunal Fiscal administrativo tiene por finalidad no sólo asegurar de la mejor manera posible

¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Navarrine Susana Camila, Procedimiento Tributario y de la seguridad social, 8° Edición actualizada y ampliada por Navarrine, Susana Camila, Depalma, prólogo de la 1° Edición, página XIX

² Citado por Atchabaian, Adolfo, Los Albores del Tribunal Fiscal de la Nación, en Tribunal Fiscal de la Nación, 40 años, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2000, página 21

³ Díaz, La razón de la justificada vigencia del Tribunal Fiscal de la Nación en el tiempo, en Tribunal Fiscal de la Nación. A los 50 años de su creación. Volumen II. Edicon, 2010, página 66

⁴ Díaz, ob. cit., página 66

la defensa del contribuyente, sino resguardar los legítimos intereses de la Administración”⁵, y en última instancia el interés público.

A partir de lo señalado, consideramos que resulta fundamental la profundización y análisis de la competencia en función de la materia para el tratamiento de determinados actos que presentan características particulares.

En tal sentido, la discusión asociada al carácter determinativo de los actos, con independencia de su forma, ha sido una constante en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y la Cámara Nacional de Apelaciones. En forma relativamente reciente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reiterado este criterio en la causa Colorín⁶. Sin embargo, a pesar de que estas definiciones permiten tener una directriz o guía a fin de definir si dicho órgano es competente, la controversia no se encuentra agotada, sino todo lo contrario. Por ello, esperamos que los trabajos realicen un análisis fundado y profundo de la competencia del Tribunal Fiscal frente a diferentes actos, tanto desde un punto de vista estrictamente teórico como en función de los precedentes jurisprudenciales.

Otra cuestión que pensamos justifica su tratamiento en este simposio, es la referida a la estabilidad del acto administrativo, receptada por la ley de procedimiento tributario a efectos de la determinación de oficio en su artículo 19. En él se establecen excepciones a dicha estabilidad, mas su aplicación en los casos concretos demuestra que existen múltiples variantes cuya interpretación no es unívoca. A eso se suma que la aludida estabilidad se encuentra sólo prevista para el acto mencionado, y no para otros actos, ni para el ámbito sancionatorio, debiendo profundizarse cuál debiera ser la solución en estos casos.

Por otra parte, como es sabido, la ley 19.549 resulta de aplicación supletoria de la ley de procedimiento tributario. Por ello, si bien esta última norma regula en forma específica sus institutos, existen variadas cuestiones que no se hallan previstas, y por lo tanto, teniendo en cuenta tal supletoriedad, resultan aplicables aquéllas disposiciones. Es importante señalar que rigen en el

⁵ Díaz, ob. cit., página 65

⁶ CSJN, 02/07/2013, Colorín IMSSA (TF 24123-I) c/DGI

procedimiento tributario todos los principios generales del procedimiento administrativo⁷.

En este sentido, es preciso tener en cuenta que el sistema interamericano de derechos humanos ha considerado aplicables al procedimiento administrativo todas las garantías referidas a la defensa en juicio. Así, ha señalado que si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, “sino [al] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales” a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos.⁸

En la misma línea destacó que pese a que el artículo 8.1 de la Convención alude al derecho de toda persona a ser oída por un “juez o tribunal competente” para la “determinación de sus derechos”, dicho artículo es igualmente aplicable a las situaciones en que alguna autoridad pública, no judicial, dicte resoluciones que afecten la determinación de tales derechos (Cfr. Caso IvcherBronstein, Sentencia de 6 de febrero de 2001, párrafos 104 y105). Para ello, la Corte recuerda que el debido proceso legal debe respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas (Cfr. Caso Comunidad Indígena Sawhoyamaxa Sentencia de 29 de marzo de 2006, párrafos 81 y 82).⁹

Con relación a la actuación de la administración, se plantean también dudas en cuanto al dictado de instrucciones internas, su validez jurídica, la falta de publicación, y las consecuencias que puede traer aparejadas el incumplimiento de sus pautas por parte de los funcionarios, incluida la eventual nulidad del acto administrativo. Desde otro punto de vista, también es preciso abordar la posibilidad de invocación de sus pautas por parte de los contribuyentes.

Ahora bien, como sabemos, la ley 11.683 no se limita a regular cuestiones procedimentales en sentido estricto, sino que abarca aspectos que exceden lo procesal. Una de estas temáticas sin lugar a dudas la constituye el capítulo

⁷ Díaz Sieiro, Horacio, en EL proceso Contencioso tributario, Derecho Tributario procesal, Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 2, Editorial Astrea, 2003, página 277

⁸ CIDH, 2/2/2001, Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá

⁹ Debido proceso administrativo y garantía de los derechos sociales, Documento de la Comisión, <http://www.cidh.org/countryrep/accesodesc07sp/Accessodesciii.sp.htm>OEA/Ser.L/V/II.129 Doc. 4

referido a sanciones, obligando su aplicación a la ponderación de los principios penales involucrados. En este simposio se pretenden abordar también algunas cuestiones vinculadas al aspecto sancionatorio, en especial referidas a la utilización de presunciones de dolo. La definición conceptual y los alcances de cada uno de los incisos requieren indubitablemente una adecuada profundización, ya que su aplicación en los casos concretos genera no pocas controversias.

