

UNIVERSIDAD NACIONAL DE MAR DEL PLATA

**FACULTAD DE CIENCIA ECONOMICAS Y SOCIALES
C.P.C.E.P.B.A. – DELEGACION GRAL. PUEYRREDON**

**CARRERA DE POSGRADO DE
“ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION”**

TRABAJO FINAL INTEGRADOR

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

“Cuestiones controvertidas – Supuestos – Jurisprudencia”

Autor: JAUREGUIBERRY, MARCOS RUBEN

Fecha: 14/07/2003

INDICE:

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

SUBTITULO: “Cuestiones controvertidas – Supuestos – Jurisprudencia.”

- I) **INTRODUCCION** (página 1)
- II) **JURISDICCION Y COMPETENCIA** (página 2)
- III) **COMPETENCIA DEL T.F.N. EN MATERIA IMPOSITIVA** (página 3)
 - a) Competencia territorial. (pág. 4)
 - b) En relación al monto. (pág. 4)
 - c) En relación a la materia. (pág. 10)
 - c-1) Resoluciones que determinen tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva. (pág. 11)
 - c-2) Resoluciones que impongan multas o “sanciones de otro tipo”. (pág. 15)
 - c-3) Resoluciones que ajusten quebrantos en forma cierta o presuntiva. (pág. 19)
 - c-4) Resoluciones denegatorias de reclamaciones por repetición de impuestos. (pág. 20)
 - c-5) Recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la Administración en los casos del Artículo 81, 2º párrafo de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.). (pág. 20)
 - c-6) Recursos de amparo por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia. (arts. 182 y 183) (pág. 23)
- IV) **CUESTIONES CONTROVERTIDAS** (página 26)
 - a) Intimación de una suma de dinero que se reintegró indebidamente a un contribuyente. (pág. 27)
 - b) Competencia para entender en la caducidad de planes de facilidades de pago. (pág. 28)
 - c) Decaimiento de diferimientos impositivos. (pág. 30)

- d) Las cuestiones referidas al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. (pág. 32)
 - d-1) La exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. (pág. 32)
 - d-2) La sanción de clausura y multa y el “Monotributo”. (pág. 38)
 - e) Planteo de nulidad sin apelar el “fondo” de la cuestión litigiosa. (pág. 39)
 - f) La denegatoria de un pedido de transferencia de un crédito por impuesto al valor agregado. (pág. 39)
 - g) Resoluciones de la AFIP-DGI que reclamen el pago de impuestos con más la actualización e intereses resarcitorios cuya cantidad líquida no ha sido determinada. (pág. 41)
 - h) Resoluciones denegatorias de solicitudes de compensación o transferencia de saldos acreedores de impuestos a favor de los responsables. (pág. 42)
 - i) Las intimación de pago formulada sobre la base de actualizaciones o intereses resarcitorios como consecuencia de impugnaciones de compensaciones o transferencias de saldos acreedores. (pág. 42)
 - j) Cuestiones referidas a medidas cautelares (pág. 43)
 - k) Cuestiones referidas al Régimen de la Seguridad Social. (pág. 43)
 - l) Intimación de actualizaciones. (pág. 44)
 - m) Actualización de honorarios. (pág. 44)
 - n) Conflictos interadministrativos. (pág. 44)
- V) PROCEDIMIENTO ANTE LA DECLARACION DE INCOMPETENCIA (página 45)**
- VI) CONCLUSION (página 47)**

LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION EN MATERIA IMPOSITIVA

Cuestiones controvertidas – Supuestos - Jurisprudencia

I. INTRODUCCION:

Las cuestiones que abordaremos apuntan a analizar la competencia que se atribuye actualmente al Tribunal Fiscal de la Nación y la posibilidad de ampliar la misma a determinados supuestos controvertidos a fin de garantizar a los contribuyentes y responsables la tutela de su derecho en el fuero contencioso-tributario de sede administrativa.

A tales fines, el presente trabajo pretende enfocar la problemática desde la óptica de las diversas posiciones adoptadas por las distintas Salas del Tribunal Fiscal de la Nación y de la Cámara Nacional en lo Contencioso-Administrativo Federal respecto de las distintas “cuestiones” controvertidas plasmadas, en principio, en los fallos plenarios de ambos organismos “jurisdiccional” y “judicial” respectivamente; continuando con el análisis de los supuestos en los que no existen aún dichos pronunciamientos plenarios a la luz de las sentencias de cada Sala, ámbito donde en general se vislumbran con mayor claridad las cuestiones en pugna y los argumentos encontrados, los que habitualmente se sustentan con serios fundamentos jurídicos.

Desde la puesta en marcha del Tribunal Fiscal de la Nación mediante la Ley 15.265, incorporada a la Ley 11683 en virtud del artículo 55 párrafo 1 de la citada norma, han resultado constantes las cuestiones que ponen en crisis los supuestos en los que éste debe intervenir, como así también - y quizás esta discusión sea fruto de ello – respecto de la adecuación en el funcionamiento del Tribunal a su naturaleza de órgano dependiente del Poder Ejecutivo Nacional (cuestión que no se abordará porque superaría el tema que se analiza.)

Partiendo de esta premisa y como ya se señalara nos referiremos, en primer término y mediante el análisis casuístico, al estado actual de las discusiones planteadas sobre el “alcance” de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia impositiva; y por otro lado, a proponer un margen de actuación que debería caberle, partiendo para ello de lo antes dicho acerca del “status jurídico” del Tribunal, como así también de su función garantizadora de los derechos de contribuyentes y responsables, quienes deben acceder a un Tribunal específico en una materia tan compleja como la del derecho tributario.

II. “JURISDICCION” y “COMPETENCIA”:

Mientras la jurisdicción representa la potestad de administrar justicia, la competencia establece los límites en base a los cuales el tribunal puede ejercer aquella facultad¹, es decir *“la aptitud del juez para ejercer su jurisdicción en un caso determinado.”*²

Resulta pertinente citar las expresiones de Gordillo, al decir que *“Frecuentemente se compara la competencia de los órganos administrativos con la capacidad de los sujetos privados de derecho; en ambos se estaría señalando una aptitud de obrar, la medida de las actividades que el órgano o el sujeto pueden legalmente ejercer. Sin embargo, es importante destacar que mientras que en el derecho privado la capacidad es la regla, y por lo tanto se presume en tanto una norma expresa no venga a negarla, en derecho público la competencia de los órganos no se presume y debe estar otorgada en forma expresa o razonablemente implícita por una norma jurídica para que pueda reputársela legalmente existente.”*³

“Que tal criterio resulta concordante con lo que indicara B. Fiorini al tratar la “competencia administrativa interna” (es decir “la medida de capacidad

¹ ALSINA, Hugo. Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal. Editorial Ediar, Buenos Aires, 1957, Tomo II, pág. 511.

² PALACIO, Lino. Manual de Derecho Procesal Civil. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1987, Tomo I, pág. 220.

³ Tratado de Derecho Administrativo, Parte General, Tomo I, Cap. IX-9

funcional que tienen los órganos dentro de la organización administrativa") donde dice "que las atribuciones de cada órgano se establecen por disposiciones legales, sean de substancia administrativa o legislativa y por consiguiente "ninguna competencia puede existir en el ámbito administrativo sin una regla de Derecho que lo regule."⁴

El presente trabajo abordará la cuestión de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia Impositiva (se obvia el análisis de la materia Aduanera), intentando señalar los límites que la jurisprudencia fue delineando para decidir qué cuestiones pueden ser sometidas a la revisión ante ese tribunal específico, y las que - con motivo de la cíclica Administración Tributaria y cambiante normativa dictadas, así como las reestructuraciones de la organización administrativa -, genera dudas y discusiones; adelantando desde ya nuestra posición respecto de la necesidad de que el Tribunal Fiscal de la Nación detente una competencia amplia que permita la defensa de los derechos de los contribuyentes.

III. COMPETENCIA DEL T.F.N. EN MATERIA IMPOSITIVA:

El Tribunal Fiscal de la Nación entiende en cuestiones impositivas y en cuestiones aduaneras. Genéricamente, la competencia se clasifica habitualmente de la siguiente forma:

Competencia territorial: relacionada con la circunscripción territorial asignada por el legislador a la actividad de un órgano jurisdiccional.

Competencia en razón de la materia: que tiene en cuenta a los fines de la distribución de la competencia la naturaleza de la cuestión litigiosa debatida.

Competencia en razón del monto o valor: Este criterio de distinción se funda en el valor de las causas y los montos respecto de los cuales se determina la posibilidad de acudir ante un órgano jurisdiccional.

⁴ VILLEGAS BASAVILVASO, B. Derecho Administrativo. t. II, pág. 259, 1950" (véase la voz "competencia administrativa" en la Enc. Jurídica Omeba, Tomo III, pág. 489 y ss.)

Competencia en razón del grado: vinculada con la diversa naturaleza de las funciones que deben cumplir los órganos jurisdiccionales en las distintas etapas de un mismo proceso⁵.

Competencia en razón del turno: fundada en la necesidad de realizar una distribución de trabajo equitativa entre los distintos órganos jurisdiccionales⁶.

Conforme lo expuesto, y teniendo en cuenta que el Tribunal Fiscal de la Nación tiene su competencia delimitada por el grado, por el monto o valor, por la materia y por el aspecto territorial, pasaremos a analizar y desarrollar cada uno de tales supuestos, aclarando desde ya que lo haremos solamente respecto de la competencia impositiva del mentado órgano.

a) COMPETENCIA TERRITORIAL:

En relación a ésta, entiende en todos los recursos que se interpongan contra resoluciones o actos emanados de la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva relativos a impuestos que recauda la Nación, por lo que su competencia territorial es nuestro territorio argentino. No tiene competencia extraterritorial.

b) EN RELACION AL MONTO:

El artículo 159 de la Ley de Procedimiento Tributario establece que:

“EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer:

a) De los 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 DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2500) o SIETE MIL PESOS (\$ 7.000), respectivamente.

b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que, impongan multas superiores a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2.500) o sanciones de otro tipo, salvo las de arresto.

⁵ DIAZ SIEIRO, Horacio D. La Competencia Impositiva, Tribunal Fiscal de la Nación – 40 Años. Libro publicado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Autores varios.

⁶ ALSINA, obra citada.

c) De los 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 DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2.500).

Por su parte, el artículo 165 del mismo cuerpo legal

reza:

“Serán apelables ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva o impongan sanción, cuando las obligaciones de pago excedan la suma que al efecto establece el artículo 159. Si la determinación tributaria y la imposición de sanción se decidieran conjuntamente, la resolución íntegra podrá apelarse cuando ambos conceptos en conjunto superen el importe mínimo previsto en el párrafo anterior, sin perjuicio de que el interesado pueda recurrir sólo por uno de esos conceptos pero siempre que éste supere dicho importe mínimo.

Asimismo, serán apelables los ajustes de quebrantos impositivos que excedan el respectivo importe consignado en el citado artículo 159.”

Las normas transcriptas limitan el acceso de los contribuyentes para litigar por ante el Tribunal Fiscal de la Nación en los supuestos de controvertirse obligaciones de pago inferiores al monto previsto en el artículo 159 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), lo que ha dado lugar a muchas controversias que debieron ser tratadas y resueltas por la jurisprudencia.

El inciso a) del artículo 159 transcripto “supra” abre la competencia del Tribunal respecto de los recursos de apelación interpuesto contra resoluciones de la AFIP-DGI que determinen tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva por un importe superior a PESOS DOS MIL QUINIENTOS (\$ 2.500); pero no obstante la claridad de la norma existen algunos supuestos en los que la determinación del monto no surge en forma tan evidente, lo que genera litigios.

En este sentido, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en Pleno fijó su doctrina en un caso controvertido señalando que:

“El Tribunal Fiscal resulta competente en razón del monto mínimo dispuesto por los arts. 141 y 147 de la ley 11.683 (t.o. 1978 y mod.) 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.”⁷

En razón de este pronunciamiento de la Alzada, el Tribunal Fiscal de la Nación revisó y dejó sin efecto la doctrina fijada en el plenario “Quilt S.A.” del 29 de Abril de 1992 en el que había sostenido su incompetencia en los supuestos en los que la determinación de oficio en el impuesto al Valor Agregado, por ajuste de débitos y créditos fiscales, arrojara como impuesto resultante una suma inferior a los montos mínimos exigidos por el artículo 141 de la Ley 11.683 (t.o. 1978); sentando la siguiente doctrina plenaria en autos “Fimaco S.A.”⁸:

⁷ C.N.A.C.A.F. (En Pleno): “Construcciones San Luis S.A.” (30/05/1994), Lexco Fiscal: “...La mayoría -integrada por los doctores Argento, Buján, Damarco, Grecco, Herrera, Mordeglija y Muñoz- fundó su voto del siguiente modo:

I) El art. 147 de la ley 11.683, en cuanto limita el acceso al Tribunal Fiscal en el supuesto de controvertirse obligaciones de pago superiores al monto que allí se fija, no puede ser entendido de modo diverso a lo previsto por el art. 141 de la misma ley, que se refiere con mayor claridad a determinaciones de impuesto por un importe preestablecido. Una y otra norma, por lo demás, se dirigen de modo general a las determinaciones de oficio de los variados tributos que tiene a su cargo la repartición recaudadora.

Ello, no impide, por consiguiente que, para decidir sobre la intervención del tribunal especializado, se contemplen las peculiaridades de los distintos tributos como en el caso de la ley 20.631 (IVA), sustituida luego por la 23.349.

II) El impuesto al valor agregado en el ordenamiento nacional aplicable (ley 20.631, modificada por la ley 23.349) participa de la naturaleza de un gravamen plurifásico no acumulativo que adopta el sistema de sustracción (impuesto contra impuesto), con un criterio general de integración financiera.

De allí que, en el art. 7º, primer párrafo, se dispone cómo queda determinado el débito fiscal. En este sentido, la norma citada, en su 2º párrafo establece que al "impuesto así obtenido" se le adicionarán los conceptos que detalla. A su vez, el art. 8º de la ley de la materia (art. 11, ley 23.349), cuando hace referencia al crédito fiscal expresa: "Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior los responsables restarán" (...) el "gravamen" al que se refieren los incs. a) y b).

De los términos de ambas disposiciones se desprende, con suficiente claridad, que el tributo a ingresar dependerá, como es obvio, de que el montante de los créditos sea inferior al de los débitos (operación que no es otra cosa que hacer jugar impuesto contra impuesto), por lo que debe entenderse que la impugnación que de cualquiera de esos conceptos se realice en el acto determinativo, habilita la competencia del Tribunal Fiscal, en cuanto el ajuste excede el monto establecido en las normas pertinentes de la ley 11.683 (t. o. 1978 y mod.)”.

⁸ T.F.N. (En Pleno): “Fimaco S.A. s/ recurso de apelación.” (Expte. N° 18.594-I), (04/07/2001).

