

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECyT)

INFORME N° 19 ÁREA TRIBUTARIA

“COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION
EN MATERIA IMPOSITIVA”

Autor

CP. Nicolás Rubiolo

INDICE

I – Introducción.....	3
II – Cuestiones conceptuales del organismo y su procedimiento.....	4
III- Jurisdicción y competencia. Conceptos. Diferencias.....	7
IV – Clasificación de la competencia. Origen en la LPT. Su análisis.....	9
V – Declaración de incompetencia. Causas y efectos.....	14
VI - Improcedencia formal del recurso. Requisitos de admisibilidad del recurso. Consecuencias.....	15
VII – Rechazo <i>in limine</i> del recurso. Causales.....	16
VIII – Análisis de casos controvertidos en materia de competencia.....	17
IX – Palabras finales.....	28
X – Bibliografía.....	29

I - Introducción

El fenómeno tributario reviste una complejidad normativa e interpretativa que indefectiblemente hace que los contadores y abogados deban invertir en ella una innumerable cantidad de horas al servicio del aggiornamiento, análisis, especialización y perfeccionamiento en el estudio de la materia en pos de sostener la responsabilidad que amerita la toma de decisiones al momento de interpretar y actuar en consecuencia visto el sin fin de normas vigentes.

Estas consideraciones no revisten ninguna novedad ya que se ha podido divisar la necesidad de especialización constante requerida al crear un organismo jurisdiccional imparcial, como una instancia que dirime la oposición de intereses entre los actos emanados por el fisco nacional y la pretensión de los contribuyentes, aportando al sistema calidad y seguridad jurídica en materia impositiva, garantizando a los administrados que las controversias surgidas de la relación fisco-contribuyente, serán abordadas por un tribunal especializado en materia tributaria.

Nuestro objetivo en el correr de estas líneas será transitar los aspectos conceptuales sobre los que se basan los cimientos del funcionamiento de este tribunal y focalizarnos en los supuestos de competencia del mismo visto que es de vital importancia delimitar claramente cuáles son las situaciones en donde los contribuyentes encuentran habilitada la vía recursiva para plantear su disconformidad con el consecuente análisis de los argumentos existentes.

Abordaremos también en un análisis exhaustivo aquellas situaciones conflictivas, en donde tanto la doctrina como la jurisprudencia al respecto no son pacíficas en cuanto a las posturas a adoptar.

El Tribunal Fiscal de la Nación nace con la sanción de la Ley 15.265¹. Es un organismo jurisdiccional de carácter administrativo y se encuentra dentro de la esfera del Poder Ejecutivo Nacional.

Como ya se hizo presente, su función principal es impartir pronunciamientos en temas estrictamente tributarios a través de sus salas de composición interdisciplinaria. Lo cual garantiza un análisis profundo del tema en estudio

¹ Ley 15.265, B.O. 23/01/1960

provisto desde distintos puntos de vista, ya sea desde la ciencia del derecho así como también desde las ciencias económicas.

De ello colige indefectiblemente en un afianzamiento del principio de legalidad, derecho de defensa del administrado y garante de la interpretación de la normativa fiscal.

El primer caso sobre el cual debió expedirse fue casualmente un supuesto de competencia.

Asimismo, en la causa “Psiris Jorge s/recurso de apelación”, el Tribunal supuso la declaración de su incompetencia, pues allí la resolución del fisco recurrida era anterior a la propia instalación de este organismo colegiado, con una conformación entonces mixta de doctores en ciencias económicas y abogados.²

II – Cuestiones conceptuales del organismo y su procedimiento

Para situar y posteriormente introducir al lector en el tema medular de esta obra analizaremos los principios sobre los que está basado este organismo, los cuales hacen que justifique su existencia así como también asegure su imparcialidad e independencia.

Al respecto mencionamos:

1. Integración interdisciplinaria

El Tribunal Fiscal de la Nación está constituido por 21 vocales y se divide en 7 salas, las cuales 4 de ellas tienen competencia en materia impositiva y las 3 restantes en materia aduanera.

Las salas que entienden en materia impositiva, están integradas por 3 vocales, los cuales 2 de ellos son Abogados y el restante es Contador Público. Las salas aduaneras, están compuestas por 3 vocales, todos ellos abogados. Se requiere que los vocales sean de nacionalidad Argentina, de treinta o más años de edad y con cuatro o más años de ejercicio de la profesión de abogado o contador, según corresponda. Al cargo se accede por concurso público³.

2. Efecto suspensivo del recurso de apelación

Uno de los motivos de la creación del Tribunal Fiscal fue, justamente, para limitar la rigidez del principio “*solve et repete*”. Cuando la Ley asigna

² VARELA, Pablo Sergio, “Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación”, en ALTAMIRANO, Alejandro, *El procedimiento tributario*, Editorial Abaco, Buenos Aires, 2003, pág. 310.

³ Cfr. Art. 146, Ley 11.683 t.o. 1998

competencia al TFN, el contribuyente tiene expedita una vía de discusión completa del caso en forma previa al pago. Actúa como una segunda instancia administrativa y tiene por exclusivo objeto garantizar al contribuyente que la determinación del gravamen se ajuste a la ley tributaria, lo que quiere decir que, en el plano jurídico, ese efecto suspensivo opera siempre que concurra la circunstancia que lo funda, esto es, siempre que haya determinación de oficio⁴.

Al respecto, el concepto “Determinación de oficio” y su vinculación con la competencia del Tribunal, será objeto de un análisis particular ulterior.

Concluyendo, y al decir del Dr. Tarsitano, el principio “*solve et repete*” fue establecido por vía pretoriana y luego se incorporó a la legislación, manteniéndose vigente en lo que respeta al contencioso judicial. Debería recorrerse ahora el camino inverso, es decir que, mediante interpretación jurisprudencial se llegue a declarar la ilegalidad de la norma que lo instituye. Mientras tanto, la circunstancia que no se aplique en el contencioso-administrativo continuará siendo uno de los convincentes argumentos que justifiquen la vigencia del Tribunal⁵.

3. Procedimiento inquisitivo o Impulso de oficio

El Tribunal Fiscal de la Nación impulsa de oficio el procedimiento teniendo amplias facultades para establecer la verdad material de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediere la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria, en cuyo caso, si el desistimiento o allanamiento fuera aceptado por la contraparte, deberá dictar sentencia teniendo a la litigante por desistida o allanada según corresponda. Cuando se allanare, el Fisco deberá hacerlo por resolución fundada⁶.

De esta redacción se desprende la independencia y el cometido que tiene el Tribunal para con cada caso en particular, comprometiéndose a impulsar por sus propios medios los avances de la causa, siendo el principal interesado en revelar la verdad material de los hechos, valiéndose de diversas herramientas. Sin que

⁴ Firestone de la Argentina S.A., CSJN, 11/12/1990

⁵ TARSITANO, Alberto, “El Tribunal Fiscal de la Nación – Orígen, naturaleza y características del contencioso tributario en sede administrativa” en GADEA, Ma. De los Angeles, MARMILLON, Viviana y PONTIGGIA, Viviana, , *Tribunal Fiscal de la Nación*, Ed. Errepar, Bs.As., 2001, pag. 10 y 11.

⁶ Art. 164, Ley 11.683, t.o. 1998.

ello suponga que deba ser el juzgador quien toma la iniciativa en la producción de las pruebas que a ellas corresponde, ni que su misión sea la de reemplazarlas en esa actividad⁷

En el encuadre que plantea el Art. 164 resulta de plena aplicación el principio *iura novit curia*, esto es, el juzgador tiene la potestad de resolver la cuestión sometida a su decisión prescindiendo de la calificación jurídica efectuada por las partes, por no encontrarse ligado con la designación que ellas hagan de las acciones que ejercitan⁸.

No obstante lo expuesto, las amplias facultades que tiene el Tribunal Fiscal para impulsar de oficio el procedimiento a fin de descubrir la verdad de los hechos, no puede ser utilizada en desmedro del derecho de defensa de las partes y del debido control de la prueba. Ello quiere decir que el Tribunal deberá notificar siempre a ambas partes sus medidas de modo que la contraparte tenga garantizado su derecho a intervenir en su práctica respetando el principio de contradicción de la prueba⁹.

