



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE GRADUADOS

Especialización en Tributación

Trabajo Final

**Algunas cuestiones controvertidas en torno a la  
competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia  
impositiva**

Autor: Cr. Camandone, Pablo

Tutor: Cr. Jorge Salvador Estévez

Córdoba, 18/04/2016



Algunas cuestiones controvertidas en torno a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia impositiva por Camandone, Pablo se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución – No Comercial – Sin Obra Derivada 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

## Índice

<b>Introducción</b> .....	3
<b>Justificación de la elección del tema</b> .....	5
<b>Estado de la cuestión</b> .....	5
<b>Objetivos</b> .....	6
<b>Metodología</b> .....	7
<b>Desarrollo</b> .....	9
1.Las Determinaciones de Oficio "Informales".....	9
1.2- Impugnación de operaciones por incumplir las disposiciones de la Ley Anti-evasión.....	14
1.3- Impuesto a los combustibles líquidos y el gas natural.....	17
1.4 Conclusión.....	21
2. Las "Sanciones de Otro Tipo".....	23
2.1-Resoluciones que decretan la caducidad de planes de facilidades de pago.....	25
2.2- Cancelación o Bajas en Registros o Padrones que otorgan beneficios .....	30
2.3- Rechazo de diferimientos impositivos.....	32
2.4 Conclusión.....	35
<b>Propuestas</b> .....	36
<b>Bibliografía</b> .....	42

## **Introducción**

### **El Tribunal Fiscal de la Nación**

El Tribunal Fiscal de la Nación, creado por ley n° 15.265 (B.O. 23/01/1960), es un tribunal administrativo enclavado en la esfera del Poder Ejecutivo, pero independiente de la administración activa, donde se dirimen las controversias que se suscitan entre el Estado nacional y los contribuyentes y responsables en materia tributaria.

Su finalidad primordial es la de brindar a los contribuyentes la posibilidad de ejercitar plenamente su derecho de defensa en sede administrativa; ya que, para recurrir ante el mismo, no es menester el previo pago de la suma reclamada por el fisco nacional.

Se trata de un tribunal especializado, de plena jurisdicción, facultado para apreciar libremente los hechos y cuyas decisiones pueden confirmar, revocar o modificar las resoluciones administrativas.

Por último, es menester señalar, que la mera interposición del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal trae aparejado dos importantes efectos; por un lado, tal como tuvimos ocasión de adelantar líneas más arriba, produce efectos suspensivos con respecto a la intimación de pago (art. 167 ley 11.683); y, por otra parte, el art. 65 inc. a) de la ley 11.683 prevé, ante tal circunstancia, la suspensión por un año del plazo de prescripción para exigir el pago, desde su intimación y hasta 90 días después de notificada la sentencia del Tribunal que declare su incompetencia o confirme la determinación o apruebe la liquidación practicada en su consecuencia (Buitrago, I., y Gamberg, G., 2015).

## **La competencia del Tribunal Fiscal de la Nación**

Resulta frecuente que a los efectos de definir el concepto de competencia, se lo haga en base a sus diferencias con el concepto de jurisdicción. De esta forma, se ha dicho que la jurisdicción representa la potestad que se reconoce a ciertos órganos estatales para dirimir -mediante la aplicación de la ley- los conflictos que puedan suscitarse dentro del ámbito del Poder Administrativo, Legislativo o Judicial. En cambio, la competencia, es la concreta medida de la jurisdicción; es decir, la aptitud que la ley le otorga a los magistrados para conocer de las distintas controversias que les son planteadas, en atención a la materia, grado, valor o respecto de un territorio determinado (Fenochietto, 1999; Kielmanovich, 2009).

Conforme lo establecido por el artículo 144 de la ley 11.683, el Tribunal Fiscal es competente para entender en materia impositiva (con relación a los tributos cuya fiscalización y percepción se encuentra a cargo de las AFIP- DGI) y aduanera (según lo previsto en el Decreto-Ley N° 6.692/63 y, posteriormente, en el Código Aduanero).

En lo que hace estrictamente a la materia impositiva, el artículo 159 de la ley de Procedimiento Tributario dispone, taxativamente, cuales son los asuntos en los que el Tribunal Fiscal resulta competente.

Por último, corresponde poner de relieve que, a pesar de lo expuesto en el párrafo anterior, la mencionada taxatividad no es óbice para la existencia de cuestiones controvertidas en derredor a la interpretación y alcance que se le ha de asignar a las disposiciones emanadas del mentado artículo.

## **Justificación de la elección del tema**

La importancia del tema bajo análisis puede apreciarse con nitidez a partir del conocimiento de los efectos que trae aparejado la interposición de un recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, más precisamente uno de ellos, el más relevante: la suspensión de la intimación de pago practicada por el fisco nacional. Es decir, la posibilidad de discutir la pretensión fiscal sin tener que erogar el monto en debate.

Es precisamente por lo anteriormente indicado, que el conocimiento y comprensión sobre cuáles son los distintos supuestos que pueden ser recurridos ante Tribunal Fiscal de la Nación; como así también, el estado actual de la jurisprudencia relacionada con esta temática, constituyen una herramienta imprescindible para el profesional que actúe en defensa de los intereses de los contribuyentes, ya que de ello dependerá la eficacia, o no, de la defensa ejercida.