“El Tribunal Fiscal resulta competente en razón del monto mínimo dispuesto por los arts. 144 y 159 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificación) (sic.) en casos en que en el acto administrativo impugnado se determine el impuesto al valor agregado por una suma inferior a la allí prevista, como consecuencia de haberse ajustado el débito – por un importe superior a dicho monto – y el crédito fiscal correspondiente.”⁹

En relación al inciso b) del art. 159, también se generan algunas controversias, sobre todo en lo referido a la posibilidad de acumular objetivamente acciones y respecto de la determinación del monto mínimo previsto por la norma.¹⁰

En cuanto a la primera cuestión, el Tribunal Fiscal de la Nación sostiene que aunque puedan apelarse varios actos administrativos es un solo escrito, esta circunstancia no impide que se juzgue la admisibilidad del recurso respecto de cada uno de ellos¹¹, señalando que aún en el caso de que se estimare que se trata de una acumulación objetiva por conexidad, la vigencia del Plenario originado en la causa “Sava S.A.” obsta a que,

⁹ La mayoría adopta ésta decisión por razones de economía procesal con la disidencia de la Dra. Sirito que votó por “(...) no rever la doctrina legal fijada en el plenario (API 29) del 29 de abril de 1992, originado por la causa “Quilt SA s/ apelación-IVA” Expte. N° 11.848-I.”

¹⁰ Mediante la ley N° 23.871 que entró en vigencia el 31/10/1990, se modificó el artículo 141 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modif.) elevándose los montos mínimos de los distintos supuestos que autorizaban la interposición de recursos ante el T.F.N., surgiendo del artículo 11 punto 9 de la misma que se sustituyó la expresión “cincuenta mil pesos (\$ 50.000)” por la expresión “un millón de australes (A 1.000.000)” y la expresión “ciento cincuenta mil pesos (\$ 150.000)” por la de “tres millones de australes (A 3.000.000); cifras que con la entrada en vigencia de la ley N° 23.928/91 - que reemplazó el austral por el peso - se adecuaron y quedaron fijadas en pesos cien (\$ 100) y pesos trescientos (\$ 300) respectivamente.

En cuanto a la actualización del monto nominal, la Resolución General de la Dirección General Impositiva N° 3636 (B.O. 22-1-93), al instrumentar la facultad otorgada al organismo recaudador en ese sentido por el artículo 182 de la ley procedimental, dispuso en su artículo 10 apartado i) la actualización de los montos del mentado artículo 141 para el año calendario 1993 y sgtes., elevándolos a \$ 2181,35 en los casos de resoluciones que impongan multas.

Con el dictado del decreto N° 821/98 (B.O. 20-7-98) se puso en vigencia un nuevo texto ordenado de la ley N° 11.683, en cuyo artículo 159 se establecía que el T.F.N. sería competente para entender en los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP-DGI que impusieran multas superiores a los cien pesos (\$100); lo que generó no pocos problemas puesto que se planteó que la fijación de un nuevo monto – inferior al dispuesto por la R.G. 3636 – era una disposición de carácter procesal que debía ser inmediatamente aplicada aún en forma retroactiva (para los casos en discusión). Con el dictado de la Ley 25.239, el monto se estableció en la suma de pesos dos mil quinientos (\$ 2.500) que es el que rige actualmente.

¹¹ T.F.N. – Sala “D”: “Suragro S.A. s/ recurso de apelación.” (25/03/1999), con cita de jurisprudencia de la C.N.A.C.A.F. en autos: “Urman, Benjamín Teodoro s/ apelación.” Expte. N° 13.024-I y “Venturi Hnos. s/ apelación.” Expte. N° 12.156-I – Sentencias de fecha 19/11/93 y 22/9/94 respectivamente.

para evitar la declaración de incompetencia respecto de uno o varios de los actos apelados que no alcancen al mínimo legal que habilita la intervención del Tribunal, se unan los valores de los mismos; ello así puesto que de la doctrina del mismo se desprende que el análisis de la competencia precede lógicamente y cronológicamente al de la acumulación de las causas y su inversión en el tratamiento importaría un desorden en la normal sustanciación de las mismas.¹²

En líneas generales, la Cámara entiende que si bien la acumulación objetiva de acciones se encuentra autorizada por el art. 87 del CPCCN y 19 “in fine” de la Acordada 840/93 reglamentaria del procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación, la cuestión de los montos – a fin de abrir la competencia del Tribunal Fiscal – deben considerarse en forma independiente aún cuando se trate de la misma obligación, idéntico sujeto, y las resoluciones sean de la misma fecha; ello así por cuanto las penalidades responden en general a sumarios que tramitan en forma independiente, y aunque se pueda demostrar la afinidad de las cuestiones planteadas, ello no implica que se llegue a la acumulación de montos que se pretende.¹³

En un supuesto en que se apelaron ante el Tribunal Fiscal de la Nación sendas resoluciones por las que se impusieron a dos hermanos multas en los términos del artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario – superando el monto mínimo una de ellas pero no la otra – el mismo se declaró incompetente respecto de esta última; apelada la sentencia, la C.N.A.C.A.F. confirmó la de la anterior instancia entendiendo que si bien ambas resoluciones fueron apeladas en forma conjunta, a los efectos de determinar la competencia de dicho organismo corresponde que cada resolución sea examinada en forma separada, porque se trata de dos multas independientes e impuestas a dos individuos distintos.¹⁴

En cambio, la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, frente a una excepción de incompetencia interpuesta por la representación fiscal respecto de un recurso de apelación incoado contra una resolución en virtud de la que se aplicaban cuatro multas en los

¹² T.F.N. (En Pleno): “Sava S.A. s/ apelación.” Expte. N° 10.008 y otros” (29/05/1989).

¹³ C.N.A.C.A.F. Sala III: “Laboratorio Charly Color S.A.” (1/9/1992), entre otros.

¹⁴ C.N.A.C.A.F. Sala II: “Gaviglio Alberto y Gaviglio Enrique Incidente c/ D.G.I.” (07/03/2000)

términos del artículo 39 de la Ley 11.683 por un total de \$ 3000 – acumuladas objetivamente por el Fisco Nacional -; señaló que:

“(...) resulta ilógico que 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 esta vía jurisdiccional, cercene el derecho de defensa del contribuyente limitando sus defensas a la mera interposición de un recurso de reconsideración ante el mismo organismo que dictó el acto.”¹⁵

En cuanto al monto mínimo, en el caso “Cielos de Ancasti S.A. c/ DGI”¹⁶ en que una sociedad apeló ante el Tribunal Fiscal de la Nación cinco resoluciones en las que se le imponía multa con sustento en el artículo 39 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) por la suma de \$ 2.500 cada una, este órgano se declaró incompetente en razón del monto; pronunciamiento que fue apelado y revocado por la Alzada, quien analizó debidamente la cuestión y sostuvo que:

“...5º)(.). en cuanto al alcance que le otorga el a quo a la disposición contenida en el art. 159 inc. b) antes citado – en tanto allí se dispone que aquél será competente para conocer “De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que impongan multas superiores a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2500) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto” al dejar fuera de su competencia a aquellas sanciones que asciendan a la suma de pesos dos mil quinientos (\$ 2.500) como cada una de las que aquí se discute, los agravios del recurrente deben prosperar.”

“(.)6º)...corresponde tener presente que el fundamento de tal restricción en razón del monto que inspira la norma de que se trata radica en que el legislador consideró necesario poner un límite a la competencia del Tribunal Fiscal a los efectos de evitar que, por un lado, por un exceso “de pequeñas, reclamaciones” se afectara la labor de ese organismo siendo en definitiva la importancia de la determinación lo que posibilita el acceso a esa vía jurisdiccional (confr. Giuliani Fonrouge y Navarrine Procedimiento Tributario, Ed. Depalma, Bs.As., 1993, pág. 653 y 654, con adecuada cita de Freytes en nota 1).”

“7º) Que a la luz de tales principios, el alcance que el a quo le otorgan a la disposición bajo examen al dejar fuera de su competencia aquellas resoluciones que como las aquí involucradas impongan una sanción de \$ 2500 en el entendimiento de que sólo puede conocer en las superiores a esa cifra (\$ 2501), no puede ser compartido.”

En efecto, ello así en la medida en que no sólo no se hace cargo de lo alegado por la actora respecto de los montos que, como mínimo y máximo de las sanciones que contempla, prevé el art.

¹⁵ T.F.N. – Sala “B”: “Agostini, Carlos D. s/recurso de apelación.” (Expte. N° 17.880-I) .

¹⁶ C.N.A.C.A.F. Sala I: “Cielos de Ancasti S.A. c/ DGI.” (30/10/2001)

39 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) precisamente de \$ 2500, que con el criterio asumido por el a quo quedarían fuera de su competencia, consagrándose de este modo una especie de imprevisión en el legislador que no es posible admitir, sino que se aparta del correcto sentido que cabe otorgarle a la norma en cuestión – ateniéndose al más restringido que puede darse a las palabras allí utilizadas – en tanto al aludir expresamente la norma a la suma de \$ 2500, cabe atender que en esa cantidad y las que sean superiores a aquella, ha fijado el monto mínimo apelable ante ese organismo jurisdiccional, criterio éste 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 (cfme. Doct. De Fallos: 311:133 entre muchos otros).

No obstante, más recientemente la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación reiteró su criterio de declararse incompetente en los casos en que se apelan resoluciones cuyos montos ascienden a la suma de \$ 2.500, puesto que a su criterio, la norma del artículo 159 de la ley de rito fiscal es clara cuando utiliza la expresión “superiores”; por lo que en tal inteligencia no quedarían alcanzadas las multas de \$ 2.500 justamente por no “superar” el monto establecido como habilitante de su competencia.¹⁷

c) EN RELACION A LA MATERIA:

Podemos enumerar taxativamente las siguientes materias por las que se puede acudir al T.F.N. en el ámbito Impositivo¹⁸ y que pasaremos a analizar a continuación:

- Resoluciones que determinan tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva;
- Resoluciones que impongan multas o “sanciones de otro tipo”;
- Resoluciones que ajusten quebrantos, en forma cierta o presuntiva;
- Resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de los tributos;
- Demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación;

¹⁷ T.F.N. Sala “A”: “Fapi S.A. s/ recurso de apelación.” (29/08/2002).

¹⁸ Artículos 76, 81, 144, 159, 165, 182, 183 y 198 de La Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.)

- Recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la Administración en los casos del Art. 81, 2º párrafo de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.)
- Recursos de amparo por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia (arts. 182 y 183)

Esta enumeración es la vigente, ya que en relación a la materia y al monto, el artículo 198 dispone que: *"El PODER EJECUTIVO NACIONAL, podrá extender la competencia de los Tribunales Fiscales que organiza la presente ley a otros impuestos indicados en el artículo 144. Queda también autorizado para modificar la suma que el artículo 165 establece como condición para apelar de las resoluciones de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS."* Al respecto, debemos recordar que el Poder Legislativo, mantiene potestad originaria para ampliar o reducir la competencia del Tribunal.

En este sentido cabe tener presente que las normas que atribuyen la competencia a los órganos jurisdiccionales del Estado son de orden público ya que se trata, en definitiva, del "poder jurisdiccional que la Constitución, la ley o los reglamentos o las acordadas atribuyen a cada fuero y a cada tribunal o Juez" (Podetti); aunque como veremos, la cuestión es controvertida porque con estos argumentos en muchas oportunidades se veda la posibilidad a los administrados de poder acudir al Tribunal Fiscal de la Nación en defensa de sus derechos, en cuestiones en las que la competencia no surge en forma expresa o es dudosa y debe acudirse a la interpretación para permitir o no que un supuesto determinado sea resuelto por el mentado Tribunal.

c-1) Resoluciones que determinan tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva:

El artículo 165 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) dispone que podrán apelarse ante el Tribunal Fiscal de la Nación las resoluciones de la AFIP – DGI que determinen impuestos en forma cierta o presuntiva, debiendo aclararse que si la determinación tributaria y la imposición de sanciones se decidieran conjuntamente, toda la resolución podrá apelarse ante dicho organismo; siempre y cuando – claro está - las mismas

superen la suma establecida por el artículo 159 del mismo cuerpo legal que comentáramos “supra”.

Uno de los aspectos más controvertidos ha sido el de dilucidar qué debe entenderse por “determinación de tributos”, o cuándo un acto emanado de la AFIP-DGI reúne los elementos necesarios para ser considerado una determinación de oficio a los fines de habilitar la posibilidad de que un contribuyente acuda ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

En general la doctrina especializada sostiene que por determinación debe entenderse:

“(…) el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”¹⁹

Y que:

“(…) para que una determinación tributaria sea apelable ante el Tribunal Fiscal de la Nación deben cumplirse en forma concurrente dos condiciones: a) que se intime a pagar una suma de dinero que no surja de una autodeterminación del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria principal; y b) que el acto haya emanado de un juez administrativo.”²⁰

Por su parte, las Salas I y II de la C.N.A.C.A.F. han señalado los parámetros que tuvieron en cuenta para determinar que determinados actos emanados de la AFIP – DGI – que formalmente no reunían los elementos necesarios para ser considerados una determinación de oficio y por ende resultar apelables ante el T.F.N. – tenían naturaleza determinativa; advirtiendo que se estaba en presencia de una determinación ya que los referidos actos contenían:

- Un emplazamiento;
- Los mismos mencionaban concretamente el importe de la suma requerida;
- Se explicitaban claramente los conceptos a los que ella obedeció;

¹⁹ GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana. “Procedimiento Tributario”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 655).

²⁰ GARCIA VIZCAINO, Catalina. “Derecho Tributario, Tomo II, Ed. Depalma, Bs.As., 1997, pág. 141.

- Se mencionaba el sujeto responsable y que se dejó constancia de que el incumplimiento de lo requerido daría lugar al reclamo judicial de aquella suma por la vía ejecutiva;
- Que esta última expresión inequívocamente tenía el sentido de una intimación de pago.²¹

Existen numerosos pronunciamientos que sostienen esta postura y consideran que las resoluciones emitidas de esta manera significan jurídica y económicamente una determinación de oficio de la obligación tributaria aunque el Fisco haya prescindido del procedimiento instituido en los artículos 17 y siguientes de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), ya que los mismos traducen una operación de cálculo propia de tal determinación puesto que se describe en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, se explicitan sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de medida, la indicación del sujeto responsable y se liquida e intima el impuesto resultante²²; señalando que de no ser así, la administración podría eludir la competencia del Tribunal Fiscal mediante el simple arbitrio de no seguir el procedimiento establecido en las leyes que rigen la materia.²³

La Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal,²⁴ al resolver la causa “Frigorífico Máximo Paz S.A.C.I.F.A.” sostuvo que:

“(…) si bien es cierto que los actos administrativos recurridos no tienen por fin establecer la materia gravada, apreciando la configuración del hecho imponible; ni se ha seguido el procedimiento determinado por la ley de rito para obtener aquél objeto, no es menos cierto que la calidad de deudor de la empresa Frigorífico Máximo Paz, así como la intimación que se le practicó no resulta de una conducta declaratoria propia, estableciendo su obligación fiscal, sino por normas sobrevinientes a su acogimiento – en su carácter de inversora – al régimen promocional de la ley 21.608 y modificatorias. Fueron dichas normas sobrevinientes las que, interpretadas por la demandada, aplicaron al

²¹ C.N.A.C.A.F Sala II “Alpachiri Cooperativa Agrícola Ganadera Ltda.” (22/10/1991) y “Coop. Agrícola San Martín” (21/4/1994); Sala I “Alvarez Mario Roberto (29/9/1993).