4. Tutela jurisdiccional efectiva

Este punto está estrechamente vinculado con el efecto suspensivo del recurso de apelación y concretamente, importa que el contribuyente tenga garantizado un fallo ceñido al principio de legalidad sin necesidad de abonar previamente el importe reclamado por el Fisco.

No obstante ello, la doctrina y jurisprudencia no es pacífica al respecto ya que una vez obtenido el fallo por parte del Tribunal, en aquellos casos en que se confirme la pretensión fiscal y el contribuyente apele a la alzada, ante una falta de pago por parte del contribuyente el fisco estará en condiciones de librar una boleta de deuda y ejecutar la misma judicialmente.

Al respecto, estamos en presencia de una exacción proveniente de una sentencia que no está firme ni es conclusiva, obligando al contribuyente a reclamar vía el procedimiento de repetición el importe abonado en caso de obtener un fallo favorable.

⁷ Dempro S.A. TFN, Sala D, 02/07/2009.

⁸ GADEA, Ma. De los Ángeles, MARMILLON, Viviana y PONTIGGIA, Viviana, , *Tribunal Fiscal de la Nación*, Ed. Errepar, Bs.As., 2001, pag. 78

⁹ Viña, Leonardo Hugo, CNACAF, Sala III, 24/02/2006.

Al decir de Asorey, estas decisiones no se encuentran enmarcadas en una verdadera justicia material, ni son respetuosas de la tutela judicial efectiva, desconociendo que el pago del tributo y sus accesorios origina en ciertos supuestos, precisamente como consecuencia de los procedimientos reglados que se invocan y del dogma de la repetición¹⁰

5. Jurisdicción íntegra o plena

El Tribunal Fiscal de la Nación ejerce una jurisdicción íntegra o plena ya que no solo examina el derecho, sino también los hechos que le sirven de sustento¹¹, tal como se expresara anteriormente, ello es necesario para revelar la verdad material de los hechos.

Distinto es el caso de la alzada en donde debe limitarse a un control de legalidad, y de aquí la denominación del recurso y la disposición legal que deberá pronunciarse sobre la base de los hechos probados ante el Tribunal Fiscal, si bien puede apartarse de ellos cuando estimare que hubo error en la apreciación de ellos; como, asimismo, puede anular las actuaciones en caso de manifiesta violación de las formas legales¹².

El Tribunal no puede ejecutar sus propios fallos pero reviste vital importancia la facultad que tiene para graduar sanciones e inclusive calificar conductas.

III- Jurisdicción y competencia. Conceptos. Diferencias.

La comprensión y conocimiento del alcance de estos conceptos resulta de fundamental importancia para dominar y ponderar la magnitud del Tribunal.

La jurisdicción es un concepto más abarcativo que el de competencia y etimológicamente significa decir o declarar el derecho.

La jurisdicción se define como la función pública, realizada por órganos competentes del Estado, con las formas requeridas por la Ley, en virtud de la cual, por acto de juicio se determina el derecho de las partes, con el objeto de dirimir sus conflictos y controversias de relevancia jurídica, mediante decisiones con autoridad de cosa juzgada, eventualmente factibles de ejecución¹³.

¹⁰ ASOREY, Rubén. *Tutela judicial efectiva de los derechos de los contribuyentes. Temas novedosos*. Ed. La Ley, IMP 2006-21 (Noviembre), 2577

¹¹ GADEA, Ma. De los Ángeles, MARMILLON, Viviana y PONTIGGIA, Viviana, *Idem*, pag. 11

¹² ASOREY, Rubén. *Idem*.

¹³ COUTURE, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil*, Depalma, Bs. As., 1993, p. 40 citado por VARELA, Pablo S, en ob. cit. nota 2, p. 312

La jurisdicción forma parte del poder estatal y se desarrolla mediante la intervención de magistrados o jueces¹⁴. Ellos son los encargados de administrar justicia.

Determinados entes de la administración tienen, asimismo, funciones materialmente jurisdiccionales por esencia, y el caso del Tribunal Fiscal de la Nación constituye uno de los ejemplos más evidentes en cuanto a facultades jurisdiccionales se refiere¹⁵.

En otro orden de ideas, la competencia es la facultad que tiene un juez o un tribunal de entender o expedirse en relación a una situación la cual se encuentra delimitada dentro de sus atribuciones conferidas por el texto legal.

Según Finochietto la competencia es la aptitud que la Ley otorga a los jueces para conocer de las distintas controversias que le son planteadas, en atención a la materia, grado, valor o respecto de un territorio determinado¹⁶

Por lo que, como corolario de lo expuesto, se destaca que la jurisdicción es la potestad atribuida por Ley a los jueces y tribunales para la resolución de los conflictos, cada juez ejercita la función jurisdiccional en su plenitud, pero no con relación a cualquier categoría de asuntos. Por ellos poseen antes de ser llamados a ejercerla en ningún proceso, en cuanto pertenecen a un conjunto investido idealmente de toda jurisdicción. En cambio, tienen limitado el ejercicio de su potestad, pueden ejercerla en unos asuntos y en otros no; esa limitación actual de su facultad potencial es lo que llamamos “competencia”¹⁷. He allí la diferencia entre ambos conceptos.

IV – Clasificación de la competencia. Origen en la LPT. Su análisis

El artículo 159 de la Ley de Procedimiento Fiscal de la Nación enuncia objetivamente los supuestos de competencia del Tribunal Fiscal. Los cuales son¹⁸:

¹⁴ CORVALAN, Juan G. *Control jurisdiccional sobre las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación: su revisión amplia como principio rector*. Ed. La Ley S.A., PET 2006 (junio-350), 8.

¹⁵ *Idem*.

¹⁶ FINOCHIETTO, Carlos E., *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación*, 2ª edición. Ed. Astrea, Bs As, 2001, t. I, p. 35 en VARELA, Pablo S., *Idem*.

¹⁷ GADEA, Ma. De los Ángeles, MARMILLON, Viviana y PONTIGGIA, Viviana, *Idem*, pag. 37

¹⁸ Art. 159, Ley 11.683 t.o. 1998.

- a. Recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a \$2.500 o \$7.000, respectivamente.
- b. Recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que, impongan multas superiores a \$2.500 o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.
- c. Recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la AFIP, 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
- d. Recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la AFIP en los casos de acciones y demandas de repetición.
- e. Recursos de amparo por demora excesiva de la administración
- f. En materia aduanera, el Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la AFIP que determine, 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 AFIP como también de los recursos a que ellos den lugar.

Más allá de la redacción de la Ley, la doctrina clasifica la competencia del tribunal, en función de las situaciones enunciadas precedentemente con una ordenación teórica. Podemos decir que el Tribunal, tiene competencia en:

- a. Función de la materia

Ello en virtud que el Tribunal está estructurado de forma que entiende en dos grandes grupos de casos, los cuales son los de índole impositiva y en otro orden de ideas, tenemos la competencia en temas aduaneros.

Este último expuesto en el inciso f antes transcrito y en el Artículo 1025 del Código Aduanero.

Esta clasificación es quizás la más abarcativa y la que a lo largo del tiempo ha sido objeto de nutrida jurisprudencia para delimitar realmente el alcance de la competencia del Tribunal.

b. Función del Territorio

El Art. 145 de la Ley de Procedimiento Fiscal concede al tribunal la posibilidad de establecerse y sesionar en cualquier lugar de la República Argentina, no obstante tener su sede en Capital Federal.

La posibilidad de constituirse y sesionar en cualquier lugar de la República se efectiviza:

- a. Mediante delegaciones fijas, que el Poder Ejecutivo Nacional podrá establecer en los lugares del interior del país que se estime conveniente;
- b. Mediante delegaciones móviles, que funcionen en los lugares del país y en los períodos del año que establezcan los reglamentos del Tribunal Fiscal de la Nación.

Los vocales del TFN podrán establecer su despacho en cualquier lugar de la República, a los efectos de la tramitación de las causas que conozcan¹⁹.