También consideramos que debemos en esta oportunidad tratar todo lo concerniente a la ley N° 25.345, ya que si bien se trata de una ley especial, se aparta de las previsiones de la ley nacional de procedimiento tributario, y sus parámetros se encuentran en abierta contradicción con su artículo 34. Ello, sumado a la forma en que el fisco realiza el reclamo –intimación directa del tributo, sin necesidad de determinación de oficio–, la convierte sin dudas en una de las normas más controvertidas en materia tributaria. Las limitaciones que establece se deben analizar a la luz de los principios de capacidad contributiva, debido proceso, derecho de propiedad, razonabilidad y legalidad. También se debería abordar su análisis con relación a las distintas alternativas procesales a fin de obtener protección de los derechos de los contribuyentes, considerando que se trata de una norma cuyo texto establece la imposibilidad de prueba en contrario. Además, desde un punto de vista práctico, y no por ello menos importante teniendo en cuenta la gravedad de las consecuencias que derivan de su aplicación, deberían estudiarse las dudas que se plantean con relación a diferentes aspectos, tales como definición de pago, pagos parciales, período en que se debe realizar el ajuste, operaciones comprendidas, por mencionar sólo algunos de ellos. Por último, con relación a este punto, debería evaluarse la posibilidad de aplicar sanciones derivadas de ajustes realizados en las condiciones señaladas.

A través de lo expuesto hemos pretendido sintetizar los aspectos que consideramos más relevantes a tratar en este Simposio, debiendo destacar que una de las bondades que presentará su desarrollo está constituido sin lugar a dudas por la diversidad de principios aplicables, ya que más allá de las previsiones específicas de las normas tributarias, intervienen, de acuerdo con la materia de que se trate, principios de derecho administrativo y penal cuya aplicación será necesario desentrañar.

A partir de lo reseñado, hemos elaborado un detalle -no taxativo- en el que se describen en particular los tópicos que serán abordados, y sobre los cuales propiciamos la presentación de trabajos a fin de profundizar su análisis y debatir en torno a sus diferentes interpretaciones. Debemos aclarar, asimismo, que si bien el temario se ha referido a cuestiones en el ámbito nacional, también podrán ser abordadas aquellas cuestiones análogas que se configuren en el ámbito local.

Temas a considerar:

A continuación se indican brevemente los principales aspectos que se debatirán a lo largo del Simposio:

Instrucciones internas: Inobservancia de sus pautas por parte de los funcionarios intervinientes y la posibilidad de invocación por parte de los contribuyentes. Posibilidad de declarar la nulidad del acto si no se cumplen sus previsiones. Conocimiento de las instrucciones por parte de los contribuyentes.

Competencia del TFN en razón de la materia: Análisis de la competencia frente a los siguientes actos (la enumeración no es taxativa):

- Actos dictados al amparo de la ley 25.345
- Actos de naturaleza determinativa dictados sin cumplir la forma de determinación de oficio
- Actos complementarios a determinaciones de oficio (por ejemplo liquidación de intereses de anticipos omitidos como consecuencia de determinaciones de oficio)
- Rechazos de compensación o transferencia de impuestos
- Liquidaciones de intereses
- Rechazo de reintegro de créditos fiscales de exportación
- Reclamos referidos al impuesto sobre los combustibles
- Intimaciones realizadas al amparo del artículo 14 de la ley de procedimiento tributario

- Caducidad de planes de facilidades de pago y rechazo de acogimiento a un plan de facilidades de pago
- Actos que aplican “sanciones de otro tipo”
- Reclamos vinculados a regímenes de promoción

Declaraciones juradas rectificativas en menos: Alcances de la expresión “error de cálculo”. Omisión de traslado de saldos a favor de un período a otro. Rectificativa que incrementa el quebranto originalmente declarado por el contribuyente. Procedimiento aplicable.

Modificación de la determinación de oficio en contra del contribuyente. Diferentes excepciones previstas en el artículo 19 de la ley 11.683. Requisitos para que proceda la modificación de la determinación. Liquidación de intereses de anticipos como consecuencia de la determinación. Supuestos en que los conceptos sometidos a fiscalización son idénticos en varios períodos. Impacto de la modificación en la faz sancionatoria.

Repetición: Requisitos. Sujetos. Supuestos encuadrables en pago espontáneo y a requerimiento.

Presunciones de dolo: Alcance de cada uno de los incisos del artículo 47 de la ley 11.683. Requisitos. Utilización conjunta y/o alternativa de varios de ellos. Prueba en contrario.

Ley 25.345. Naturaleza de sus previsiones. Alcances del término “pago”, pagos parciales, operaciones con inmuebles, forma de computar el límite. Consecuencias del incumplimiento, tanto en supuestos en que se trate de compras o servicios afectados a una actividad gravada, como también los efectos si se trata de operaciones afectadas a operaciones exentas, o realizadas por consumidores finales. Período fiscal al que debe imputarse el ajuste. Sujetos a los que alcanza (compradores o vendedores). Forma de realizar el reclamo por parte del fisco. Alternativas procesales para la tutela de los intereses del contribuyente. Posibilidad de prueba en contrario y colisión con el artículo 34 de la ley 11.683. Alternativas procesales para la declaración

de inconstitucionalidad. Aplicación de sanciones tanto en el ámbito administrativo como las derivadas de la ley penal tributaria.

Aplicación supletoria de la ley 19549. Términos, suspensión de plazos, requisitos de las notificaciones, actos en que no existe notificación expresa, necesidad de dictamen previo, competencia del funcionario para el dictado de los diferentes actos, estabilidad del acto administrativo.