²² T.F.N. Sala “A”: “Robert Bosch Arg. S.A.” (13/11/1997) y “Pescapuerta Arg. S.A.” (21/06/2002).

²³ C.N.A.C.A.F. Sala III “Cooperativa Agrícola Ganadera Ltda. De Huanguelén c/ D.G.I.” (04/03/1997).

²⁴ En igual sentido: “T.F.N. Sala “C” “Alcazar Gabriel Luis s/ recurso de apelación – impuestos al valor agregado y a las ganancias.” (Epte. N° 15.938-I) y Sala “D” “Sidermet S.A. s/ recurso de apelación – impuestos al valor agregado y a las ganancias.” (Expte. N° 17.686-I)

accionante como fundamento de tales intimaciones (conf. Doc. De esta Sala in re "Resinfor S.A." 20/8/92 Cons. IV, segundo apartado)."

*"Al ser las disposiciones que aplican los actos recurridos posteriores a ese acogimiento, implican en rigor, modificar la situación jurídica en que se había colocado la actora, de modo que no puede ser equiparada dicha controversia, a una en que se debate exclusivamente la modalidad de pago de los gravámenes ya antes declarados. Está en juego la causa misma por la que dicho pago resulta exigible, con lo que los actos en recurso asumen efectos del todo semejantes a los de una determinación de tributos prevista por los arts. 141 y 147 de la ley 11.683."*²⁵

También en la causa "Cooperativa Agropecuaria General de San Martín de Coronel Suarez Limitada" de fecha 31/3/92, con cita de Dino Jarach se dijo que la determinación de oficio

"Ha de consistir en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables, como también el monto imponible resultante de la aplicación de las normas jurídicas aplicables, como también el monto imponible resultante de la aplicación de las normas y pautas legales de valoración, aún cuando se omitan las operaciones finales del cálculo del gravamen adeudado. Que en el mismo sentido, el artículo 23 - hoy artículo 16 - de la ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modificaciones) expresa que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Dirección General Impositiva, procederá a determinar de oficio la materia imponible y a liquidar el gravamen correspondiente."

Asimismo, en el fallo recaído en la causa "Confecat SA de la Sala "B" del 27/3/95 se dijo:

"Que con relación al acto de determinación deben observarse por lo menos, dos aspectos, uno subjetivo y el otro objetivo, de la conjunción de ambos surgirá aquel acto (...) Que en cuanto al subjetivo, y no con referencia al sujeto pasivo de la obligación, el acto necesita la firma del juez administrativo, pero sucede que la firma de dicho funcionario no es suficiente para transformar en determinación cualquier acto que intime un monto de impuesto y menos accesorios (...) Que únicamente el carácter de juez administrativo se efectiviza en el ejercicio de ciertos actos expresamente enumerados en el artículo 9 inciso b) de la ley 11.683, siendo ellos: "(...) la determinación de oficio de la materia imponible y gravámenes correspondientes, en las repeticiones, en la aplicación de multas y resolución de los recursos de reconsideración... Que así ello, queda claro que en el caso que un funcionario revista en los términos legales el carácter de juez administrativo, dicha calidad en sentido estricto solamente se considerará tal en tanto realice alguno de los actos enumerados(...)"

²⁵ C.N.A.C.AF. Sala III: "Frigorífico Máximo Paz S.A.C.I.F.A." (27/02/1997).

Que desde el punto de vista objetivo, atendiendo al contenido del acto, conforme a la ley 11683, la determinación debe tener por objeto establecer la existencia de "materia imponible" (art. 9 inciso b) y art.23 - hoy 16 -(...) Que fijar la materia imponible implica también acreditar la existencia, por vía directa e indirecta, el hecho imponible(...) Que dicha materia imponible y su medición en términos legales dará como resultado la "base imponible" sobre la que procederá el último acto del proceso de determinación que es la liquidación".

Por lo tanto, determinar cuando estamos en presencia de una determinación de oficio, resulta relevante a fin de considerar en forma directa la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, sin discusión alguna.

c-2) Resoluciones que impongan multas o “sanciones de otro tipo”:

La resolución administrativa emitida en los sumarios administrativos instruidos con motivo de la presunta comisión por parte de los contribuyentes de infracciones formales (art. 39) o materiales (arts. 45, 46 y 48 de la Ley 11.683 t.o. en 1998 y sus modif.) , mediante las que se imponen las multas previstas en tales artículos, podrán ser recurridas por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en tanto y en cuanto – claro está – que el importe de la multa supere los montos que señaláramos “supra” al ocuparnos de la competencia en razón del monto.²⁶

En este aspecto la norma es clara, pero los problemas comienzan cuando se ingresa a analizar qué quiso decir el legislador con la fórmula “(...) o sanciones de otro tipo(...)” (art. 159 inciso “b” de la ley de rito) dejando a salvo la sanción de arresto, ya que hay que otorgarle a la expresión "otras sanciones" algún sentido, por cuanto entender que ello nada significa - salvo el supuesto de multa - sería considerarla una expresión superflua, inoperante e inútil, lo que atentaría contra el sentido y alcance de la norma e implicaría reconocer la inconsistencia e inconsecuencia del legislador; interpretación vedada por nuestro Más Alto Tribunal de Justicia que sostiene que el fin primordial del intérprete es dar

²⁶ No así el artículo 38 por no superar el monto mínimo establecido para acudir ante el T.F.N., ni el artículo 40 por ser apelable la resolución que imponga multa y clausura por ante los Juzgados Federales del Interior del país y los Juzgados en lo Penal Económico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires según corresponda.

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.²⁷

Sobre esta base exegética los términos utilizados en la ley de procedimiento 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 de la Nación 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 sistema salvo en aquellos supuestos delictuales materia propia de la justicia federal.²⁸

²⁷ C.S.J.N. - Fallos 200:165; C.N.A.C.A.F. Sala IV “Empresas Líneas Marítimas S.A.” (27/2/96).

²⁸ Del voto en minoría del Dr. Galli en autos “Constructores Asociados S.A. c/ DGI” C.N.A.C.A.F – Sala IV. VII “(...)Que, también se sostuvo en la jurisprudencia que la primera regla de interpretación de las leyes es la de dar pleno efecto a la intención del legislador, la cual debe fluir de la letra o del espíritu de la norma, principio que exige determinar ese espíritu cuando fuera de la letra está clara y evidente la intención del legislador, máxime si ella consta en la exposición de los motivos que la fundaron o en la discusión de la ley (Fallos 210:531; esta sala, 18/4/96, “Omni S.A. c. A.N.A.”).

Y, precisamente en el debate en el seno de la Cámara de Diputados de la Nación el miembro informante de la Comisión de Presupuesto de Hacienda del cuerpo expuso uno de los principales motivos que movieron al Poder Ejecutivo nacional a propiciar la creación del tribunal, como a la comisión a apoyar la iniciativa. En oportunidad de fundar el proyecto de ley, el diputado Ferreyra sostuvo que “asimismo, es propósito de la comisión hacer desaparecer esa aberración jurídica que aún subsiste en la ley 11.683, de que en la discusión de estas cuestiones fiscales en el ámbito administrativo, los funcionarios de la Dirección General Impositiva sean a la vez jueces y parte en las decisiones de los problemas que les plantean los contribuyentes” (Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación. Periodo extraordinario del año 1959, sesión del 22 de diciembre de 1959, p. 6345).

La única forma de impedir las consecuencias de la inevitable falta de independencia e imparcialidad de los funcionarios del organismo recaudador era, en la clara intención de los legisladores -tanto de los integrantes de la mayoría parlamentaria, como aquéllos de los bloques minoritarios- otorgar al Tribunal Fiscal que se creaba amplia competencia para controlar la actividad de la Dirección General Impositiva en aquellos aspectos en que el organismo administrativo ejercía funciones aparentemente jurisdiccionales. Y es el mismo miembro informante de la Cámara baja quien lo afirma enfáticamente al sostener que “en esta materia de sanciones aplicadas por Dirección General Impositiva a que se refiere el inc. 2 del art. 122 conviene hacer una aclaración: las sanciones no se circunscriben exclusivamente a las multas, sino también a otro género de penalidades como ser el comiso, clausura de locales, negativa de entregar estampillas fiscales, etcétera” (Idem, p. 6346). La expresión utilizada -“etcétera”- con la que se continúa la enumeración de las cosas iguales enunciadas anteriormente (ver Diccionario Anaya de la Lengua, Madrid 1991, voz “etcétera”), marca claramente que el Congreso no ha pretendido limitar las sanciones impugnables a aquéllas que

Teniendo en cuenta el marco interpretativo expuesto, la cuestión radica en examinar si los casos dudosos sobre los que nos explayaremos al tratar las “cuestiones controvertidas” configuran una sanción con los alcances establecidos en la ley 11.683 a la luz de la intención manifestada en el debate parlamentario transcrito a pie de página en la nota anterior.

Habitualmente se le otorgan varios significados al término sanción, que puede entenderse como:

"un mal infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal. Ese mal (fin aflictivo de la sanción) consistirá siempre en la privación de un bien o de un

se materialicen en la exigencia del pago de una suma de dinero, sino a otras penas por ilicitudes que afectan derechos patrimoniales distintos del de la libertad cuyo conocimiento, se reitera, está reservado a los jueces de la Constitución.

El tratamiento de la cuestión por el Senado de la Nación no arroja luz alguna sobre la cuestión, en tanto el debate se ha limitado a una exposición sucinta de los fundamentos del proyecto venido en revisión y a la votación en general y en particular sin discusión alguna.

La interpretación desarrollada por el miembro informante de la Cámara de Diputados, compartida por el resto del cuerpo, se encuentra plasmada en los actuales arts. 130 y 141, inc. b), de la ley -que se remontan a la primitiva sanción de la ley 15.265-, y sin que pueda sostenerse que medie contradicción con la previsión de su art. 147 en el que no se hace mención a otras sanciones más que aquéllas pecuniarias. En efecto, en dicho artículo se establece la competencia del Tribunal en razón del monto para aquellos supuestos cuya importancia económica pueda ser cuantificada; esto es el monto de los impuestos y la cuantía de la multa. Pero de ningún modo puede ello suponer que se trate de una limitación al principio general impuesto en los artículos precedentes, entendiéndose que se excluye del conocimiento del organismo jurisdiccional otro tipo de sanciones que no sea valorable inmediatamente en moneda.

La interpretación armónica y lógica de la ley debe excluir lo contradictorio y antitético (Fallos 189:248). Para ello, las leyes han de interpretarse evaluando la totalidad de sus preceptos y los propósitos finales que las informan, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional (Fallos 304:849 y 892; 307:2284 y 2330, entre otros); y tratándose de normas de excepción su interpretación ha de ser restrictiva (arg. Fallos 306:467; esta sala, 5/9/95, "Galán de Mileo, María Nélica"; esta sala, 15/12/95, "Magendie de Ferrer, Cándida María c. Estado Nacional - Caja de Ret. Jub. y Pen. de la Pol. Fed.").

De todo ello, ha de concluirse en que en los arts. 130 y 141 de la ley 11.683, se establecen los principios generales de competencia del Tribunal Fiscal en materia sancionatoria, la que encuentra un límite cuantitativo en el art. 147 para aquellos supuestos en que la imposición de la multa no alcance ciertos valores; y, por el otro, aquellos supuestos en los cuales está de por medio la libertad personal, cuyo juzgamiento está reservado a los jueces del Poder Judicial."

*derecho (revocación de un acto favorable, pérdida de una expectativa o de un derecho, imposición de una obligación de pago de una multa, eventualmente incluso(...) arresto o prisión personal del responsable*²⁹

*" (...) las sanciones administrativas de carácter personal se caracterizan, entre otras circunstancias, en la suspensión o restricción de un derecho. "*³⁰

En este sentido, la sanción no es siempre necesariamente un castigo, sino la consecuencia jurídica que se desencadena en caso de ser desobedecido el mandato principal de una norma, por lo que ella puede consistir en el establecimiento de una relación jurídica nueva, en la extinción de una relación jurídica preexistente, o la ejecución coactiva de un deber jurídico violado; por lo que ha de concluirse, dentro del encuadre interpretativo antes expuesto, en que se presenta el supuesto de una sanción cuando en razón de un hecho posterior al reconocimiento de un derecho la Administración dispone una medida que implique la pérdida de ese derecho, y no la exigencia de cumplimiento de una obligación a la que previamente se encontraba obligado el particular.

De esta manera, se ha alegado que existen numerosos supuestos que encuadrarían dentro de este concepto de "sanción" y que por lo tanto serían apelables por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, aunque los fallos del mentado organismo y los de la C.N.A.C.A.F. no han sido permeables a este criterio salvo honrosas excepciones que señalaremos "infra".

Sentada la posición que antecede, las distintas opiniones vertidas en los fallos citados, y en función de lo dispuesto por los artículos 144 y 159 de la Ley 11.683 (to. 1998 y sus modif.), deviene necesario concluir que *"las sanciones no se circunscriben exclusivamente a las multas, sino también a otro género de penalidades, como ser el comiso, clausura de locales, negativa a entregar estampillas fiscales, etcétera(...)"*³¹; y

²⁹ GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás Ramón. "Curso de Derecho Administrativo." t. II, Madrid, 1977, p. 147).

³⁰ LOZANO, Blanca. "La extinción de las sanciones administrativas y tributarias" Madrid, 1990, p. 46.

³¹ Citando la opinión del miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación (Dr. Ferreyra), en oportunidad de fundar el proyecto de ley de creación del TFN, quien sostuvo que: "(...)es propósito de la comisión hacer desaparecer esa aberración jurídica que aún subsiste en la ley 11.683, de que en la discusión de estas cuestiones

que "por imperativo legal" la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia de apelaciones es amplia, abarcando a todas las "otras sanciones" aplicadas por la AFIP-DGI, "(...)salvo los supuestos expresamente vedados por sus propias disposiciones o en otros cuerpos normativos."

Acceptar una interpretación contraria a la sustentada "(...)llevaría a admitir que la ausencia de distinción que efectúa la ley, al referirse a "otras sanciones" sin más, carecería de sentido práctico, lo que debe rechazarse de plano, en tanto no puede suponerse la inconsecuencia o imprevisión del legislador."