A su vez, no obstante al día de la fecha no se han establecido delegaciones del Tribunal en el interior del país, aquellos contribuyentes que se encuentren allí domiciliados, podrán presentar los recursos ante la dependencia de la AFIP que corresponda a dicho domicilio. La administración solo actuará como mesa de entradas del Tribunal y deberá remitir la presentación del recurso o demanda a las oficinas del Tribunal dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes.

La presentación deberá observar todas las formalidades requeridas por el reglamento del Tribunal. En caso que la presentación no adolezca de vicios formales, el Tribunal enviará la constancia de presentación (Formulario F.4) al domicilio constituido en la Capital Federal, notificando el número de expediente asignado.

En caso de existir defectos formales en la presentación, el vocal instructor intimará al recurrente o demandante a fin de que los subsane en el plazo que fije, bajo apercibimiento de tenerlo por no presentado²⁰.

Otro punto a destacar que está vinculado estrechamente con este apartado radica en la afinidad existente en materia de plazos de interposición del recurso, el domicilio del actor y la aplicación supletoria del CPCCN.

¹⁹ Art. 145, Ley 11.683, t.o. 1998.

²⁰ Art. 23, Acordada 849, 22/12/1993. Reglamento de Procedimientos del Tribunal Fiscal de la Nación.

En detalle, el Art. 76 de la LPA reza que el contribuyente a cuya opción, tendrá quince días luego de notificado de una resolución que imponga sanciones o determine tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva para interponer recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Ello llevado a la práctica ha sucedido que el propio Tribunal ha desconocido tal derecho que tienen los contribuyentes argumentando que no es procedente tal ampliación ya que tienen una delegación de la Administración en la propia ciudad en la que está inscripto el contribuyente²¹. A mayor abundamiento el criterio era que consecuentemente, existiendo en el régimen de la ley 11.683 y sus normas reglamentarias previsión expresa en la materia, sin ninguna otra estipulación que la apuntada, se juzga improcedente la ampliación de los plazos procesales por aplicación de lo previsto en el art. 158 del Código de rito²².

Años después el criterio fue cambiando, tomando la iniciativa la Cámara Nacional de Apelaciones en donde se fue convalidando de a poco el criterio de los contribuyentes²³ argumentando que la previsión del art. 2° del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación, que autoriza la presentación del recurso pertinente en la delegación, distrito o agencia de la Dirección General Impositiva que corresponda al domicilio del contribuyente no suprime, por su carácter optativo, la vigencia de la ampliación del plazo consignada en el artículo 158 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación²⁴.

Esta diferencia de criterio encuentra su fin en la causa PESCASUR S.A. y otro c/Provincia de Santa Cruz s/acción declarativa de inconstitucionalidad en donde nuestro Máximo Tribunal sublimemente destaca que una interpretación finalista de los supuestos contemplados en los Artículos 342, 526 y 596 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, exige concluir que debe considerarse la ampliación de que se trata para todas las diligencias judiciales en las que el domicilio de quien las realiza se encuentra fuera del asiento del juzgado o tribunal.

²¹ BANCO DE LA PROVINCIA DE FORMOSA SEM en liquidación, TFN, Sala B, 14/09/1999; ARCAS, José María y ARCAS, Gabriel Ceferino, TFN, Sala A, 28/11/2000 (entre otros)

²² ARCAS, José María y ARCAS, Gabriel Ceferino, *Idem*.

²³ Un ejemplo es ARCAS, José María y ARCAS, Gabriel Ceferino, CNACAF, Sala V, 12/12/2001

²⁴ *Idem anterior*.

Ello sobre la base de las dificultades que la distancia por sí misma impone, extremo que requiere una interpretación teleológica del Artículo 158 en resguardo del derecho de defensa en juicio (Artículo 18, Constitución Nacional)²⁵.

c. En función del monto

Esta clasificación establece montos mínimos objetivos los cuales debe superar el impuesto determinado por el fisco, quebranto ajustado, así como también accesorios y multas.

No obstante lo dispuesto objetivamente por la Ley, ello ha sido objeto de innumerables pronunciamientos de las diversas salas del Tribunal y también de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ante apelaciones atento a la interpretación del límite establecido. ¿Se quiso decir *superior a \$...* o donde dice eso en realidad se quiso decir *igual o superior a \$...*?

Aunque el texto legal en un principio y a su simple lectura nos resulta bastante claro, se añade a este juego interpretativo el concepto que la norma del artículo 159 de la Ley 11683 en cuanto -en razón del monto de la multa- limita el acceso al contribuyente a los estrados del Tribunal Fiscal, y por consiguiente, a los de la Cámara para discutir la sanción impuesta administrativamente, violaría el principio de separación de poderes y el derecho de defensa en juicio del contribuyente sancionado, y, como tal, debería ser descalificada desde el punto de vista constitucional. Sin embargo, se ha sostenido por el Alto Tribunal que frente a situaciones en la que se confronta la constitucionalidad de un acto emanado de los otros poderes del Estado, debe tenerse presente -que como principio- la interpretación de la norma y su aplicación al caso, debe ser favorable a su validez, privilegiando la solución que mejor respete la respuesta dada a la emergencia por el legislador, siempre que tal interpretación o aplicación no resulte manifiestamente contradictoria con la Constitución Nacional (Fallos: 316:2624)²⁶.

Por lo que la postura para negar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en aquellos casos en donde el importe del ajuste, sanción o accesorios sea igual a la suma de \$ 2.500 (o \$ 7.000 en caso de quebrantos) radica en que por el

²⁵ Cfr. PESCASUR S.A. y otro c/Provincia de Santa Cruz s/acción declarativa de inconstitucionalidad, CSJN, 09/11/2004

²⁶ CELUM S.A., CNACAF, Sala IV, 22/08/2006

artículo 82 de la ley 11683 el contribuyente sancionado por infracciones a la ley tributaria tiene la opción de demandar ante el juez de primera instancia en lo contencioso administrativo federal cuando la suma en disputa supere los “doscientos pesos (\$200)”, por lo que el acceso al juez de grado de este fuero permite el conocimiento pleno de la sanción por parte del órgano judicial, cumpliéndose con ello la garantía del artículo 18 de la CN²⁷. Se sigue la misma línea argumental para aquellos casos en donde se discutan ajustes impositivos y el contribuyente no haya obtenido un pronunciamiento favorable del Director General.

No obstante lo expuesto, existe actualmente otro criterio más garantista que aunque reconoce la existencia de una diferencia cuantitativa, expone que la circunstancia que dicho importe sea coincidente con el descripto en el artículo 159 no autoriza a excluir la competencia Tribunal Fiscal, toda vez que estamos en presencia de una diferencia nimia, y además, el importe previsto en la normativa debe ser entendido a criterio del suscripto como igual o superior al indicado, caso contrario “se estaría consagrando... una especie de imprevisión en el legislador que no es posible admitir, sino que se parte del correcto sentido que cabe otorgarle a la norma en cuestión... cabe entender que en esa cantidad y en las que sean superiores a aquélla, ha fijado el monto mínimo apelable ante ese organismo jurisdiccional, criterio este que da cuenta de la racionalidad del precepto y de la voluntad del legislador, la que no debe ser obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal que dificulten la consecución de los fines perseguidos por la norma” (conf. Fallos: 311:133, entre otros)²⁸.

Por lo que de lo expuesto, notamos que los pronunciamientos judiciales no son pacíficos entre sí ni dejan de estar sustentados por excelentes argumentos a favor y en contra de una postura u otra.

Consideramos importante también, no dejar de mencionar la postura que ha adoptado el Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa FIMACO S.A. en donde se

²⁷ Cfr. CASTELLI, Laura Alejandra, CNACAF, Sala IV, 08/06/2006. En el mismo sentido CLUB ATLETICO RIVER PLATE, CNACAF, Sala IV, 30/03/2006.

²⁸ COOP. ELEC. CREDITO VV Y OTROS SERV. PUB. VI. GE., CNACAF, Sala V, 07/02/08. En el mismo sentido CIELOS DE ANCASTI S.A., CNACAF, Sala I, 30/10/2001; DELTA INGENIERIA INDUSTRIAL S.A.I.C., TFN, Sala B, 16/03/2004

constituye en plenario revisando la postura de QUILT S.A. y adoptando el decisorio de la CNACAF en la causa CONSTRUCCIONES SAN LUIS S.A.