Además, en otras oportunidades se propició la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en otro tipo de sanciones que las de carácter penal – punitivas o represivas -, ello en virtud de que no se verifican diferencia ontológicas entre las mismas, siendo las mencionadas "sanciones" análogas con las que habilitan la competencia del mismo, cuestión sobre la que existe jurisprudencia de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.³².

c-3) Resoluciones que ajusten quebrantos en forma cierta o presuntiva:

En la opinión de Giuliani Fonrouge – Navarrine,

"Lo ocurrido en cuanto al ajuste de quebrantos es una prueba de la ligereza con que se ha manejado la ley 11.683. En un principio el art. 159, es decir, el art. 126 del t.o. 1960, no contenía disposición acerca de la materia indicada; pero a fines de 1972 la ley 20.024 incluyó una norma al final del que hoy es art. 165, estableciendo que "son apelables los ajustes de quebrantos impositivos que excedan de mil pesos (\$ 1.000)". Pese a ello, el legislador olvidó establecer la debida concordancia con el art. 141 actual, que dice lo mismo en esencia, y así quedó sancionada una discordancia entre ambos artículos; situación que fue salvada por la ley 20.626, art. 1, punto 31, cuando las uniformó con el topo de \$ 10.000 en lugar de los \$ 1000 primitivos. La discordancia entre los arts. 141 y 147 (t.o. 1978) fue

fiscales en el ámbito administrativo, los funcionarios de la D. G. I. sean a la vez jueces y parte en las decisiones de los problemas que les plantean a los contribuyentes(...)"

³² Por ejemplo, pérdida del 50% del monto de ahorro obligatorio creado en las Leyes 23.356 y 23.549, así como respecto a la caducidad de los beneficios de la ley 21.589. La C.S.J.N. se expidió en este sentido respecto de los denominados "recargos moratorios", a los que consideró multas en virtud de su excesivo monto y les atribuyó carácter penal (cf. C.S.J.N., "Colorín S.A.", 12-07-67 Y "Zielli, Eduardo Francisco", 13-09-68 respectivamente.)

subsana por el decreto 1648/93, suprimiendo la mención a los montos que establecía el art. 147 (t.o. 1978) (hoy art. 165).”³³

Actualmente, conforme lo dispone el artículo 165 de la ley de rito – con remisión al artículo 159 del mismo cuerpo legal - los ajustes de quebrantos serán apelables ante el T.F.N. el mismo sea superior a \$ 7.000 y en caso de no superarse esta cifra, el acto sólo es susceptible de impugnación mediante el recurso previsto en el inciso a) del art. 76 de la misma ley.

c-4) Resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de los tributos:

Tanto en los casos en que la repetición se intenta por vía de demanda³⁴, como cuando se intenta por vía de recurso³⁵, el Tribunal Fiscal de la Nación sólo es competente cuando las sumas que se intenten repetir superen la cifra de \$ 2.500. Si la cifra cuestionada no supera dicho monto pero supera la suma de \$ 10,97³⁶, la vía procesal mediante la que debe intentarse la repetición es la demanda o recurso ante la Justicia Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal – en la ciudad Autónoma de Buenos Aires - o ante los juzgados Federales de Primera Instancia en el interior del país. Ello no obsta a que, en forma previa a la interposición de esta demanda, el administrado pueda recurrir la denegatoria del reclamo administrativo de repetición, mediante el recurso previsto en el inciso a) del artículo 76 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).³⁷

c-5) Recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la Administración en los casos del Art. 81, 2º párrafo de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.)

³³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M – NAVARRINE, Susana Camila. “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social.” Depalma, 1999.

³⁴ Supuestos de pago a requerimiento del fisco.

³⁵ Supuestos de pago espontáneo.

³⁶ El artículo 82 de la L.P.T. dispone que: “Podrá interponerse demanda contra el Fisco nacional, ante el Juez Nacional respectivo, siempre que se cuestione una suma mayor de TRES CIEN MILESIMOS DE CENTAVO DE PESO (\$ 0,000003)(...)” importe actualizado conforme la Resolución General 3.636 (B.O. 22/1/93) en la suma de \$ 10,97 señalada.

³⁷ DIAZ SIEIRO, Horacio D., VELJANOVICH Rodolfo Diego, BERGROTH Leonardo. “Procedimiento Tributario – Ley N° 11.683”. Ediciones Macchi, edición 1993.

El inciso d) del artículo 159 se refiere a la competencia del Tribunal para examinar recursos por retardo de la resolución de causas radicadas ante la AFIP.DGI, no quedando muy claro por qué se disocia este supuesto del de los artículos 182 y 183 de la Ley de Procedimiento Tributario que analizaremos a continuación, puesto que el amparo previsto en tales artículos incluye la posible demora en la “resolución de las causas” a que alude este inciso “d”.³⁸

El artículo 81 de la ley de rito fiscal dispone que:

“Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren sido abonados de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los quince (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION o interponer demanda contenciosa ante la JUSTICIA NACIONAL DE PRIMERA INSTANCIA.

Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los TRES (3) meses de presentarse el reclamo(...)” (el resaltado es propio).

La Dra. Siritto, en sus votos – generalmente en disidencia - emitidos en diversas causas³⁹ aclara un poco la cuestión sosteniendo la improcedencia de la vía recursiva del amparo por mora en los casos de pedidos de devolución de las sumas correspondientes a los créditos del impuesto al valor agregado originados en operaciones de exportación, que tramitan siguiendo el régimen de reintegro total reglamentado por la AFIP-DGI; ello así puesto que a su entender este es un procedimiento que se rige por reglas propias distintas a las del amparo por mora.

“(…)dado que en el voto precedente se analiza la cuestión relativa a si puede asimilarse la vía del amparo a un recurso de repetición encubierto, viene al caso reiterar mi posición al respecto expuesta – entre otras – en las causas “Hilatex S.R.L. s/ recurso de amparo – I.V.A.”, “Laboratorio Opoterápico Argentino S.A. s/ recurso de amparo.”, ambas con sentencias de la Sala “D” del 23 de marzo y 8 de junio de 1993, repectivamente, y “Lekeitio S.A. s/ amparo”,

³⁸ GIULIANI FONROUGE – NAVARRINE, obra citada, pág. 667.

³⁹ T.F.N. Sala “D”: “Rexcel S.A. s/ amparo.”, Expte. N° 15.044-I (03/12/1996); “Internacional Hide Split BV Argentina s/ amparo.”, Expte. N° 15.308-I (15/05/1997).

sentencia de la Sala “C” – en la cual subrogo – de fecha 15 de diciembre de 1994, donde expresé:

“Que este Tribunal Fiscal ha sostenido en forma reiterada y unánime – criterio que ha sido confirmado por las ulteriores instancias – que el recurso de amparo previsto en los artículos 164 y 165 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) es un remedio procesal excepcional que no procede en todos los casos en que exista una demora excesiva, sino únicamente cuando no hay otra vía legal prevista para la reparación del perjuicio que la demora importa.”

“Que independientemente del recurso de amparo y específicamente en relación con las denegatorias fictas en materia de repeticiones, la ley N° 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) ha instituido el denominado “recurso por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la Dirección General Impositiva” (art. 141 inc. d) y 163 (t.o. 1978) y opcionalmente, la “demanda contenciosa” ante el juez nacional respectivo, en el supuesto de no dictarse resolución administrativa dentro de los tres meses de presentado el reclamo, artículo 82 inciso c) de la ley citada (párrafo extraído del voto del Dr. Morón emitido en la causa “Covalpet S.A.” expte N° 11,517-I, sentencia del 10 de julio de 1990 que fuera confirmada por la Cámara Federal en fallo de fecha 15 de noviembre de 1990).

“En el mismo voto se puntualizó: “(...)de acuerdo con autorizada doctrina – GIULIANI FONROUGE Y NAVARRINE, *Procedimiento Tributario*, 2° edición, pág. 490 – “devolución, repetición, reintegro”, son la misma cosa y jurídicamente se concretan en la expresión “acción de repetición”. En efecto, pedir reintegro, o pedir devolución, es exactamente lo mismo, y ambas expresiones se subsumen en la genérica de repetición, que es más correcta jurídicamente y es la que se usa en el lenguaje forense.”

“(…)Que como se infiere – sin mayor esfuerzo – de las consideraciones expuestas, cabe concluir que en los casos de demora de la Dirección General Impositiva en resolver recursos de repetición – lato sensu – radicados en su jurisdicción, el recurso de amparo no es el medio idóneo para proteger los derechos afectados sino que, por el contrario, el mismo resulta improcedente frente a lo normado específicamente por el artículo 81 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) que regula otro tipo de recurso que se rige por un procedimiento con reglas propias, y que no está entre las facultades del juez – ni aun por aplicación de la regla “iura novit curia” – encuadrar la acción intentada convirtiéndola en otra distinta, que ni virtualmente ha sido invocada.”

“No está de más remarcar que en el presente caso – como lo reconoce la recurrente – sus peticiones tramitan por los carriles estatuidos en el Capítulo I de la resolución General N° 3417 por lo que el remedio legal a la situación que lo aflige viene dado por el ejercicio del recurso por retardo de repetición previsto en el párrafo segundo del artículo 81 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), mediante el cual no sólo obtiene el derecho a un pronunciamiento sino la decisión definitiva sobre la devolución impetrada tanto en el aspecto formal como en el sustancial.”⁴⁰

⁴⁰ Del voto en disidencia de la Dra. Siritto en la causa “Giorno S.A. s/ recurso de amparo.” Expte. N° 18.443-I (09/03/2000).

Resulta entonces que la procedencia de la vía del artículo 159 inc d) de la Ley 11683 deviene diferente a la contemplada tanto en el artículo 182 y 183 de la misma norma, contemplando en ambos casos supuestos y soluciones disímiles. En un caso, se procura dilucidar sobre cuestiones que hacen a una demora, en otro, no sólo se indaga en tal aspecto formal sino también el T.F.N. deberá expedirse en el aspecto sustancial o de fondo de la cuestión puesta a resolver oportunamente en sede administrativa.

c-6) Recursos de amparo por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia (arts. 182 y 183)

Independientemente de la discusión referida a si el amparo es un “juicio”, un “recurso” o una “acción” que excede el marco de este trabajo, lo cierto es que la ley se refiere a “recurso de amparo” y por lo tanto así lo denominaremos.

El amparo previsto por los artículos 182 y 183 es un medio de excepción para proteger a los particulares contra demoras arbitrarias de los funcionarios de la AFIP, por lo que puede ser ejercido por cualquier persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva, sea o no contribuyente; procediendo en los casos en que se carece de otro remedio.

El artículo 182 de la ley de rito fiscal dispone que:

“La persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, podrá ocurrir ante el Tribunal Fiscal de la nación mediante recurso de amparo de sus derechos.”

Al respecto la jurisprudencia señaló “...que el remedio que instituye el mentado artículo 182 no consagra un debate, una contienda sobre los hechos de relevancia tributaria ajenos a la demora, (...) Y ello así porque la resolución que acoge el amparo no puede ser una sentencia de condena.”⁴¹

⁴¹ T.F.N. Sala “B”: “Molino Argentino S.A.I.C.A.I.” (14/03/1986); “Astoul, Enrique Alejandro” (27/02/1979); “Guirao, José Antonio” (15/12/1981); “Neane S.A.” (21/09/1988); “Industrias Argentinas Man S.A.I.C.” (10/04/1989).

Por “derecho o actividad” se entiende “el que debe ejercerse o realizarse en base al resultado del trámite o diligencia que debe efectuar el ente recaudador.”, y que “(...) no se trata del “derecho o actividad”, relativo al trámite o diligencia mismo, sino que el amparo protege al “derecho o actividad”, que no se puede ejercer en tanto el trámite o diligencia no se haya cumplido.”⁴²

La Sala “A” considera que:

“(...) el perjuicio real o potencial al normal desenvolvimiento de un derecho, debe provenir de una conducta administrativa arbitraria o ilegítima que sea capaz de sustentar el recurso impetrado, encuadrando en tal concepto las demoras excesivas o injustificadas y aquellos casos donde, existiendo un trámite pendiente de realización, haya transcurrido un plazo que excediera lo razonable y el particular pretenda una resolución expresa del ente recaudador.”⁴³

“A los efectos de aclarar el alcance de los términos utilizados por la ley para describir los supuestos en que resulta aplicable, debe considerarse que “trámite” designa el “paso de una parte a otra; de allí cada uno de los estados, pasos y resoluciones o providencias de un asunto” (Manuel Ossorio “Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales”, Editorial Obra Grande S.A., 1986, página 759). Por su parte, “diligencias” es una voz con múltiples y capitales significados jurídicos; en la acepción que aquí interesa involucra a la “Tramitación, cumplimiento o ejecución de un acto o de un auto judicial.” (según diccionario citado). Con tal alcance, la falta de resolución en los recursos de reconsideración interpuestos por el contribuyente ante las denegatorias de compensaciones intentadas constituye un presupuesto objetivo válido cuya demora excesiva e injustificada habilita la vía del amparo normado en la ley de rito tributario.”⁴⁴

El Tribunal Fiscal de la Nación ha delineado los perfiles de esta institución señalando que para la procedencia de la vía preventiva del amparo regulado por el artículo 182 y ctes. deben concomitantemente verificarse los siguientes requisitos⁴⁵:

- a) Perjuicio hacia una persona individual o colectiva que debe ser actual, esto es la perturbación o afectación en el ejercicio de una actividad o un derecho;

⁴² T.F.N. Sala “B” s/ amparo – I.V.A.” (30/05/1984)

⁴³ T.F.N. Sala “A”: “Syfic S.A. s/ amparo – Impuesto al Valor Agregado”, expte. N° 18.839-I, (15/09/2000), con remisión al precedente “Suarko S.R.L.” mencionado “supra”.

⁴⁴ T.F.N. Sala “C”: “Chicortex S.A.C.I.F. s/ recurso de amparo.”, Expte. N° 18.593-I (22/05/2000).

⁴⁵ T.F.N. Sala “A”: “Suarko S.R.L. s/ amparo.” (28/10/97); Sala “B” “Silverfurs S.A.”, expte. N° 18.669-I (03/07/2000)

- b) Existencia de una demora excesiva⁴⁶;
- c) Trámite o diligencia a cargo de los empleados administrativos de la Administración Federal de Ingresos Públicos;
- d) La Sala “B”⁴⁷ sostenía además como requisito la “inexistencia de otro remedio procesal”⁴⁸, el que fue acotado en virtud de que ello implicaría aumentar la demora y fundamentalmente por la postura adoptada al respecto por la C.N.A.C.A.F.⁴⁹ que señaló que las distintas vías previstas por la ley procesal a favor del contribuyente, no implican la exclusión de la acción de amparo, ya que la finalidad perseguida por dicho instituto es la de permitir la obtención de un procedimiento expreso del órgano administrativo demandado, dejándose, por lo tanto, tal criterio de lado y haciendo lugar a los amparos sin esta exigencia.⁵⁰

“En cuanto a sostener que esta vía recursiva sólo procede cuando no exista otro remedio legal para la reparación del perjuicio (vide fs. 38vta.), he dicho en la causa “14.778-I D`Addiego José Omar s/ rec. Amparo” (sentencia del 4/1/96), que corresponde advertir que el recurso de amparo previsto por los artículos 164 y 165 de la ley 11.683 (t.o. 1978 y modif.) resulta de aplicación cuando se trata de

⁴⁶ T.F.N. Sala “C: “Chicortex S.A.C.I.F.”: “(...) Como lo he sostenido reiteradamente (“Tradigrain S.A. s/ recurso de amparo” del 03/11/99 y concordantes) la viabilidad del recurso intentado (art. 182 y sig. Ley 11.683 t.o.v.) se subordina al requisito ineludible de la existencia de una demora excesiva en un trámite o diligencia a cargo de la Dirección General Impositiva que cause un perjuicio actual, real o potencial, al normal desenvolvimiento de un derecho del contribuyente. Además, ello debe provenir de una conducta administrativa arbitraria o ilegítima, capaz de sustentar el recurso impetrado (T.F.N.: Sala A, 15.11.84, “Pedro Moscuzza e hijos S.A.”) y en aquellos casos en los que, existiendo un trámite pendiente de realización, haya transcurrido un plazo que excediera lo razonable (t.f.n., 06/11/95, “Comercial Belga Argentina S.A.C.F.G.I.) ”

⁴⁷ La Sala “C” del T.F.N. discrepaba al respecto señalando que: “Este recurso (el del artículo 182) constituye el mecanismo procesal previsto en el ordenamiento tributario para lograr, precisamente, una orden jurisdiccional de pronto despacho, regulado de modo autónomo por aquella ley, sin que puedan entenderse aplicables a su respecto – dada su especificidad para la materia tributaria – las previsiones contenidas en la ley de procedimientos administrativos para supuestos en los que se hallen involucrados los restantes órganos de la administración activa (Consf. “Siata Diesel Bonamico S.A. s/ recurso de amparo.” 18/8/93 de esta Sala)(...)” En tal sentido, la Sala mencionada destacó una de las diferencias normativas que posee este recurso con el recurso de amparo por mora previsto por el artículo 28 de la Ley 19.549 de Procedimientos Administrativos de la Nación “(...)es la ausencia de condicionamiento expreso para su habilitación vinculado con la inexistencia de vías recursivas alternativas para la reparación de los posibles perjuicios ocasionados por la demora.”

⁴⁸ T.F.N. Sala “B” “Silberfus S.A.” (citado “supra”); “Tecnocón San Luis S.A. s/ recurso de amparo – Impuesto al Valor Agregado”, expte. N° 18.845-I (19/09/2000)

⁴⁹ T.F.N. Sala “B”: “Casale S.A.I.C. s/ amparo.”, expte. N° 19.206-I (13/02/2001).

⁵⁰ C.N.A.C.A.F. Sala IV “Estexa S.A.” (22/03/1989); Sala I “Frigorífico Gorina S.A.” (09/12/1999)

evitar el perjuicio que ocasiona la demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite que les ha sido solicitado y para cuya consecución, la misma administración tiene reglado el curso a seguir mediante una disposición normativa específica, como lo es, en el caso, la Resolución General N° 3417.

Dicho recurso ha establecido un mecanismo cuyo objeto consiste en lograr, precisamente una orden jurisdiccional de “pronto despacho”, única declaración a la que puede tender ese remedio, no supeditando por ende su procedencia a que se haya desoido un pedido análogo formulado anteriormente a la administración, sino sólo como resulta explícitamente de su texto, a la existencia de un trámite o diligencia excesivamente demorado por aquella razón, por cuanto el hecho de que el mismo todavía no haya sido resuelto, hace que la demora en la resolución siga siendo manifiesta, habilitando dicho presupuesto la intervención de este Tribunal a fin de evitar que se tornen ilusorios los derechos del contribuyente y en consecuencia se resuelva su pedido lo más pronto posible.”⁵¹

IV. CUESTIONES CONTROVERTIDAS:

El pronunciamiento por parte del Tribunal respecto de su competencia para entender en los casos controvertidos, es un presupuesto esencial para otorgar validez a toda otra decisión posterior, habiéndose presentado diversos supuestos en los que se ha controvertido la competencia del mismo, por derivación de normas legislativas distintas a la L.P.T. o en virtud de una restrictiva que entendemos inadecuada y al ser el examen de la competencia para entender en las cuestiones que se llevan a debate un presupuesto lógico necesario a los efectos de la viabilidad del análisis de la cuestión litigiosa de fondo, tal postura restrictiva – en los hechos – implica lisa y llanamente una denegación de justicia.

Si bien una postura doctrinaria y sobre todo jurisprudencial sostiene que la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación tiene el alcance que la ley específica establece, que no se infiere ni puede extenderse por vía de interpretación y que la misma “(...)Es una competencia de excepción, por lo tanto no abarca situaciones o casos que no se encuentren encuadrados en las disposiciones explícitas que la acotan”⁵²; lo cierto es que no es ésta la posición que sostenemos - conforme se viene desarrollando a lo largo del presente – ya que

⁵¹ T.F.N. Sala “D”: Del voto del Dr. Brodsky que conformó la mayoría en la causa “Giorno S.A. s/ recurso de amparo.” Expte. N° 18.443-I (09/03/2000).

⁵² Dra. Siritto -"Badino, Eduardo Luis" (API 21) del 27-8-86; "Banco Roela SA (API 23) del 5-7-89, entre otros

consideramos de vital importancia que se garantice efectivamente la posibilidad de acceso de los contribuyentes a la tutela jurisdiccional y por ende a la judicial por vía de apelación .

Analizaremos a continuación los supuestos en que se ha controvertido la competencia del T.F.N. y las soluciones arribadas en los distintos pronunciamientos.

a) Intimación de una suma de dinero que se reintegró indebidamente a un contribuyente

Se ha solicitado la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en el caso de intimaciones de sumas de dinero que habían sido reintegradas por el Organismo al contribuyente en concepto de I.V.A. por exportación. Se trataba de un acto de intimación de una suma de dinero abonada por la Administración.

En la sentencia dictada en "*CRESOL S.A. S/ APELACIÓN - IVA*", del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B" del 3 de enero de 1993 el Dr. Porta expresó:

"... no todo conflicto tributario entre la Administración y los particulares es materia que permita un pronunciamiento válido de este Tribunal Fiscal. Es al respecto el art. 141 de la ley 11683 el que dispone qué puede conocer este Tribunal ..."

"Que como puede observarse el fundamento de tal competencia en el caso de recursos de apelación radica en la existencia de una determinación de oficio, criterio que puede adoptarse como pertinente y razonable para discriminar la competencia."

"XI. Que en este aspecto es evidente que la Dirección General Impositiva no realiza sólo funciones "determinativas", ya que estando a su cargo la "aplicación, percepción y fiscalización de los tributos" ejerce para ello un cúmulo variado de funciones que se materializan, a su vez, en una variedad de actos jurídicos administrativos relativos sea a la percepción, a la recaudación, a la ejecución, a la devolución, o a la determinación de los tributos, sea asimismo a la interpretación de normas que le atañen (véase al respecto el conjunto de disposiciones que hacen al capítulo I, Título I de la ley 11683)."

"Que de ese conjunto de actos que continuamente produce la Dirección General Impositiva sólo un número determinado de ellos habilitan a los contribuyentes a iniciar una discusión en un órgano administrativo jurisdiccional como es este Tribunal Fiscal y que se encuentran expresa y explícitamente enumerados en el art. 141 citado."

Podemos concluir de esta sentencia que el criterio del Tribunal Fiscal de la Nación, en relación a estas intimaciones, es que no corresponde habilitar la instancia, por tratarse de cuestiones relativas a la Administración activa o meramente recaudatoria y no se trata de un caso expresamente previsto por la ley; criterio que fue el triunfante en el Fallo Plenario recaído en autos “Curtiembre Fontela y Cía S.A.C.I.” del que emanó la siguiente doctrina legal:

“El Tribunal Fiscal de la Nación no es competente para entender en los recursos de apelación deducidos respecto de actos de la A.F.I.P.-D.G.I. por los que se reclaman sumas reintegradas pretendidamente en exceso a los responsables.”⁵³

b) Competencia para entender en la caducidad de planes de facilidades de pago

Tal como se ha expresado en la delimitación de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en razón de la materia, el mismo entiende en *las sanciones* que aplicare la Dirección General dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La cuestión no es novedosa, pero no por ello se debe dar por cerrado el debate. Podemos advertir que las Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo se pronunciaron por la incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación al respecto⁵⁴; no obstante lo cual, en el caso “Fano”, tomando como base argumentos de la disidencia en minoría de uno de los integrantes de la Sala IV de la Cámara en autos "Constructores Asociados SA"⁵⁵, y con la detallada exposición del vocal instructor Dr. Litvak a cuyo voto adhieren los restantes integrantes de la Sala "C" (Dr. Urresti y Dra. Wurcel); la Sala

⁵³ T.F.N. “En Pleno”: “Curtiembre Fontela y Cía. S.A.C.I. s/ recurso de apelación.” (20/09/2000)

⁵⁴ Causas: "El Virabe SCA" (Sala I, 7/10/97); "Ferrochio y Cía SA" (Sala II, 11/12/98); "L.S. Szmelc y Cía" (Sala III, 10/3/98); "Constructores Asociados SA" (Sala IV, 29/6/99) y "Petersen, Thiele y Cruz SA" (Sala V, 25/6/97); citados por MALVESTITI, Daniel. "Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en la caducidad de planes de pago: importante disidencia del doctor Galli reabre una discusión que parecía cerrada" - Revista Impuestos - LVII-B - páginas 58 a 65.

⁵⁵ CNACAF, Sala IV - Sentencia de fecha 29-6-99 - Disidencia del Dr. Galli

“C” realiza un análisis de la naturaleza jurídica del instituto de la "caducidad", en la inteligencia de que se trata de una sanción impropia o virtual", concluyéndose que "(...) *en tanto ello sea así, el Tribunal Fiscal de la Nación es el ámbito natural llamado a dirimir las controversias que puedan suscitarse a su respecto(...)*"⁵⁶

La mayoría de los fallos ha denegado la competencia por entender que la caducidad no configura alguna de las hipótesis previstas por los artículos 144, 159 y 165 de la ley 11.683⁵⁷. Básicamente los fundamentos son:

"El decaimiento de un régimen de facilidades de pago no encuadra en ninguno de los supuestos contemplados por los artículos 141 y 147 de la ley 11.683 (texto anterior) como habilitantes de su competencia, circunstancia reafirmada por el hecho de que las llamadas leyes de moratoria no configuran sino especies del género "medios de extinción de las obligaciones tributarias", materia ésta reiteradamente declarada ajena a su conocimiento." (Piedra Grande SA - B-1632 del 14-5-85; mas recientemente "Lamponi, Heraldo Hugo" - sentencia del 30-10-89)."

"Que por otra parte no puede en modo alguno confundirse el rechazo de un acogimiento a un plan de facilidades de pago con una sanción. Y ello porque tal rechazo no es sino la consecuencia de no haberse observado los requisitos establecidos por la norma para la realización de un acto o un hecho (en el caso cumplir con un plan de facilidades de pagos en el tiempo oportuno), esto es, la consecuencia riesgosa o adversa para quien no cumple con un imperativo establecido en su propio interés. De este modo, incumplidas las formalidades del plan de pagos, del objeto del vínculo jurídico entre el responsable y la Administración fiscal no surge un incremento cuantitativo sino tan solo las consecuencias ordinarias de la mora como resultado objetivo de aquella inactividad o incumplimiento debido del plan de pagos."⁵⁸

Concluyen que esto no implica indefensión del contribuyente apelante, puesto que en virtud de lo normado por el artículo 74 del decreto

⁵⁶ T.F.N. - Sala "C" - "Fano Alejandro s/ Recurso de Apelación - Impuesto al Valor Agregado" - (Expediente 17.696-I) (18/10/2001) - Considerando III, 3° párrafo voto del Dr. Litvak

⁵⁷ FORCADA, Carlos A.C. - GALLI, Guillermo Mario. "La caducidad de los planes de facilidades de pago". Revista Impuestos Número 17, Septiembre 1999, Editorial La Ley.

⁵⁸ T.F.N. - Sala "D" - "Organización Rastros SA s/ recurso de apelación" - Expediente 19748-I - (22/10/2001) - Del voto de la Dra. Sirito, citando precedentes de la Sala "B" autos: "Dopchitz, Alberto", sentencia del 11-5-90 confirmada por la Alzada el 16/10/90 y "Marquez Guillermo César" - Sentencia del 25-8-92, como así también la Sala II de la CNACAF, causa "Ferrochio y Cía SA s/ apelación" (Expediente TFN 12832-I)

reglamentario de la ley de procedimiento tributario, se establece un recurso específico para tales casos.

Por su parte, quienes se inclinan por la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, lo hacen afirmando que el supuesto en estudio encuadra en la previsión del inciso b) del artículo 159, puesto que el acto que se apela se equipara a una sanción ("virtual") en los términos del artículo 165 de la ley 11.683 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones); y que *"(...) un exceso de ritualismo en la interpretación de las normas que rigen la competencia de este Tribunal, se encuentra en pugna con una adecuada exégesis, incompatible con los postulados de razonabilidad y justicia, ya que en palabras del Alto Tribunal "(...) la potestad jurisdiccional no se agota en la aplicación mecánica de la norma sino que exige discriminar los distintos aspectos del litigio a fin de lograr en cada hipótesis la justicia concreta del caso." (Fallo 304:1919)...⁵⁹.*

Se debe analizar la naturaleza jurídica del instituto de la caducidad de planes de facilidades de pago, cuestión que no puede ser controvertida: es una sanción, y a partir de allí repasar las decisiones respecto de la habilitación de la competencia para entender en materia de caducidades de regímenes de pago. Si no es el Tribunal, que tiene competencia específica en materia tributaria, quien revise si corresponde castigar o no a un contribuyente por cuestiones de mora o incumplimiento, y que esa sanción resulte siempre desproporcionada, en tanto se aplica un mecanismo de liquidación que incrementa la deuda hasta alcanzar valores irrisorios, pretender que se deba acudir a la impugnación judicial, con el efecto devolutivo que ello impone, sí altera el derecho de defensa del contribuyente.

c) Decaimiento de los diferimientos impositivos

Otra cuestión que fue llevada a debate y que motivó un Plenario del Tribunal Fiscal de la Nación, es decidir si el mismo es competente para entender en las intimaciones de pago derivadas de decaimiento de diferimientos impositivos.

⁵⁹ CNFCA - Sala IV - 29/6/99. Del voto del Dr. Brodsky.

Esta situación se definió en los autos "*Sicorsky Jaime s/ Recurso de Apelación*"⁶⁰, como consecuencia de la existencia de pronunciamientos divergentes por parte de diferentes Salas sobre la misma cuestión de derecho.

En este plenario la Dra. Siritto sostuvo que encontrándose excluida por el artículo 14 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus mod.) la vía de la determinación de oficio en situaciones como las que motivaran el plenario, no revistiendo estas intimaciones apeladas la naturaleza mencionada, no pueden ser encuadradas en ninguno de los supuestos del artículo 159 y concordantes de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Opina la vocal que la única alternativa para que resulte competente el decaimiento de un diferimiento sería si se lo asimilase a una sanción, quedando así comprendido en la expresión "sanciones de otro tipo" prevista en el inciso b) del artículo 159 de la ley 11683.

Sin embargo, el Dr. Bordsky opinó - con un criterio mas amplio que - *"en el caso que se analiza, si bien no se trata de una determinación de oficio en los términos previstos en los arts. 16 y 17 de la ley ritual, nada impide que las resoluciones dictadas por el Fisco Nacional sin observar el procedimiento indicado en los artículos citados, puedan ser juzgados por este Tribunal."* La Dra. Gramajo opinó también que el Tribunal Fiscal de la Nación es competente para entender con respecto a las intimaciones de pago derivadas de decaimientos de diferimientos impositivos.