Allí se adopta el criterio de declarar la competencia de este Tribunal para entender en aquellos casos en que en el acto administrativo se ajusten los importes del crédito o débito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado por sumas superiores a las establecidas por el Art 159 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modif.), pero que intiman al pago de sumas inferiores a las mismas²⁹.

La resolución administrativa impugnada que no contenga una intimación de pago superior a las establecidas por el Art. 159 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modif.) en nada afecta la competencia del Tribunal Fiscal, siempre y cuando el acto apelado contenga una determinación o ajuste de impuesto que supere dichos importes³⁰

V – Declaración de incompetencia. Causas y efectos.

Una vez interpuesto el recurso por parte de la actora, el Tribunal corre traslado al Fisco Nacional, salvo que la demanda o el recurso sean manifiestamente ajenos a la competencia del Tribunal, supuesto en donde este lo rechazará por resolución fundada³¹.

Las partes deben, en su descargo oponer excepciones que se resolverán como una cuestión de previo y especial pronunciamiento. Es decir, se resolverán antes de estudiarse el fondo de la cuestión. Una de las excepciones enumeradas en el Art. 171 de la Ley 11.683, es la de incompetencia.

En caso que el Tribunal declare su incompetencia, al ser un órgano administrativo, deberá hacer caso omiso a lo dispuesto por el Art. 5to. de la Ley 19.549 que dispone que las actuaciones deberán remitirse al órgano competente³².

Este decisorio está fundado en razón del principio de informalismo a favor del administrado, a cuyo tenor deberá excusarse la inobservancia por parte de los

²⁹ Cfr. FIMACO S.A., TFN (en pleno), 04/07/2001

³⁰ DIAZ SIEIRO, Horacio Damian, "El Proceso contencioso tributario", en GARCIA BELSUNCE, Horacio A., *Tratado de tributación*, Tomo I, Volúmen 2, Ed. Astrea, Bs.As. 2003, pág. 287.

³¹ Cfr. Art. 24, Acordada AA – 840, TFN, 22/12/1993

³² En el mismo sentido: Masters international SA, CNACAF, Sala II, 12/06/1997, Industria Argentina de la Indumentaria SA, CNACAF, Sala II, 02/11/2000 y Wolfsohn Nelson, CNACAF, Sala II, 26/04/2001.

interesados de exigencias formales no esenciales y que puedan ser cumplidas posteriormente. La Procuración del Tesoro de la Nación ha señalado en aplicación de este principio que no es menester calificar jurídicamente las peticiones, y que los recursos han de interpretarse no de acuerdo con la letra de los escritos, sino conforme a la intención del recurrente, como modo de no frustrar los remedios procesales que la ley le acuerda a los administrados. Por lo que una vez remitidas las actuaciones al organismo Fiscal, la vía idónea resulta ser la dispuesta por el Art. 76 (inc. a) de la Ley 11.683³³.

VI - Improcedencia formal del recurso. Requisitos de admisibilidad del recurso. Consecuencias.

La improcedencia formal del recurso se da en aquellos casos en donde está viciado el elemento que habilita la vía recursiva.

Ilustra lo antes mencionado la causa Hayrtoon S.R.L. en donde el contribuyente, habiendo utilizado la vía de reconsideración para ante el superior, previamente, aplica al Tribunal Fiscal, remitiendo el mismo, el expediente ante la justicia Federal de Primera Instancia tal como reza el Art. 82 inc. a) de la Ley 11.683³⁴.

La diferencia conceptual entre incompetencia e improcedencia formal radica en la existencia o no del presupuesto mismo de competencia que habilita su instancia. En otros términos, la improcedencia implica el acontecimiento de situaciones de hecho que impiden que se configure el antecedente normativo detonante del accionar válido del organismo³⁵.

De lo expuesto podemos concluir que el Tribunal al momento de recibir por parte de la actora la demanda o el recurso, analiza *prima facie* la presentación en busca de supuestos manifiestamente ajenos a la competencia del organismo (primera etapa de análisis). Una vez corrido traslado al Fisco, es a partir de su

³³ Cfr. Gaviglio Alberto y Gaviglio Enrique, CNACAF, Sala II, 07/03/2000. En el mismo sentido Cortes, Juan José, CNACAF, Sala II, 22/02/2000

³⁴ Hayrtonn S.R.L., TFN, Sala C, 12/11/98 en GADEA, Ma. De los Ángeles, MARMILLON, Viviana y PONTIGGIA, Viviana, *Idem*, pag. 44. En el mismo sentido Bresso, Juan Carlos Domingo, TFN, Sala C, 29/12/2009, en donde se declara la improcedencia formal del recurso y se remiten las actuaciones a la Primera Instancia del fuero en lo Contencioso Administrativo Federal.

³⁵ VARELA, Pablo Sergio, *Idem*, pág. 319.

contestación que puede tomar conocimiento de aquellas situaciones fácticas que vician la posibilidad de acudir al Tribunal, no antes (segunda etapa de análisis). Por lo que una vez conocidas ambas posturas podrá decidir, dada las características de la situación fáctica, si será competente en el caso, no lo será o por el contrario si declarará la improcedencia formal del recurso o demanda. A nuestro entender, consideramos que el Tribunal deberá resolver siempre primero el supuesto de competencia y en un segundo momento la improcedencia formal del recurso ya que la competencia de un caso siempre depende de la cuestión de fondo es decir, si un tema se encuentra dentro de la órbita de incumbencia del Tribunal y es totalmente independiente a los vicios que pudiera haber incurrido el contribuyente al momento de escoger utilizar esta vía recursiva.

VII - Rechazo *in limine* del recurso. Causales.

El origen de esta disposición lo encontramos en el Art. 24 del Reglamento de Procedimientos del Tribunal Fiscal de la Nación.

El mismo habilita (tal como lo mencionamos anteriormente) a los vocales a rechazar por resolución fundada una demanda o un recurso cuando fueran manifiestamente ajenos a la competencia del Tribunal.

En otras palabras faculta al citado Organismo Jurisdiccional para rechazar una demanda o un recurso en los casos manifiestamente ajenos a su competencia, sin necesidad de previo traslado al Fisco Nacional, receptando el principio procesal, a tenor del cual el juzgador está facultado para verificar de oficio el cumplimiento de las reglas atributivas de competencia en razón de la materia, del valor y de grado y, por lo tanto, a desestimar "*in limine*" la pretensión o la petición que no se ajuste a ellas, con prescindencia de cualquier manifestación de las partes o los peticionantes³⁶.

El elemento subjetivo que se presenta actualmente y que hace de este punto, el cuál es una herramienta que tiene el Tribunal para ahondar en razones de economía procesal, materia de discusión y que no se cumpla con el fin original, es que no está delimitado el concepto de "manifiestamente ajenos a la competencia". Por lo que muchas veces algo que en un principio no sería de

36 Texxar S.A., CNACAF, Sala I, 01/08/1991

clara competencia del tribunal, termina resolviéndose en la alzada y regresando los autos a la sala para que se trate a posteriori la competencia del caso³⁷.

VIII – Análisis de casos controvertidos en materia de competencia

a. Intimaciones en el marco de la Ley Antievasión

La Ley 25.345, conocida como Ley de Prevención de la Evasión Fiscal prevé en su Art. 1 que no surtirán efectos entre las partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil o su equivalente en moneda extranjera, los cuales no fueran efectuados por los medios que detalladamente indica el texto legal.

No obstante ello, en el siguiente artículo agrega que en aquellos casos que no se cumpla con lo previamente mencionado, además el contribuyente no tendrá derecho a computar como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios, aún cuando acreditaran la veracidad de las operaciones.

Por otro lado, tenemos lo dispuesto por el Art. 34 de la Ley 11.683 que faculta al Poder Ejecutivo a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios.

No obstante ello, a contrario sensu de lo expuesto por la Ley Antievasión, habilita al contribuyente a acreditar la veracidad de los hechos para proceder al cómputo de los efectos tributarios.