Es de resaltar este plenario y lo manifestado por el mencionado vocal, en cuanto entiende que debe entenderse y aplicarse un criterio menos restrictivo para la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Opina el vocal - no sólo en este pronunciamiento sino en diversos casos -, que un exceso de ritualismo en la interpretación de las normas que rigen la competencia del tribunal, se encuentra en pugna con una adecuada exégesis, incompatible con los postulados de razonabilidad y justicia. Entiende que la pérdida de los beneficios es una sanción, en tanto que (...) *los inversionistas se encuentran en una situación mucho mas gravosa de la que estaban o al momento del vencimiento originario de la*

⁶⁰ T.F.N. "En Pleno": Expte. N° 18.651-I (22/08/2001)

obligación, ya que al instante de dictarse la caducidad, se le intima el pago de la totalidad de las obligaciones diferidas en su conjunto y con todos los intereses resarcitorios liquidados desde el vencimiento originario de cada una de las obligaciones."

Si perjuicio de estos dos votos, se declaró la incompetencia para entender en las intimaciones de pago derivadas de decaimientos de diferimientos impositivos. Resta la opinión de la Cámara.

d) Las cuestiones referidas al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes

d1) La exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes:

¿Es competente el Tribunal Fiscal de la Nación, para entender ante la exclusión del contribuyente del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo)?

La ley 24.977, en su artículo 22, establece las sanciones aplicables a los pequeños contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado (RS), por las operaciones derivadas de su oficio, empresa o explotación unipersonal, previendo que quedarán sujetos a las disposiciones de la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, teniendo en cuenta algunas particularidades respecto de las normas de dicha ley, que en cada caso se detallan.

En los primeros incisos de dicho artículo se establecen las distintas sanciones que podrán aplicarse remitiendo a las tipificadas por la Ley N° 11.683 (t.o. en 1978).

En el inciso f), que es el que se refiere a la exclusión del régimen y su sanción, establece que: *“será de aplicación el procedimiento sumario previsto en los artículos 72 y siguientes y sus correspondientes disposiciones reglamentarias.”*, éste inciso se complementa con el inciso h) que establece que *“Contra las resoluciones que se dicten en virtud de las disposiciones del inciso f) precedente, las que impongan sanciones o las que se dicten en reclamos por repetición del impuesto de este régimen, será procedente la interposición de las vías impugnativas previstas en el artículo 78”(Art. 76 to 1998)*

De los incisos transcritos, concretamente del inciso h) podemos advertir que el legislador otorga al contribuyente la opción de presentar recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal o recurso de reconsideración para ante el Superior, al decir que serán procedentes “(...) *las vías impugnativas previstas en el artículo 78.*”.

La opción del artículo 78 de la ley 11.683 (actual artículo 76 de la ley 11.683 – de acuerdo al texto ordenado 1998) es en los casos en que fuese viable, y la viabilidad de mantenerse las dos alternativas frente a las cuales se puede optar la interpretamos directamente desde la norma mencionada: en primer lugar porque expresamente dispone que “(...) *será procedente la interposición de las vías impugnativas previstas en el artículo 78.*”; y en segundo lugar porque estamos en presencia de una sanción que – como tal -, puede ser revisada por el Tribunal Fiscal por su competencia natural.

La exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes es una sanción y de tal manera esta considerado por la Ley 24.977, siendo por lo tanto de competencia del Excmo. Tribunal de la Nación, ante la circunstancia de una decisión de la Administración de excluir algún sujeto del régimen.

Por otro lado, tal como lo manifestáramos “ut supra”, y relacionado con el punto anterior, el mentado inciso “h” señala que será procedente la interposición de “las vías impugnativas” previstas en el artículo 78 (actual 76), que permite articular – a opción del contribuyente – Recurso de Reconsideración para ante el superior o Recurso de Apelación ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION.

La norma es tan clara que no admite discusiones, puesto que el Legislador no dice “la vía impugnativa” sino “las vías impugnativas”, manifestando su voluntad de que sea el contribuyente quien opte por el Recurso que considere adecuado; siendo el “método literal” la primer pauta interpretativa a seguir para desentrañar la voluntad legislativa en caso de duda.

“Es dable recordar la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación según la cual las leyes deben interpretarse conforme el sentido propio de las palabras que emplean sin molestar su significado específico, máxime cuando aquel concuerda con la

acepción corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente (Fallos: 208:1745). Ello es así, por cuanto la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y cuanto esta no exige esfuerzo de interpretación, la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquella (Fallo: 218:56; 299:167 – La Ley 60-625, fallo 28.933-S; 1978-B, 308-). De otro modo podría arribarse a una interpretación que – sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal – equivaliese a prescindir de su texto (Fallos: 279:128 – La Ley, 147-677, fallo 28.878-S-; 300:687; 301:958; y sentencia del 9/10/90 en los autos: “Ballve, Horacio J. C. Administración nacional de Aduanas” – La Ley, 1991-B, 400-)”⁶¹

Por ello, consideramos inadecuada la interpretación restrictiva y negatoria de los derechos de los contribuyentes sustentada por los Sres. Vocales en un reciente pronunciamiento recaído en autos: “ESTEVEZ S/ APELACIÓN”, deteniéndonos especialmente en las consideraciones vertidas por el Dr. Brodsky quien manifiesta que según su opinión: “...en el caso en análisis, no se verifican las condiciones establecidas en el inciso b) del art. 76 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) por la carencia de monto determinado, en la forma prevista en los incisos a), b) y c) del art. 159 de la citada ley.”

Por otro lado en este caso corresponde analizar también la cuestión en que estamos en presencia de una sanción.

El artículo 22 de la Ley 24.977 se encuentra ubicado en el Capítulo XI de la mencionada ley cuya rúbrica se refiere a las “Normas de Procedimiento aplicables. Medidas precautorias y **sanciones**.” (el resaltado nos pertenece).

Por su parte, el inciso “f” del mentado art. 22 dispone que: “A los fines de la exclusión de los contribuyentes del presente régimen cuando ocurriese alguna de las circunstancias indicadas en el Capítulo VIII del mismo, o a los efectos de su categorización o recategorización de oficio determinando deuda resultante, será de aplicación el procedimiento sumario previsto en los artículos 72 y siguientes y sus correspondientes disposiciones reglamentarias.”

⁶¹ C.N.A.C.A.F (En pleno) “Constr. San Luis S.A.” (30/05/1994) del Cons II del voto de la minoría.

La Ley 24.977 fue publicada en el Boletín Oficial con fecha 06/07/1998, por lo que norma apuntada remite, en materia de procedimiento de aplicación del sumario, al artículo 72 de la Ley de Procedimiento Tributario y a sus correspondientes disposiciones reglamentarias según el texto de la Ley 11.683 (t.o. en 1978).

Con fecha 20/07/1998 se publicó en el Boletín Oficial el texto ordenado 1998 de la misma ley, por lo que según la actual numeración la Ley de Monotributo remite al artículo 70 y siguientes de la Ley de Procedimiento Tributario pero conforme el texto ordenado en 1998, encontrándose los mismos ubicados en el Capítulo IX referido al “Procedimiento Penal y Contencioso Administrativo.” (por expresa remisión a este título que hace el artículo 25 del Decreto Reglamentario 885/98 que se refiere a que *“Para los procedimientos relativos a la constatación y sanción de las infracciones que correspondan al RS, será de aplicación el Capítulo IX de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998.”*)

En efecto, el inciso “F” del artículo 22 de la Ley 24.977 remite expresamente a los artículos 70 y sgtes. incluidos en el Capítulo IX rubricado “Procedimiento Penal y Contencioso Administrativo”, y sus correspondientes disposiciones reglamentarias de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.)

Como se podrá observar de la simple lectura de los mencionados artículos, en todos se utilizan términos tales como “presunto infractor”, “infracciones”, “sanciones”, que denotan la remisión a la normativa procesal que se sigue en caso de querer aplicarse una sanción.

Así, tal remisión se realiza a las normas que regulan la instrucción de sumarios administrativos en el caso de los hechos reprimidos por los artículos 39, 45, 46 y 48, (infracciones a los deberes formales y materiales) normas siguientes y complementarias, las que se encuentran previstas en el Capítulo VI de la Ley 11.683 referido a “Intereses, **Ilícitos y Sanciones**”; por lo que es indudable la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en virtud de lo dispuesto por el artículo 76 de la Ley de Procedimiento Tributario y

por el carácter penal de la cuestión en análisis conforme abundante y pacífica jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de ilícitos tributarios⁶².

Posición ésta, sustentada además por lo dispuesto en el inciso “h” del artículo 22 que prescribe que “(...)Contra las resoluciones que se dicten en virtud de las disposiciones del inciso “f”(…)será procedente la interposición de las vías impugnativas previstas en el artículo 78(…)” (actual 76), conforme se analizara “supra”.

Indudablemente, es el mismo legislador el que deja abierta la posibilidad de que el Tribunal Fiscal de la Nación entienda en los recursos de apelación incoados contra resoluciones de la Administración tributaria que eventualmente puedan imponer “sanciones de otro tipo” a las multas; que en este caso, tienen una innegable naturaleza aflictiva.

“Esta consecuencia refiere plenamente al concepto de sanción, la que ha sido definida como “un mal infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal. Ese mal (fin aflictivo de la sanción) consistirá siempre en la privación de un bien o de un derecho (revocación de un acto favorable, pérdida de una expectativa o de un derecho, imposición de una obligación de pago de una multa, eventualmente incluso...arresto o prisión personal del responsable” (García de Enterría, E y Fernández, T.R., citados en el voto del Juez de Cámara Dr. Guillermo P. Galli en la causa “Alba Cía. Arg. Seg. S.A.” (C.N.A.C.A.F., Sala IV, 1º de septiembre de 1998).⁶³

“No debe olvidarse que es criterio recibido en la interpretación de las leyes, que debe cuidarse especialmente que la inteligencia que se les asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho, o que el excesivo rigor de los razonamientos no desnaturalice el espíritu que ha inspirado su sanción (Fallos 303:758; 308:1978, con remisión al dictamen del Procurador Fiscal), lo que en el caso resulta especialmente requerible en virtud de lo efectos que sobre el derecho de defensa proyecta la solución que se adopte.”

“Que como sustento de una postura contraria a la expuesta, frecuentemente se ha acudido a sostener que las normas atributivas de competencia son de orden público. Esa invocación, sin embargo, nada agrega al tratamiento de la cuestión, toda vez que según se ha visto, ni la letra ni el propósito de la ley permiten razonablemente inferir ni aún la existencia de la limitación a cuyo desconocimiento

⁶² “Parafina del Plata” (CSJN, 2-9-68); “Usandizaga, Perrone y Juliarena” (CSJN, 15-10-81); Wortman, Jorge Alberto y Otro” (CSJN, 8-6-93); y más recientemente “Lapiduz”, donde el alto tribunal ratificó la naturaleza represiva de las infracciones formales (en el caso la de clausura y multa prevista por el artículo 40 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.)

⁶³ T.F.N. – Sala “C” – Alcazar Gabriel Luis s/ recurso de apelación” – N° 15.938-I.

obstaría la regla recordada” (conf. T.F.N. - Sala “C” causa “Tejidos Gulfi S.A. s/ recurso de apelación.” (24.4.95)

Además de estos argumentos, toda vez que la exclusión del régimen de Monotributo trae como consecuencia la pérdida de los derechos conferidos en oportunidad de acogerse al mismo, se configura así una sanción impuesta por una conducta “presuntamente” cometida en violación de disposiciones reglamentarias cuya consecuencia es la pérdida de un derecho como medio aflictivo para el imputado, lo que necesariamente debe abrir la vía jurisdiccional del Tribunal Fiscal.

Afirmar lo contrario supone desconocer al particular la posibilidad de hacer valer su derecho ante los estrados judiciales, con evidente violación al ejercicio libre de acceso a la jurisdicción, teniendo en cuenta que la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación surge en forma expresa del texto legal; debiendo estarse, en todo caso, a la interpretación más favorable a los derechos del contribuyente, puesto que los mecanismos aniquiladores de derechos deben aplicarse con criterio restrictivo, conforme doctrina emanada de la C.N.A.C.A.F.⁶⁴

Lo cierto es que percibimos una suerte de “resistencia” de la mayoría de las Salas del Tribunal Fiscal a la ampliación de su competencia respecto de cuestiones que no sean las taxativamente enumeradas por los artículos 144 y 159 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998); criterio a nuestro juicio erróneo – conforme lo señaláramos a lo largo del presente – y más aún en el tema que nos ocupa puesto que en éste caso concreto fue el propio legislador el que amplió su competencia mediante el dictado de la Ley 24.977.

En definitiva, la ley es clara, tanto en el aspecto procesal como en el carácter sancionatorio que se le otorga a la exclusión del régimen, pero el Tribunal Fiscal se ha negado a considerar que resultan competentes para entender ante esta materia. Es una nueva situación de competencia que se debe dirimir.

⁶⁴ C.N.A.C.A.F. – Sala V – “Oeste Automotores S.A.” (2/4/96).

d2) La sanción de clausura y multa y el Régimen Simplificado para Pequeños

Contribuyentes (monotributo):

Como es de conocimiento profesional, la ley 11.683 (t.o. en 1998) otorga una vía sustancialmente distinta para apelar las resoluciones de la AFIP-DGI que impongan a los contribuyentes la sanción de clausura y multa prevista por su artículo 40 (v.gr.: apelación ante los Juzgados en lo Penal Económico en la Ciudad Autónoma de Bs.As. y ante los Juzgados Federales en el Interior del país); no obstante lo cual y en la misma línea argumentativa del punto d1) creemos que la cuestión no está tan clara respecto de las sanciones de clausura y multa por “monotributo”.

Y tal es así que nuestra duda se ve reforzada por lo resuelto por la Sala “C” del T.F.N. en la causa “BORSANI, Oscar Luis”, donde – frente a la interposición de un recurso de apelación contra una resolución de la AFIP-DGI mediante la que se disponía la sanción de clausura a un responsable monotributo (que se hizo efectiva) – procedió a condonar la sanción de multa impuesta en forma conjunta; señalando que:

“(…)sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 22 inc. h) de la ley 24.977 (Régimen simplificado para pequeños contribuyentes. Monotributo) en tanto habilita la competencia de este Tribunal para los supuestos de sanciones aplicadas a los sujetos incluidos en el régimen que allí se establece,(…)SE RESUELVE: Declarar que resulta inoficioso emitir pronunciamiento acerca de la sanción de clausura apelada en autos, y condonada la multa aplicada a la recurrente en el mismo acto...”