Por lo que aquí encontramos una suerte de colisión entre lo dispuesto en ambos textos legales, la cuál a nuestro criterio quedó zanjada, a decir del Tribunal Fiscal que la ley especial es la de procedimiento tributario, que es donde se regula específicamente el derecho de defensa y debe prevalecer por sobre lo establecido en la ley general de prevención de la evasión³⁸.

Dicho esto, la situación que se plantea, es que el fisco, notifica al contribuyente de sus conclusiones arribadas, e intima a que se rectifiquen las declaraciones juradas so pena de aplicar lo dispuesto por el Art. 14 de la Ley 11.683, tal como expresa literalmente el Art. 2 in fine de la Ley 25.345.

³⁷ Algunos ejemplos son: Distribuidora Americana S.A., CNACAF, Sala III, 18/02/1992; Ponce Julián, CNACAF, Sala III, 07/09/1993; Delta Compresión S.R.L, CNACAF, Sala III, 13/04/2000; Miyazono Ricardo, CNACAF, Sala III, 03/02/2000; Martinez Molteni Carlos, CNACAF, Sala IV, 03/12/1998.

³⁸ Cfr. Miguel Pascuzzi e Hijos SA, TFN, Sala A, 14/09/2004. Voto en disidencia del Dr. Celdeiro.

Es importante mencionar y diferenciar los supuestos en los que es aplicable este procedimiento alternativo de cobro de la obligación tributaria.

Es decir, el legislador contempló un procedimiento sumario para el reclamo por parte de la administración, cuando contra el tributo ya determinado se apliquen, para su cancelación, medios o conceptos inidóneos o improcedentes. En tales casos, se releva a la administración de iniciar el procedimiento de determinación de oficio: basta la simple intimación de pago que, incumplida, habilita la iniciación del cobro compulsivo. La ley 25.345, en el segundo párrafo de su art. 2º, prevé la aplicación del mismo procedimiento -intimación de pago- para los casos en que proceda la impugnación de conceptos computados por el contribuyente, de conformidad a las previsiones del art. 1º de esta norma. Cabe señalar que esta circunstancia es sustancialmente distinta a la contemplada por el art. 14 de la ley 11.683: en ésta, se trata de un tributo que se encuentra determinado y para cuya cancelación se utiliza un medio de pago cuestionado.

En la ley 25.345, en cambio, se prevé la aplicación de este mismo procedimiento para reclamar una diferencia de impuesto proveniente de la impugnación de algún comprobante de adquisición de bienes o servicios, en razón de no haber cumplido, para su cancelación, con la utilización de los medios de pago previstos por el art. 1º de la propia ley. En aquel caso, no existe ninguna actividad determinativa por parte del fisco, pues el impuesto ya se encuentra liquidado. En éste, en cambio, el fisco debe proceder a la determinación de un nuevo tributo, por cuanto considera impugnabile el autoliquidado por el contribuyente a través de su declaración jurada³⁹.

Por lo que dicho esto, la impugnación de los comprobantes importaría una modificación sustancial de la base imponible sujeta a tributación, repercutiendo directamente en el impuesto liquidado y su vinculación con el principio de capacidad contributiva. Por lo que no quedan dudas que es un acto determinativo de impuestos.

A mayor abundamiento, el acto de determinación de oficio es el conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la

³⁹ RUBIOLO, Rubén Miguel. "El derecho de defensa frente a una noma que pretende ignorarlo", Ed. La Ley, PET 01/01/2003.

configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación⁴⁰.

Por lo que claramente, en este supuesto se alteran los tres elementos antes mencionados de modo que esta situación contiene los requisitos exigidos para abrir la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, no obstante no se realizó el proceso determinativo reglado.

A modo de conclusión, los ajustes provenientes de impugnación de facturas las cuales han sido canceladas ignorando lo dispuesto por la Art. 1 de la Ley 25.345, versa sobre un procedimiento llevado a cabo por el organismo fiscalizador, que debe ser considerado una determinación de oficio, más allá de la forma del acto dictado en su consecuencia y por lo tanto apelable de conformidad con lo prescripto por el art. 159 de la ley procedimental⁴¹.

Finalmente hacemos extensivo este comentario no solo a este caso puntual sino también a aquellas situaciones en donde el reclamo no provenga de los importes declarados por el contribuyente ni de una liquidación de las contempladas en el último párrafo del Art. 20 de la Ley 11.683, y siendo que en la resolución se menciona concretamente el importe por la que se requiere los comprobantes de pago, los conceptos a los que aquella obedece y el sujeto responsable, dejándose constancia de que en caso de incumplimiento se procederá a la vía ejecutiva, no puede negarse al acto el carácter de determinación, abriendo en consecuencia la competencia del Tribunal Fiscal⁴².

b. Impuesto sobre los combustibles líquidos

En este punto se plantea una situación fáctica cuyos elementos encuentran algunos puntos en común con la anterior.

En detalle, la Ley 23.966⁴³ en el capítulo pertinente al tema que nos ocupa, establece en su Art. 7 que en caso de existir una deuda por parte del

⁴⁰ Asfaltera cordobesa SA, TFN, Sala C, 11/04/2005

⁴¹ Cfr. Miguel Pascuzzi e Hijos SA, Idem.

⁴² Cfr. Alvarez, Mario Roberto, CNACAF, Sala I, 29/09/1993; Cooperativa Agrícola San Martín, CNACAF, Sala II, 21/04/1994 y Alpachiri Cooperativa Agrícola Ganadera Limitada, CNACAF, Sala II, 22/10/1991

⁴³ Ley 20.966, B.O. 20/08/1991. La cuál fue modificada en lo sucesivo por gran cantidad de leyes. Es destacar que esta Ley abarca e incluye los siguientes temas: Financiamiento del régimen nacional de previsión social. Afectación del i.v.a.. Impuesto sobre combustibles líquidos y gas natural. Modificaciones a la ley del fondo nacional de la vivienda. Derogación de regímenes de

contribuyente derivada del no reconocimiento de la exención dispuesta por el antes mencionado artículo, no corresponderá respecto de los responsables por deuda propia el trámite normado en los artículos 23 y siguientes de la Ley 11.683 ni la suspensión del procedimiento establecido en el artículo 20 de la Ley Nº 24.769, sino la determinación de aquella deuda quedará ejecutoriada con la simple intimación de pago del impuesto y sus accesorios, sin necesidad de otra substanciación. En este último supuesto la discusión relativa a la existencia y exigibilidad del gravamen quedará diferida a la oportunidad de entablarse la acción de repetición.

Por lo que luego de nutrida jurisprudencia y gran cantidad de fallos en ambos sentidos el Tribunal Fiscal convocó a reunión plenaria, para así decidir una postura única en la causa Santiago Saenz S.A.⁴⁴

Los argumentos de los vocales que participaron de la postura mayoritaria⁴⁵ principalmente puntualizan que el no reconocimiento la exención y la consecuente determinación y exigencia del tributo adeudado con una simple intimación de pago significa jurídica y económicamente una determinación de oficio, a pesar de que el organismo fiscalizador haya prescindido del procedimiento establecido en el art. 17 de la Ley 11.683 y debe reputárselo comprendido dentro de los previstos en el inc. a) del art. 159 de la citada ley, que habilita la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

También se analizó la colisión entre lo dispuesto por la Ley 23.966 y la 11.683, las cuales habilitan o disponen dos vías procesales distintas.

Al respecto, nuevamente se llega a la misma conclusión que antes hemos expuesto la cual dispone que la Ley de Procedimiento Fiscal es la que establece las vías de impugnación de los actos emanados del organismo fiscal, los procedimientos respectivos y la organización y competencia del Tribunal Fiscal y por ende se estima que por su contenido específico y especializado en la materia, la misma debe en principio prevalecer sobre lo preceptuado por la ley 23.966

jubilaciones especiales. Impuesto sobre los bienes personales no incorporado al proceso económico. Destino de los recursos de privatizaciones. Modificación de la ley de tasas judiciales.

⁴⁴ Santiago Saenz S.A., TFN, en pleno, 20/06/2007.

⁴⁵ Los mismos fueron Bosco, Buitrago, Celdeiro, Urresti y Brodsky

que regula, entre otros temas, el Impuesto a los Combustibles Líquidos y el Gas Natural⁴⁶.

Concluyendo, el Tribunal Fiscal es competente para entender en resoluciones que intiman el ingreso del impuesto sobre los combustibles líquidos por exclusión de la exención dispuesta por el art. 7º, inc. c) de la ley 23.966.

c. Solicitud de compensación y transferencia de saldos acreedores entre responsables

En este apartado ahondamos en la competencia del Tribunal Fiscal para entender ante denegatorias de solicitudes de compensación o de transferencia de saldos acreedores entre responsables.

Al respecto, luego de encontradas posturas a lo largo del tiempo, se resuelve en el Plenario Banco Roela S.A. que el Tribunal Fiscal de la Nación no es competente para entender en los recursos que se interpongan contra resoluciones del Fisco denegatorias de solicitudes de compensación o de transferencias de saldos acreedores de impuestos a favor de los responsables.

Ello porque no atribuye competencia a este Tribunal el conocer respecto de controversias que puedan suscitarse en cuanto a la eficacia de los medios de pago que utilicen los contribuyentes para cancelar sus obligaciones tributarias, en tanto ellas se planteen en forma independiente de la impugnación de las respectivas declaraciones juradas que efectúe el organismo recaudador o no constituyan cuestiones vinculadas con la solución de una demanda de repetición⁴⁷.

Tampoco es competente el Tribunal cuando lo que se discute es la procedencia de los intereses resarcitorios y actualizaciones derivadas de la impugnación de compensaciones y/o transferencias de saldos a favor entre contribuyentes⁴⁸.

Estas posturas fueron ratificadas por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en autos Rosasur S.A., en pleno⁴⁹.

⁴⁶ Santiago Saenz SA, Idem.

⁴⁷ Industrias electrónicas Radio Serra SAICAI, TFN, Sala A, 30/06/1982 citado en Banco Roela, TFN en pleno, 05/07/1989

⁴⁸ Carbodunbum SAIC, TFN en pleno, 24/10/1990.

⁴⁹ Rosasur S.A., CNACAF en pleno, 10/05/1991

A modo de conclusión podemos decir que el Tribunal será incompetente toda vez que el acto apelado no comporta una revisión administrativa del contenido material de la obligación tributaria declarada por el contribuyente sino que se refiere a la eficacia de los medios de pago empleados para cancelar obligaciones impositivas⁵⁰.

d. Exclusión del régimen simplificado para pequeños contribuyentes (Monotributo)

En este punto se destaca una discusión no menor que versa principalmente sobre la técnica legislativa que nos ha predominado últimamente.

Las interpretaciones sobre lo legislado y lo que se quiso legislar, receptan el núcleo de esta discusión que divide a la doctrina según su posición asumida.

Es importante mencionar que el desarrollo de este punto partirá exponiendo las posturas existentes de acuerdo a la redacción del texto legal del Régimen Simplificado y concluyendo con el esbozo de algunas líneas dedicadas al nuevo proyecto recientemente sancionado y operativo.

A saber, el Art. 22 de la Ley 24.977 en su inciso h) disponía que *“Contra las resoluciones que se dicten en virtud de las disposiciones del inciso f) precedente, las que impongan sanciones o las que dicten en reclamos por repetición del impuesto de este régimen, será procedente la interposición de las vías impugnativas previstas en el Artículo 76 de la citada Ley”*.

Dispuesto el marco normativo se plantea la situación de competencia del Tribunal Fiscal, como alternativa recursiva expuesta en el Art. 76 inc. b) para entender en los casos de exclusión del Régimen Simplificado.

Al respecto el Tribunal Fiscal, en una de las primeras causas sometidas a estudio se expidió asegurando que la “exclusión del régimen simplificado” no constituye una determinación del tributo y no puede considerarse que aplica una sanción, sin que sea óbice a dicha solución la circunstancia que el organismo recaudador al notificar la resolución apelada le haya comunicado al contribuyente que las vías recursivas idóneas eran las del citado artículo, pues ello implicaría tanto como habilitar la instancia ante el Tribunal en contradicción con las normas

⁵⁰ Cfr. Teba S.A., TFN, Sala D, 20/07/2006

atributivas de su competencia, otorgando prevalencia a un evidente error del juez administrativo⁵¹.

Ello significa, de la lectura del pronunciamiento de la sala, que no obstante la Ley habilita las vías impugnativas dispuestas por el Art. 76 de la Ley 11.683, en realidad, quiso decir solamente 76 inc. a).

Esta interpretación encuentra su fundamento al sostener el fisco que no obstante el legislador se ha remitido al Art. 76 como garante para el administrado de los actos del Organismo fiscalizador, no es suficiente que la vía del Art. 76 inc. b) esté habilitada sino que además se debe cumplir con los supuestos de competencia establecidos específicamente luego, por el Art. 159, y al ello no ser así, por descarte, solamente prospera solamente la vía del recurso de reconsideración ante el superior.

En otro orden de ideas, a pesar que la exclusión no sea sanción, es una situación que el legislador quiso encuadrar dentro de las vías recursivas previstas en el antes mencionado artículo, pues no se puede presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador⁵².

A lo antes expuesto se agrega que el acto no constituye una determinación de oficio, pues que el ente fiscal no debe sujetarse a dicho procedimiento, el que solo debe sustanciarse cuando el contribuyente no presenta la declaración jurada o se impugnan las presentadas. Tampoco es una sanción que encuadre en el inciso b) del Art. 159 de la ley 11.683, pues la exclusión constituye un supuesto distinto⁵³.

En contraposición a la postura expuesta, encontramos el caso en donde la Sala B del Tribunal Fiscal, entiende que los actos apelados si constituyen determinaciones de oficio y por ende, habilitan la competencia del Tribunal⁵⁴.

Otra postura que ha confirmado la alzada se basa en la doctrina de los actos propios. Es decir que, no obstante los argumentos del fisco al contestar el recurso, no se puede desvirtuar la vía procesal adoptada por el particular en resguardo de sus derechos, con base a en la garantía de defensa y el principio

⁵¹ Mellino, Antonio, TFN, Sala A, 11/12/2003

⁵² Mellino, Antonio, Idem, Del voto en disidencia del Dr. Celdeiro.

⁵³ Esteves Carlos y Esteves Serafin SH, CNACAF, Sala II, 30/06/2005

⁵⁴ Cfr. Budukiewicz, Rolando Andrés, TFN, Sala B, 14/03/2005.

que impide ir contra los propios actos⁵⁵. En otras palabras: del análisis literal del Art. 22 de la Ley 24.977 demuestra que dicha norma no presenta oscuridad o ambigüedad que implique algún esfuerzo interpretativo; por el contrario, de su letra surge que la ley ha decidido abrir la competencia del Tribunal, desde el momento que habilita la vía del artículo 76 de la Ley de Procedimientos ante cualquiera de los 3 supuestos planteados en su inc. h) mediante opción ejercida por el contribuyente. Es claro que por expreso mandato legal se dispone que contra las resoluciones enunciadas referidas a la exclusión del contribuyente del régimen del monotributo será procedente la interposición de las vías impugnativas previstas en el art 76, por lo que es una norma de la misma entidad o valor normativo en la pirámide jurídica que el art. 159 de la ley procesal y que está ampliando la competencia del TFN, tornando viable el recurso de apelación por ante el aludido organismo administrativo⁵⁶.

Concluyendo, actualmente no hay una posición clara al respecto. Cada sala e inclusive cada sala de la alzada tienen sus posturas adoptadas.

Con la sanción de la Ley 26.565, también conocida como “Nuevo Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes” se plantea una curiosa situación en lo que a materia procedimental respecta.

En su Art. 26 inc. c) dispone: *“La recategorización, determinación y sanción previstas en el párrafo anterior, podrán ser recurridas por los pequeños contribuyentes mediante la interposición del recurso de apelación previsto en el Art. 74 del decreto 1397 de fecha 12 de junio de 1979 y sus modificaciones. d) En el supuesto de exclusión de los contribuyentes adheridos al presente régimen y su inscripción de oficio en el régimen general, resultará aplicable, en lo pertinente, el procedimiento dispuesto en el inciso anterior”*.

Ello significa que actualmente se cambia la vía que habilita el procedimiento recursivo del Art 76 de la Ley 11.683 por la del Art. 74 del Decreto Reglamentario.