En este caso, si bien la Sala “C” no entendió directamente en la cuestión de la sanción de clausura por estar ésta efectivizada y por lo tanto devenir el planteo en abstracto, lo cierto es que – si procedió a condonar la multa que acompaña en forma conjunta a la sanción de clausura – forzoso es concluir que los Sres. Vocales lo decidieron así por entender que eran competentes para hacerlo y que la interposición del recurso no había permitido que la multa quedara firme por ser este un requisito “sine qua non” para proceder a la condonación; de otro modo no podrían haberse expedido sobre el alcance de tal

beneficio respecto del contribuyente, debiendo remitir las actuaciones al organismo u órgano considerado competente.

e) Planteo de nulidad sin apelar el “fondo” de la cuestión litigiosa:

En el expediente "VELA, JOSÉ FRANCISCO", de trámite por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, expediente 18.314-I, del 26 de diciembre de 2000, ante un recurso impetrado contra una determinación de oficio emanada de la Región Neuquén, contra la cual sólo se planteó una nulidad del acto administrativo, sin argumentos respecto del fondo, el Tribunal entendió que no se verificaban los presupuestos para entender en el recurso interpuesto.

Básicamente sostuvo que la nulidad queda subsumida por el recurso de apelación:

"III. Que el recurso intentado por la actora no puede prosperar, puesto que, como lo tiene resuelto esta Sala en la causa "Metalúrgica Dalmacio Velez SRL" del 19-6-91, el planteo que la actora efectúa se encuentra limitado a la validez del acto apelado, resultando por ello improcedente el recurso interpuesto "(...) desde que en el sistema de impugnación que por esta vía se intenta ante este tribunal, el de nulidad queda subsumido por el de apelación con la importante consecuencia de que por no tratarse de un recurso autónomo es además inviable si no resulta admisible el segundo. De ello se sigue que por no haber planteado la accionante cuestiones de fondo que habiliten por sí misma la instancia resulta improcedente el recurso de apelación que intenta, sin que los argumentos desarrollados en punto a la nulidad articulada permitan superar la valla procesal porque, como se ha visto, el de nulidad es "per se" inidóneo para habilitar la instancia si el que aquí plantea no puede ser entablado (vide, entre otros, renería Honos s/ Recurso de apelación - IVA - fallo del 31-10-85)."

f) La denegatoria de un pedido de transferencia de un crédito por impuesto al valor agregado

Esta cuestión también fue resuelta por Plenario de la Cámara Federal Contencioso Administrativo en autos “Rosasur S.A.”⁶⁵, con fecha 5 de octubre de 1991, fecha hasta la que rigió el Plenario del Tribunal Fiscal de la Nación, en el que se había establecido como doctrina obligatoria que la denegación de una solicitud de transferencia de libre disponibilidad frente al impuesto al valor agregado, importaba una decisión del Organismo recaudador que abría la vía recursiva ante el Tribunal, en los términos de la ley 11683, resultando así impugnabile ante dicho organismo jurisdiccional la intimación del pago practicada al cesionario de los aludidos créditos, que lo imputó para el pago de su propia obligación tributaria.

La doctrina se fundó en considerar que tal intimación implicaba la existencia de un acto de determinación tributaria de oficio en los términos previstos por el artículo 23 de la ley (especialmente apartado III "in fine", VI y VII de los fundamentos de la mayoría.

Llega a la revisión para concluir en un Plenario de Cámara, atento lo prescripto en el artículo incorporado a continuación del artículo 21 de la ley 11683 por la ley 23.658, la que establece que para impugnar la acreditación de saldos a favor - propios o de terceros-, efectuada por los contribuyentes en sus declaraciones juradas, basta a la autoridad recaudadora con la simple intimación de pago de los conceptos adeudados, no siendo precedente para dicha impugnación el procedimiento de determinación tributaria de los artículos 23 y siguientes de la referida ley.

Entendió la Cámara en pleno:

"Con el fin de alcanzar una razonable exégesis del precepto bajo estudio se requiere establecer la naturaleza y los efectos del acto de la Dirección General Impositiva por el que se deniega una transferencia de crédito por el impuesto al valor agregado y, consiguientemente, se reclama del cesionario el pago de la deuda impositiva que denunció en su respectiva declaración jurada."

"Tal acto no configura una determinación de oficio de la obligación tributaria del cedente o del cesionario con el Fisco Nacional."

"Ello es así por cuanto, en dicha resolución, el funcionario competente no se pronuncia sobre la procedencia y cuantía de aquellas obligaciones, no impugna las respectivas declaraciones"

⁶⁵ C.N.A.C.A.F. “En Pleno”: “Rosasur S.A. s/ recurso de apelación – I.V.A. – T.F.N. s/ Ordinario.” (10/05/1991)

juradas en los términos de los arts. 23 y siguientes de la ley 11683, sino que se limita a impugnar dicha transferencia, por negarle efectos o por desconocer la existencia o legitimidad del crédito."

"V. La decisión legislativa de prescindir de toda suerte de procedimiento de determinación tributaria para exigir el pago de los tributos declarados, sin descontar de estos los saldos a favor, propios o recibidos por cesión, en definitiva se explica porque, siendo el contribuyente quien invoca el crédito propio o cedido, es legítimo relevar al Fisco de demostrar - por el procedimiento de determinación de oficio -, la existencia de tal crédito, y autorizarlo en cambio a usar el requerimiento de pago como medio idóneo de desconocer su existencia, que solo se sustenta en la declaración unilateral de quien se dice acreedor."

Continúa el voto que sustenta el Plenario:

"Por lo tanto, ante la ausencia de un acto de determinación de oficio, no resulta competente el Tribunal Fiscal en los términos del artículo 78 inciso b) y 141 inciso a) de la ley 11.683."

Siendo el último fundamento por el que se determina la incompetencia en estos casos:

"(...) también cabe puntualizar que no puede pretenderse que el rechazo por la Dirección General Impositiva de la transferencia del crédito que imputa el cesionario, constituya para el cedente (o el cesionario) una denegatoria de repetición, por cuanto para poder asimilar tal situación a la delegación de un reclamo de repetición es requisito ineludible que se identifique el pago que se intenta repetir."

En consecuencia, el voto y conclusión del pronunciamiento determinan que: *"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 11.683 atento la reforma introducida por la ley 23.658."*

g) Resoluciones de la AFIP-DGI que reclamen el pago de impuestos con más la actualización e intereses resarcitorios cuya cantidad líquida no ha sido determinada

Con fecha 27 de Agosto de 1986, el Tribunal Fiscal de la Nación, a instancias de la Sala "B" y en función de un pronunciamiento de la Alzada, decide

revisar la doctrina plenaria recaída en la causa “Detry, Amaro Néstor”⁶⁶, sentando la nueva posición en el Plenario “Badino”⁶⁷ que concluye:

“Las resoluciones de la Dirección General Impositiva que reclamen el pago de impuestos con más la actualización e intereses resarcitorios previstos por la ley 11.683, abren la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para conocer en las cuestiones que se planteen respecto de estos últimos conceptos, aún cuando en esta parte aquéllas no consignen cantidades líquidas, sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 147 de dicha ley y 58 de su decreto reglamentario”⁶⁸.”

h) Resoluciones denegatorias de solicitudes de compensación o transferencia de saldos acreedores de impuestos a favor de los responsables:

En el Plenario recaído en autos “Banco Roela S.A.”⁶⁹, el Tribunal Fiscal de la Nación se declaró 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.

i) La Intimación de pago formulada sobre la base de actualizaciones o intereses resarcitorios como consecuencia de impugnaciones de compensaciones o transferencias de saldos acreedores

Intimamente relacionado con el punto anterior en el Plenario “Carborundum S.A.I.C.” el T.F.N. debió tratar dos cuestiones que quedaron subsistentes en la oportunidad de tratar “Banco Roela” cuales eran:

⁶⁶ T.F.N. “En Pleno”: “Detry, Amaro Néstor s/ recurso de apelación.” (25/09/1985).

⁶⁷ T.F.N. “En Pleno”: “Badino Eduardo Luis s/ recurso de apelación.” (27/08/1986)

⁶⁸ La mención a los artículos 147 de la Ley (t.o. 1978) y 58 del Decreto Reglamentario se refieren a la competencia en razón del monto del pleito.

⁶⁹ T.F.N. “En Pleno”: “Banco Roela S.A. c/ D.G.I.” (05/07/1989)

- a) Si este último decisorio plenario resulta omnicomprendivo y abarca la decisión sobre la actualización e intereses resarcitorios devengados como consecuencia de la denegatoria de validez a la transferencia y compensación realizada;
- b) En el supuesto de estarse a la negativa correspondía analizar si el T.F.N. era competente en el aspecto indicado (actualización e intereses resarcitorios devengados como consecuencia de la denegatoria), delimitando en su caso el ámbito de aplicación.

En la decisión plenaria recaída se acordó que:

“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.”

j) Cuestiones referidas a medidas cautelares

En este supuesto la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la decisión del T.F.N. por la cual hizo lugar a la excepción de incompetencia planteada por el Fisco y se declaró la incompetencia con relación a las medidas cautelares peticionadas por el contribuyente.

La Alzada, luego de destacar que la competencia del citado Organismo no alcanza a cualquier cuestión relacionada con la materia tributaria, sino exclusivamente a aquellas que resulten del texto de la ley de su creación.⁷⁰

k) Cuestiones referidas al Régimen de la Seguridad Social.

⁷⁰ C.N.A.C.A.F., Sala IV, “Grumbaum Rico y Daucourt S.A.I.C.y.F.” (02/10/2002). Errepar, Doctrina Tributaria N° 262, página 89.

Tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal se pronuncian por su incompetencia en virtud de lo dispuesto por Decretos 507/93 y 2102/93 que no prevén la vía recursiva del T.F.N. sino de la Cámara Federal de la Seguridad Social - aunque sea la AFIP-DGI la que recaude dichos conceptos -; ello así por expresa disposición de las normas mencionadas en las que se precisó taxativamente cuales eran las disposiciones de la Ley 11.683 aplicables en relación a los Recursos de la Seguridad Social.⁷¹

l) Intimación de actualizaciones

En el Plenario “Amazonas” se fijó la siguiente doctrina legal:
*“El Tribunal Fiscal es competente para entender en las apelaciones deducidas contra liquidaciones o intimaciones de pago de la actualización prevista en la ley 21.281, relativas a los créditos sujetos a actualización enunciados en los arts. 116 y 121, 2º párrafo de la ley 11.683 (t.o. en 1976 y sus modificaciones), con excepción de aquellas en que se invoquen exclusivamente meros errores de cálculo en la liquidación o intimación.”*⁷²

m) Actualización de honorarios:

Otra cuestión que debió ser materia de un Plenario fue la referida a dilucidar si el T.F.N. es competente para actualizar los honorarios regulados en el caso de mora en el pago de los mismos, resolviéndose en forma afirmativa.⁷³

n) Conflictos interadministrativos:

Conforme lo señala el Dr. Folco, los conflictos interadministrativos tienen asignados por ley 19.983 un órgano especial de resolución cual es la Procuración del Tesoro o el propio Poder Ejecutivo Nacional, por lo que el debate entre una

⁷¹ C.N.A.C.A.F. Sala I: “El Puente SAT c/ DGI.” (03/10/2000)

⁷² T.F.N. “En Pleno”: “Amazonas S.A.” (18/09/1979)

⁷³ T.F.N. “En Pleno”: “Sudamericana de Intercambio S.A. s/ recurso de apelación – Impuesto a los Capitales.” (22/05/1985).

empresa del Estado nacional o una administración del Estado por un lado y el Fisco nacional por el otro, no puede ser llevada al tribunal.⁷⁴

V. PROCEDIMIENTO ANTE LA DECLARACIÓN DE INCOMPETENCIA

Ante la declaración de incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación, corresponde la remisión de las actuaciones para que se le otorgue la vía administrativa correspondiente. En caso de resultar competente la Justicia, deberán remitirse a las Cámaras de origen para su correspondiente asignación de Juzgados⁷⁵; ello en virtud de los principios contenidos en los artículos 1º, incisos c) y e), punto 7, y 5º de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

En efecto, es jurisprudencia de esta Excma. Cámara la que entiende que el ejercicio de la opción de apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación cuando el mismo a la postre se declara incompetente, no determina la preclusión del derecho a ejercer la otra opción recursiva - opción que si bien en principio implica optar por una de las distintas vías en forma optativa y excluyente entre sí -, no habilita que se considere que el contribuyente hubiere erróneamente pretendido ejercer una acción para la que no se encontraba formalmente habilitado; por lo que ello no implica perder la posibilidad de que en sede administrativa se examinen las resoluciones que de manera inequívoca se están atacando cuando se recurre ante el órgano que se declara incompetente.⁷⁶

Así, por aplicación de las disposiciones señaladas de la Ley 19549 aplicables en forma supletoria, la interposición de recursos administrativos interrumpe el curso de los plazos⁷⁷; y ello ocurre - por aplicación del principio de informalismo a favor del

⁷⁴ FOLCO, Carlos María. "Procedimiento Tributario – Naturaleza y estructura". Rubinzal-Culzoni Editores, 2000, pág. 419.

⁷⁵ TFN - "Siglo XXI Cía Argentina de Seguros SA c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación" - expediente 14543-A del 3 de octubre de 2001

⁷⁶ CNACAF – Sala I – “Platavial SACIIE” (28/12/1993) – ERREPAR – PF – T. II – pág. 316.003.002; idem., T.F.N. - “Brumat, Lucía” (15/4/1993); ídem. CNACAF – Sala IV “Polischer, Abraham” (26/6/1982).

⁷⁷ CNACAF – Sala IV - “Cuarto Creciente” (12/6/86).

administrado – aunque los recursos hubieran sido mal calificados, adolezcan de defectos formales insustanciales o fueran deducidos ante órgano incompetente por error excusable.⁷⁸

Por ello, no es procedente que el Tribunal ordene el archivo de las actuaciones en estos casos, puesto que, tanto en materia de procedimiento ordinario como de procedimiento administrativo, hay dos normas, los arts. 4º del Cód. Procesal Civil y Comercial y 5º de la ley 19.549 que fijan claramente un principio liminar del derecho procesal cual es la incompetencia de un órgano implica a su vez la competencia de otro; deviniendo de ello que, en el caso de confirmarse el criterio del Tribunal Fiscal respecto a su incompetencia, debe ordenarse el envío de la causa a la Dirección General Impositiva para que ella tramite por la vía prevista en el art. 74 del dec. 1397/79⁷⁹.

⁷⁸ HUTCHINSON, Tomás. “Régimen de Procedimientos Administrativos.” Astrea, Pág. 42.

⁷⁹ CNACAF – Sala II – “Grandes Pinturerías del Centro” (1/9/1992); “Laboratorio Charly Color S.A.” – Sala I (18/12/1992); “Polischer Abraham” – Sala IV (23/8/1992)

VI - CONCLUSION:

En nuestro país, tanto como en Estados Unidos, México y Canadá existe una tutela jurisdiccional de doble instancia con jurisdicción plena y especializada en un Tribunal Administrativo, con una posterior revisión limitada al derecho en sede judicial, y como surge de los considerandos de la Comisión N° 1 de las XXXI Jornadas Tributarias realizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, “(...)teniendo en cuenta la naturaleza administrativa del Tribunal Fiscal de la Nación, el análisis de su competencia debe ser efectuado a la luz del principio de la especialidad, resultando así de importancia la finalidad que inspiró su creación, concebido como un verdadero Tribunal de Justicia, como un instrumento de seguridad jurídica, como una garantía para los contribuyentes en la interpretación de la Ley Tributaria y la apreciación de los complejos hechos imposables.”⁸⁰

Dentro de las recomendaciones efectuadas en las mencionadas Jornadas, y siguiendo la posición adoptada por la más calificada doctrina, se propuso ampliar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, y específicamente en el ítem N° 2 de las mismas se hace referencia al tema que nos ocupa, propugnándose “...Ampliar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para que entienda en todos los demás actos administrativos susceptibles de causar lesión a un derecho del contribuyente (vgr. Clausuras, caducidades de planes de pago, decaimiento de beneficios en regímenes promocionales, etcétera)(...)”