Ello conlleva a una sustancial modificación del régimen destacando que esta nueva vía es solo al efecto devolutivo.

⁵⁵ Mellino Antonio Fernando, CNACAF, Sala IV, 31/10/2006

⁵⁶ Pereyra Ricardo Genaro, CNACAF, Sala IV, 19/02/2008

e. Sanciones impropias o encubiertas

a. Caducidad de planes de pagos

Hace ya varios años que se viene discutiendo, sin llegar a una postura unánime la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en aquellos casos en donde el fisco declara la caducidad de un plan de facilidades de pago y consecuentemente intima al contribuyente al ingreso de la deuda con más los intereses resarcitorios agregados.

Al día de la fecha solamente la Sala “C” del Tribunal Fiscal se ha declarado competente, mientras que las restantes no lo han hecho así.

En la alzada, solamente la Sala V ha seguido la línea interpretativa de la Sala “C”, mientras que el resto lo hace en sentido contrario.

El Art. 159 de la Ley 11.683 trata los supuestos de competencia del Tribunal, y expresamente, no incluye a los supuestos de caducidad de planes de pago.

Por el contrario, parte de la doctrina, sostiene que el instituto de la caducidad reviste el carácter de una sanción, del tipo de las impropias, anómalas o también conocidas como virtuales, y tal supuesto fáctico, encuadraría en el inciso b) dentro de la clasificación de “Sanciones de otro tipo”.

Conceptualmente a este tipo de sanciones, se las puede definir como aquellas reacciones (consecuentes perinormativos) previstas en el sistema como consecuencia del incumplimiento de deberes establecidos (no de cargas) o de la verificación de conductas ilícitas (no las que derivan de tratamientos diferenciales generales o de opciones legales) cuyo fin primigenio es el de infringir efectos disvaliosos enderezados a agravar la situación del sujeto por sobre el mero restablecimiento del *status quo* ante (no se incluyen las ejecuciones forzadas ni las meramente reparatorias) sin importar su ámbito o área de aplicación efectiva⁵⁷.

A tal conclusión se arriba luego de analizar en una primera instancia si existe o no acto administrativo en el momento que se comunica la caducidad. Conclusión

⁵⁷ Litvak, José D., Sanchez, Analía A. y Litvak Erika, “Sanciones encubiertas en el derecho tributario”, Ed. La Ley, 2003, pág. 63 citado en *Nuevo fallo sobre la competencia del Tribunal Fiscal en materia de caducidades de derechos*, <http://www.litvakvasoc.com.ar/links/Ei%20fallo%20Cine%20Press%20-%20Competencia%20en%20Caducidades%2012-12-06.pdf>, consulta del 25/03/2010

que se arriba al justificar la existencia de efectos jurídicos e inmediatos sobre el contribuyente, como ser el renacimiento de su deuda original, recalculada.

¿Tal acto administrativo deviene en una sanción? El acto administrativo sancionatorio, tiene como nota peculiar que genera la extinción del derecho otorgado — con las consecuencias jurídico-patrimoniales que ello acarrea— , y tal situación constituye el efecto directo e inmediato que genera sobre el administrado, operando como causal de extinción del acto administrativo por el que se otorgó la posibilidad de abonar el tributo debido⁵⁸.

Agrega al razonamiento que por falta de previsión en la Ley 11.683 del instituto, rigurosamente, debemos aplicar la Ley 19.559 y en particular el Art. 21 del Decreto Reglamentario.

En el mismo orden de ideas, 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. En tal sentido, el acto que se extingue concede derechos e impone deberes que, ante su incumplimiento, la administración sanciona con la caducidad⁵⁹.

Es importante mencionar, más allá de este antecedente de la Sala V de la CNACAF, el razonamiento del Dr. Galli (pertenece a la Sala IV de la CNACAF), en su voto en disidencia en la causa Constructores Asociados S.A., en donde sostiene que el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador, y la primera fuente de interpretación de la ley son sus palabras, que deben entenderse empleadas en su verdadero sentido en el que tienen en la vida diaria, partiendo de la base de que no son superfluas sino que han sido empleadas con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los conceptos, por lo que sobre esta base exegética los términos utilizados en la ley son suficientemente claros para conocer la verdadera intención del legislador, en cuanto a que, con la sanción de la norma no ha limitado la competencia del Tribunal Fiscal en materia tributaria al conocimiento de los recursos respecto de determinación de impuestos o a los reclamos por repetición de tributos o a la aplicación de multa sino que ha pretendido abarcar todo el régimen punitivo del

⁵⁸ Cfr. Cine Press SRL, CNACAF, Sala V, 29/09/2006

⁵⁹ Cassagne Juan Carlos, Derecho Administrativo II, Abeledo-Perrot, Quinta Edición, pág. 271; Gordillo Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, El Acto Administrativo, Cuarta Edición, tomo 3, pág. XIII-18/19), citado en Cine Press SRL, Idem.

sistema salvo en aquellos supuestos delictuales materia propia de la justicia federal⁶⁰.

Por lo que de los fundamentos expuestos se extrae que esta situación encuadraría dentro del Art. 159 inc. b)⁶¹ y que la caducidad dispuesta por la normativa, cuyas liquidaciones llegan en algunos casos a duplicar e incluso a triplicar los montos por los que se acogiera el contribuyente, constituye una medida típicamente sancionatoria que agrava notoriamente el status quo ante, reuniendo en sí todos los elementos que le dan naturaleza de pena⁶².

En la posición contraria, existen muchos más pronunciamientos, como ya advertimos al inicio del tratamiento de este punto.

Desde ya que el argumento principal que sustenta esta corriente de pensamiento es que la caducidad no representa una sanción, ya que el decaimiento no es una sanción de tipo penal comprendida en el actual Art. 159 de la ley 11.683, sino la consecuencia necesaria del incumplimiento del contribuyente a las condiciones establecidas en el plan a que se acogió voluntariamente⁶³.

Es dicho por el Tribunal que los actos que hacen a la actividad recaudatoria del ente fiscal no son susceptibles de ser recurridos por la vía del Art. 76 inc. b) y por si ello fuera poco, los actos donde se decreta la caducidad de un plan de pagos, no son considerados actos de naturaleza determinativa.

Agregamos que la caducidad, no es sino el resultado de no haberse observado el orden u oportunidad dado por la norma para la realización de un acto o hecho, esto es, la consecuencia riesgosa o adversa para quien no cumple con un imperativo establecido en su propio interés⁶⁴.

Como corolario de este apartado podemos decir que actualmente, la posición mayoritaria versa sobre la no competencia del organismo jurisdiccional en materia de caducidad de planes de pago. No obstante ello, se advierte una corriente doctrinaria que opina lo contrario, sustentada por una sala del

⁶⁰ Fallos 200:165, CNACAF, Sala IV, 27/2/96, "Empresas Líneas Marítimas S.A." citado en Constructores Asociados S.A., CNACAF, Sala IV, 29/06/1999

⁶¹ En este sentido: Tejidos Gulfi Sa, TFN, Sala C, 24/04/1995; Vanguardia seguridad integral empresaria y privada SA, TFN, Sala C, 27/05/2002; Garcia Mansilla, Eduardo Ramón, TFN, Sala D, 29/09/1997; Cine Press SRL, CNACAF, Sala V, 29/09/2006

⁶² Malvestiti, Daniel. *Procedimiento. Caducidad de planes de pago. Imposibilidad del recurrente del derecho a ofrecer y producir pruebas*. La Ley Online.

⁶³ Bellespin Hebe Carolina, CNACAF, Sala II, 7/10/1999

⁶⁴ Cfr. Crédito Automotor, TFN, Sala A, 22/11/1999

Tribunal así como también de la alzada. Agregamos que oportunamente, en un vasto trabajo donde se proponían reformas a la Ley de Procedimiento Tributario, este organismo técnico investigador, ha adoptado la postura de la competencia del Tribunal en este supuesto.

f. Cuestiones vinculadas a recursos de la seguridad social

Con la sanción de la Ley 24.463 en su Art. 26 se modifica el Art. 39 bis del Decreto – Ley 285/58 y dispone que la Cámara Federal de la Seguridad Social conocerá en los recursos interpuestos contra resoluciones que dicte la Dirección General Impositiva que denieguen total o parcialmente impugnaciones de deuda determinadas por el citado organismo en ejercicio de las funciones asignadas por el Decreto 507/93, siempre que el plazo de interposición se hubiere depositado el importe resultante de la resolución impugnada⁶⁵.

IX – Palabras finales

Consideramos al momento de iniciar este trabajo que el mismo debía comunicar al lector la real importancia de este organismo jurisdiccional, especializado e imparcial que tiene para los administrados en materia impositiva.

Nosotros como contribuyentes debemos bregar por su constante prestigio y a 50 años de su creación no podemos desconocer el rol fundamental e importante que ha realizado este Tribunal en materia de tutela jurisdiccional efectiva, garantizando la búsqueda de la realidad material de los hechos.

Rogamos además, que el Tribunal extienda su competencia a aquellos casos en donde se presentan situaciones controvertidas para garantizar aún más a las partes el debido proceso, el derecho de propiedad y el principio de reserva de Ley, que con rango de garantías protege la Constitución Nacional, en nuestro Estado de Derecho⁶⁶.

X – Bibliografía

X.1 Leyes

1) Ley 15.265, B.O. 23/01/1960

⁶⁵ Ley 24.463, Art. 26, B.O.30/03/1995

⁶⁶ Cfr. Gonzalez de Rechter, Beatriz S., *El tribunal fiscal de la Nación en la década de los años 70* en “Tribunal Fiscal de la Nación 40 años”, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2000.

- 2) Ley 11.683 t.o. 1998
- 3) Ley 24.463, B.O.30/03/1995
- 4) Ley 20.966, B.O. 20/08/1991
- 5) Acordada AA – 840, TFN, 22/12/1993

X.2 Libros

- 1) ALTAMIRANO, Alejandro, “El procedimiento tributario”, Editorial Abaco, Buenos Aires, 2003.
- 2) GADEA, Ma. De los Ángeles, MARMILLON, Viviana y PONTIGGIA, Viviana, “Tribunal Fiscal de la Nación”, Editorial Errepar, Buenos Aires, 2001.
- 3) GARCIA BELSUNCE, Horacio A., “Tratado de tributación”, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.
- 4) “Tribunal Fiscal de la Nación 40 años”, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2000.

X.3 Artículos de Doctrina

- 1) ASOREY, Rubén. Tutela judicial efectiva de los derechos de los contribuyentes. Temas novedosos. Ed. La Ley, IMP 2006-21 (Noviembre), 2577
- 2) CORVALAN, Juan G. Control jurisdiccional sobre las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación: su revisión amplia como principio rector. Ed. La Ley S.A., PET 2006 (junio-350), 8.
- 3) RUBIOLO, Rubén Miguel. “El derecho de defensa frente a una noma que pretende ignorarlo”, Ed. La Ley, PET 01/01/2003.
- 4) Litvak, José D., Sanchez, Analía A. y Litvak Erika, “Sanciones encubiertas en el derecho tributario”, Ed. La Ley, 2003, pág. 63 citado en Nuevo fallo sobre la competencia del Tribunal Fiscal en materia de caducidades de derechos, <http://www.litvakyasoc.com.ar/links/Ei%20fallo%20Cine%20Press%20-%20Competencia%20en%20Caducidades%2012-12-06.pdf>, consulta del 25/03/2010
- 5) Malvestiti, Daniel. Procedimiento. Caducidad de planes de pago. Imposibilidad del recurrente del derecho a ofrecer y producir pruebas. La Ley Online.

X.4 Jurisprudencia

X.4.1 Tribunal Fiscal de la Nación

- 1) Dempro S.A. TFN, Sala D, 02/07/2009.
- 2) Banco De La Provincia De Formosa SEM En Liquidación, TFN, Sala B, 14/09/1999
- 3) Arcas, José María Y Arcas, Gabriel Ceferino, TFN, Sala A, 28/11/2000
- 4) Delta Ingenieria Industrial S.A.I.C., TFN, Sala B, 16/03/2004
- 5) Fimaco S.A., TFN (En Pleno), 04/07/2001
- 6) Miguel Pascuzzi E Hijos SA, TFN, Sala A, 14/09/2004
- 7) Asfaltera Cordobesa SA, TFN, Sala C, 11/04/2005
- 8) Santiago Saenz S.A., TFN, En Pleno, 20/06/2007
- 9) Teba S.A., TFN, Sala D, 20/07/2006
- 10) Carbodunbum SAIC, TFN En Pleno, 24/10/1990
- 11) Industrias Electrónicas Radio Serra SAICAI, TFN, Sala A, 30/06/1982
- 12) Mellino, Antonio, TFN, Sala A, 11/12/2003
- 13) Budukiewicz, Rolando Andrés, TFN, Sala B, 14/03/2005.
- 14) Tejidos Gulfi SA, TFN, Sala C, 24/04/1995;
- 15) Vanguardia Seguridad Integral Empresaria Y Privada SA, TFN, Sala C, 27/05/2002
- 16) Garcia Mansilla, Eduardo Ramón, TFN, Sala D, 29/09/1997
- 17) Crédito Automotor, TFN, Sala A, 22/11/1999

X.4.2 Cámara Nacional Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal

- 1) Coop. Electrica de Crédito Vv Y Otros Serv. Pub. Vi. Ge., CNACAF, Sala V, 07/02/08.
- 2) Cielos De Ancasti S.A., CNACAF, Sala I, 30/10/2001
- 3) Viña, Leonardo Hugo, CNACAF, Sala III, 24/02/2006.
- 4) Arcas, José María Y Arcas, Gabriel Ceferino, CNACAF, Sala V, 12/12/2001
- 5) Celum S.A., CNACAF, Sala IV, 22/08/2006
- 6) Castelli, Laura Alejandra, CNACAF, Sala IV, 08/06/2006
- 7) Club Atletico River Plate, CNACAF, Sala IV, 30/03/2006
- 8) Masters international SA, CNACAF, Sala II, 12/06/1997

- 9) Industria Argentina de la Indumentaria SA, CNACAF, Sala II, 02/11/2000
- 10) Wolfsohn Nelson, CNACAF, Sala II, 26/04/2001
- 11) Gaviglio Alberto y Gaviglio Enrique, CNACAF, Sala II, 07/03/2000
- 12) Cortes, Juan José, CNACAF, Sala II, 22/02/2000
- 13) Texxar S.A., CNACAF, Sala I, 01/08/1991
- 14) Distribuidora Americana S.A., CNACAF, Sala III, 18/02/1992
- 15) Ponce Julián, CNACAF, Sala III, 07/09/1993
- 16) Delta Compresión S.R.L, CNACAF, Sala III, 13/04/2000
- 17) Miyazono Ricardo, CNACAF, Sala III, 03/02/2000
- 18) Martinez Molteni Carlos, CNACAF, Sala IV, 03/12/1998
- 19) Alvarez, Mario Roberto, CNACAF, Sala I, 29/09/1993
- 20) Cooperativa Agrícola San Martin, CNACAF, Sala II, 21/04/1994
- 21) Alpachiri Cooperativa Agrícola Ganadera Limitada, CNACAF, Sala II, 22/10/1991
- 22) Rosasur S.A., CNACAF en pleno, 10/05/1991
- 23) Esteves Carlos y Esteves Serafin SH, CNACAF, Sala II, 30/06/2005
- 24) Mellino Antonio Fernando, CNACAF, Sala IV, 31/10/2006
- 25) Pereyra Ricardo Genaro, CNACAF, Sala IV, 19/02/2008
- 26) Cine Press SRL, CNACAF, Sala V, 29/09/2006
- 27) Constructores Asociados S.A., CNACAF, Sala IV, 29/06/1999
- 28) Bellespin Hebe Carolina, CNACAF, Sala II, 7/10/1999

X.4.3 Corte Suprema de Justicia de la Nación

- 1) Firestone de la Argentina S.A., CSJN, 11/12/1990
- 2) PESCASUR S.A. y otro c/Provincia de Santa Cruz s/acción declarativa de inconstitucionalidad, CSJN, 09/11/2004