Coincidimos con esta propuesta tendiente a ampliar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación a aquellas cuestiones que actualmente se encuentran vedadas, producto de “(...)modificaciones legislativas enderezadas a limitar la garantía a esa tutela efectiva. Por ello, frente al debate que hoy me toca protagonizar, no puedo compartir el criterio de autolimitar su actuación y mucho menos en aquellos casos en los que, claramente, su competencia natural surge inequívocamente de la ley.”⁸¹.

⁸⁰ XXXI JORNADAS TRIBUTARIAS – Colegio de Graduados en Ciencias Económicas – Mar del Plata, 3 al 5 de noviembre de 2001 – Comisión N° 1 – Tema: “Tribunal Fiscal de la Nación. Propuestas para reformular su competencia. (Periódico Económico Tributario N° 246 – 13/02/2002)

⁸¹ T.F.N. – Fano, Alejandro, fallo en análisis.

No nos parece apropiado ni se condice con el “status quo” de un “Estado de Derecho”, que se cercenen las posibilidades de acceso a la justicia de los contribuyentes a tribunales especializados e imparciales; máxime cuando se cuestiona la competencia para entender en actos dictados por un organismo que oficia de “juez y parte”.⁸²

El Tribunal Fiscal de la Nación es el llamado por la ley a *“dirimir todas las consecuencias derivadas de los incumplimientos tributarios, salvo aquéllas respecto de las cuales se ha vedado su conocimiento en forma expresa.”*, surgiendo ello de la *“letra y el espíritu de su ley de creación”*; concluyendo que *“(…) tanto se considere que las caducidades de derechos poseen carácter meramente reparatorio, como si se estima que tienen un fin retributivo, punitivo o represivo, constituyen siempre sanciones derivadas del incumplimiento de deberes u obligaciones preestablecidas, cuyas controversias, relativas a su pertinencia, adecuación y/o cuantía, corresponden ser dilucidadas en estas instancia.”*⁸³

Finalmente, entendemos que el Tribunal Fiscal de la Nación debe detentar una competencia amplia, tendiente a no desconocer los principios y garantías institucionalizadas internacionalmente, siendo que, como afirma la doctrina, el Tribunal Fiscal de la Nación es el Tribunal del Pacto de San José de Costa Rica, desde que es el ámbito imparcial, independiente, especializado y, por ende, el juez natural llamado por la ley para dirimir las controversias tributarias⁸⁴; y porque *“(…) posibilita además el acceso a una jurisdicción independiente, sin que rija el requisito del pago previo de las obligaciones, de modo de garantizar el efectivo ejercicio del derecho de defensa frente a pretensiones administrativas injustas o inapropiadas.”*

Así, desconocer al particular la posibilidad de hacer valer su derecho ante los estrados judiciales, configura una evidente violación al ejercicio libre de acceso a la jurisdicción reconocido no sólo por los tribunales del país, sino también en los documentos

⁸² MALVESTITI, Daniel. "Competencia del Tribunal Fiscal en caducidad de planes de pago: importante disidencia del doctor Galli reabre una discusión que parecía cerrada." Revista Impuestos, LVII-B, págs. 58 a 65.

⁸³ T.F.N. – Sala “C” “Fano Alejandro s/ recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado.” (Expte. N° 17.696-I – Sentencia de fecha 18/10/2001) con citas del voto en disidencia del Dr. Galli en “Constructores Asociados S.A.” – CNACAF – Sala IV . (29-06-1999)

internacionales a los que se ha reconocido jerarquía constitucional (arts. 10, Declaración Universal de los Derechos Humanos; 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y 14.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.).

⁸⁴ TORRES, Agustín. “Seminario Tutela Jurisdiccional Efectiva”. III Jornadas Tributarias del Mercosur, Buenos Aires, 26 al 28-08-1999).

BIBLIOGRAFIA:

LIBROS:

- * ALSINA, Hugo. Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal. Editorial Ediar, Buenos Aires, 1957. Tomo II, pág. 511.
- * DIAZ SIEIRO, Horacio D. “La Competencia Impositiva” , Tribunal Fiscal de la Nación – 40 Años” Libro publicado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Autores varios.
- * DIAZ SIEIRO, Horacio D., VELJANOVICH Rodolfo Diego, BERGROTH Leonardo: “Procedimiento Tributario – Ley N° 11.683”, Ediciones Macchi, edición 1993.
- * FOLCO, Carlos María: “Procedimiento Tributario – Naturaleza y estructura”, Rubinzal-Culzoni Editores, 2000, pág. 419.
- * GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás Ramón, “Curso de Derecho Administrativo”, t. II, Madrid, 1977, p. 147).
- * GARCIA VIZCAINO, Catalina, “Derecho Tributario, Tomo II, Ed. Depalma, Bs.As., 1997, pág. 141.
- * GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana, “Procedimiento Tributario”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 655).
- * GIULIANI FONROUGE Carlos M – NAVARRINE, Susana Camila: “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social” Depalma, 1999.
- * GORDILLO, Agustín. “Tratado de Derecho Administrativo”. Parte General, Tomo I, Cap. IX-9
- * HUTCHINSON, Tomás. “Régimen de Procedimientos Administrativos.” – Astrea. Pág. 42.
- * LOZANO, Blanca: “La extinción de las sanciones administrativas y tributarias”, Madrid, 1990, p. 46.

* PALACIO, Lino. Manual de Derecho Procesal Civil. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1987. Tomo I, pág. 220.

* VILLEGAS BASAVILVASO, B.: "Derecho Administrativo", t. II, pág. 259, 1950" (véase la voz "competencia administrativa" en la Enc. Jurídica Omeba, Tomo III, pág. 489 y ss.)

ARTICULOS:

* FORCADA, Carlos A.C. - GALLI, Guillermo Mario: *"La caducidad de los planes de facilidades de pago"* - Revista Impuestos Número 17 - Septiembre 1999 - Editorial La Ley

* MALVESTITI, Daniel. "Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en la caducidad de planes de pago: importante disidencia del doctor Galli reabre una discusión que parecía cerrada" - Revista Impuestos - LVII-B - páginas 58 a 65.

* TORRES, Agustín: "Seminario Tutela Jurisdiccional Efectiva" III Jornadas Tributarias del Mercosur, Buenos Aires, 26 al 28-08-1999).

* XXXI JORNADAS TRIBUTARIAS – Colegio de Graduados en Ciencias Económicas – Mar del Plata, 3 al 5 de noviembre de 2001 – Comisión N° 1 – Tema: "Tribunal Fiscal de la Nación. Propuestas para reformular su competencia. (Periódico Económico Tributario N° 246 – 13/02/2002)

JURISPRUDENCIA:

C.S.J.N.:

C.S.J.N., Fallos 200:165.

C.S.J.N., “Parafina del Plata” (02-09-68).

C.S.J.N., “Usandizaga, Perrone y Juliarena” (15/10/81).

C.S.J.N., “Wortman, Jorge Alberto y Otro” (08/06/93).

C.S.J.N., “Lapiduz, Enrique”, (28/04/1998).

C.N.A.C.A.F.:

C.N.A.C.A.F. (En Pleno), “Rosasur S.A. s/ recurso de apelación – I.V.A. – T.F.N. s/ Ordinario.”
(10/05/1991)

C.N.A.C.A.F. (En Pleno), “Construcciones San Luis S.A.” (30/05/1994), Lexco Fiscal

C.N.A.C.A.F. Sala I, “Laboratorio Charly Color S.A.” – Sala I (18/12/1992)

C.N.A.C.A.F. Sala I, “Alvarez Mario Roberto (29/09/1993).

C.N.A.C.A.F. Sala I, “Platavial SACIIE” (28/12/1993)

C.N.A.C.A.F. Sala I, “El Virabe S.C.A.” (7/10/1997)

C.N.A.C.A.F. Sala I, “El Puente SAT c/ DGI.” (03/10/2000)

C.N.A.C.A.F. Sala I, “Cielos de Ancasti S.A. c/ DGI.” (30/10/2001)

C.N.A.C.A.F. Sala II, “Alpachiri Cooperativa Agrícola Ganadera Ltda.” (22/10/1991).

C.N.A.C.A.F. Sala II, “Grandes Pinturerías del Centro” (1/9/1992)

C.N.A.C.A.F. Sala II, “Coop. Agrícola San Martín” (21/04/1994).

C.N.A.C.A.F. Sala II, "Ferrochio y Cía SA" (11/12/1998)

C.N.A.C.A.F. Sala II, “Gaviglio Alberto y Gaviglio Enrique Incidente c/ D.G.I.” (07/03/2000).

C.N.A.C.A.F. Sala II, "Ferrochio y Cía SA s/ apelación" (Expediente TFN 12832-I)

C.N.A.C.A.F. Sala III, "Laboratorio Charly Color S.A." (1/9/1992).

C.N.A.C.A.F. Sala III, "Frigorífico Máximo Paz S.A.C.I.F.A." (27/02/1997).

C.N.A.C.A.F. Sala III, "Cooperativa Agrícola Ganadera Ltda. De Huanguelen c/ D.G.I." (04/03/1997).

C.N.A.C.A.F. Sala III, "L.S. Szmec y Cía" (10/03/1998)

C.N.A.C.A.F. Sala IV, "Polischer, Abraham" (26/06/1982).

C.N.A.C.A.F. Sala IV, "Cuarto Creciente" (12/06/1986).

C.N.A.C.A.F. Sala IV, "Empresas Líneas Marítimas S.A." (27/2/1996).

C.N.A.C.A.F. Sala IV, "Constructores Asociados S.A. c/ DGI" (29/06/1999)

C.N.A.C.A.F. Sala IV, "Estexa S.A." (22/03/1989); Sala I "Frigorífico Gorina S.A." (09/12/1999).

C.N.A.C.A.F. Sala IV, "Grunbaum Rico y Daucourt S.A.I.C.y F." (02/10/2001)

C.N.A.C.A.F. Sala V, "Oeste Automotores S.A." (02/04/1996).

C.N.A.C.A.F. Sala V, "Petersen, Thiele y Cruz SA" (25/06/1997).

T.F.N.:

T.F.N. (En Pleno), "Amazonas S.A." (18/09/1979)

T.F.N. (En Pleno), "Quilt SA s/ apelación-IVA" Expte. N° 11.848-I." (29/04/1992)

T.F.N. (En Pleno), "Sudamericana de Intercambio S.A. s/ recurso de apelación – Impuesto a los Capitales." (22/05/1985).

T.F.N. (En Pleno), "Detry, Amaro Néstor s/ recurso de apelación." (25/09/1985).

T.F.N. (En Pleno), "Badino Eduardo Luis s/ recurso de apelación." (27/08/1986)

T.F.N. (En Pleno), "Sava S.A. s/ apelación." Expte. N° 10.008 y otros" (29/05/1989).

T.F.N. (En Pleno), "Banco Roela S.A. c/ D.G.I." (05/07/1989)

T.F.N. (En Pleno), “Curtiembre Fontela y Cía. S.A.C.I. s/ recurso de apelación.” (20/09/2000)

T.F.N. (En Pleno), “Fimaco S.A. s/ recurso de apelación.” (Expte. N° 18.594-I), (04/07/2001).

T.F.N. (En Pleno), “Sikorsky Jaime” Expte. N° 18.651-I (22/08/2001)

T.F.N. Sala “A”, “Suarko S.R.L. s/ amparo.” (28/10/1997).

T.F.N. Sala “A”, “Robert Bosch Arg. S.A.” (13/11/1997)

T.F.N. Sala “A”, “Syfic S.A. s/ amparo – Impuesto al Valor Agregado”, expte. N° 18.839-I, (15/09/2000).

T.F.N. Sala “A”, “Pescapuerta Arg. S.A.” (21/06/2002).

T.F.N. Sala “A”, “Fapi S.A. s/ recurso de apelación.” (29/08/2002).

T.F.N. Sala “B”, “Agostini, Carlos D. s/recurso de apelación.” (Expte. N° 17.880-I) .

T.F.N. Sala “B”, “Astoul, Enrique Alejandro” (27/02/1979)

T.F.N. Sala “B”, “Guirao, José Antonio” (15/12/1981).

T.F.N. Sala “B”, s/ amparo – I.V.A.” (30/05/1984)

T.F.N. Sala “B”, “Molino Argentino S.A.I.C.A.I.” (14/03/1986).

T.F.N. Sala “B”, “Neane S.A.” (21/09/1988).

T.F.N. Sala “B”, “Industrias Argentinas Man S.A.I.C.” (10/04/1989).

T.F.N. Sala "B", "Dopchitz, Alberto", (11-05-1990).

T.F.N. Sala “B”, “Silverfurs S.A.”, expte. N° 18.669-I (03/07/2000)

T.F.N. Sala “B”, “Tecnocon San Luis S.A. s/ recurso de amparo – Impuesto al Valor Agregado”, expte. N° 18.845-I (19/09/2000)

T.F.N. Sala “B”, “Casale S.A.I.C. s/ amparo.”, expte. N° 19.206-I (13/02/2001).

T.F.N. Sala “C”, “Alcazar Gabriel Luis s/ recurso de apelación – impuestos al valor agregado y a las ganancias.” (Epte. N° 15.938-I)

T.F.N. Sala "C", "Chicortex S.A.C.I.F. s/ recurso de amparo.", Expte. N° 18.593-I (22/05/2000).

T.F.N. Sala "C", "Alcazar Gabriel Luis s/ recurso de apelación" – N° 15.938-I.

T.F.N. Sala "C", "Fano Alejandro s/ Recurso de Apelación - Impuesto al Valor Agregado" - (Expediente 17.696-I) (18/10/2001).

T.F.N. Sala "D", "Sidermet S.A. s/ recurso de apelación – impuestos al valor agregado y a las ganancias." (Expte. N° 17.686-I)

T.F.N. Sala "D", "Rexcel S.A. s/ amparo.", Expte. N° 15.044-I (03/12/1996).

T.F.N. Sala "D", "Internacional Hide Split BV Argentina s/ amparo.", Expte. N° 15.308-I (15/05/1997).

T.F.N. Sala "D", "Suragro S.A. s/ recurso de apelación." (25/03/1999)

T.F.N. Sala "D", "Giorno S.A. s/ recurso de amparo." Expte. N° 18.443-I (09/03/2000).

T.F.N. Sala "D", "Organización Rastros SA s/ recurso de apelación" - Expediente 19748-I – (22/10/2001) –