## **Estado de la cuestión**

Las cuestiones referidas a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia impositiva han sido, y seguirán siendo, objeto de tratamiento permanente por parte de la doctrina y jurisprudencia especializada.

Puede afirmarse que diariamente se someten a consideración del Tribunal Fiscal y de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso - Administrativo Federal, órgano de alzada del mismo, cuestiones relativas a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia impositiva.

Del análisis de los distintos pronunciamientos emanados de los referidos tribunales, se evidencia la existencia, aún en la actualidad, de asuntos controvertidos en torno a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia impositiva.

Como consecuencia de lo anteriormente indicado, puede concluirse, que la materia bajo estudio, lejos de ser un asunto estático cuyo análisis ya se encuentra agotado, constituye una temática que debe ser analizada conforme se van sucediendo los distintos pronunciamientos administrativos y judiciales que abordan la materia, los que a su vez, se ven influidos por una multiplicidad de factores de naturaleza variable, propios del incesante cambio en las formas en que se desarrolla la relación fisco - contribuyente.

## **Objetivos**

**GENERAL:** Analizar, a través del examen de jurisprudencia y doctrina especializada, algunas de las cuestiones controvertidas que se suscitan en torno a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia impositiva.

### **ESPECÍFICOS:**

- Determinar aquellas cuestiones controvertidas, relacionadas con la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia impositiva, que serán objeto de análisis en el presente trabajo.
- Realizar un escrutinio sobre la jurisprudencia emanada de los tribunales competentes en la materia, a los efectos de seleccionar aquellas que se

encuentren vinculadas con los aspectos conflictivos que serán objeto de análisis en el presente trabajo.

- Efectuar un minucioso análisis de la jurisprudencia seleccionada previamente.
- Proponer posibles soluciones a los efectos de reducir las cuestiones conflictivas que se originan respecto a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia impositiva.

## **Metodología**

Para la preparación del presente trabajo final se empleará una metodología cualitativa, utilizando los siguientes métodos de investigación:

-Exploratorio: para recabar información sobre los temas comprendidos en los objetivos del trabajo. En este punto las técnicas empleadas serán la recolección de información, el análisis y lectura de normas y jurisprudencia relacionada con la materia bajo estudio.

-Inductivo: a partir de la lectura de las normas y casos jurisprudenciales relativos a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia impositiva, se determinarán aquellas cuestiones controvertidas que serán abordadas en el presente trabajo.

-Descriptivo: a los efectos de efectuar un análisis del tratamiento otorgado por los distintos tribunales competentes en la materia sobre aquellas cuestiones controvertidas estudiadas.

-Aplicativo: para la elaboración de propuestas que permitan reducir las cuestiones conflictivas que se originan respecto a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en



materia impositiva. Aplicando, de este modo, los conocimientos adquiridos en la realización del trabajo.

## **Desarrollo**

Conforme fuera referenciado previamente, pese a que el artículo 159° de la ley N° 11.683 dispone, taxativamente, cuales son los asuntos en los que el Tribunal Fiscal resulta competente, en la práctica se fueron suscitando múltiples controversias en derredor a la interpretación y alcance que se le ha de asignar a las disposiciones emanadas del mentado artículo.

De esta forma, en el presente, se analizarán algunas de aquellas cuestiones controvertidas que se originan respecto a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia impositiva.

A su vez, corresponde alertar al lector, de que no se pretende a analizar la totalidad de asuntos debatidos en torno a la competencia del mentado tribunal, sino que solo serán abordadas, específicamente, las siguientes cuestiones:

- a) Las Determinaciones de Oficio "Informales";
- b) Las "Sanciones de Otro Tipo".

### **1.Las Determinaciones de Oficio "Informales"**

Es sabido que para que un tributo pueda ser percibido por la administración se precisa, en principio, que el hecho indicado por la ley como presupuesto generador de la obligación tributaria acaezca en la realidad, luego, que alguien aplique dicha norma al caso concreto a los fines de cuantificar la obligación que el contribuyente del impuesto adeuda al fisco.

La Ley N° 11.683 de Procedimientos Tributarios (t.o 1998 y modif.), al establecer en su artículo 11° que la determinación de los gravámenes se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables, instaura así el principio de autodeterminación del impuesto.

Asimismo, la norma citada faculta:

a) al Poder Ejecutivo Nacional para reemplazar, total o parcialmente, el régimen de declaración jurada, por otro sistema que cumpla la misma finalidad;

b) a la AFIP, para efectuar la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posea.

Como consecuencia de que el principio general, en materia de determinación de la obligación tributaria, es la autodeterminación mediante declaración jurada, puede ocurrir que no todos los sujetos cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias. Ante lo cual, el organismo fiscalizador, debe contar con las herramientas que le permitan reemplazar la obligación omitida por el responsable.

De esta forma, puede definirse a la determinación de oficio como "un acto administrativo, dictado por quien detenta la competencia tributaria, cuantificando la posición -deudora o acreedora- del contribuyente para con el fisco" (Folco y Gómez, 2010).

El procedimiento mediante el cual la Administración Federal de Ingresos Públicos determina de oficio la obligación tributaria del contribuyente, se encuentra normado por los artículos 16, 17 y 19 de la Ley de Procedimiento Tributario (en adelante LPT).

De esta forma, los supuestos en los cuales se debe realizar el procedimiento de determinación de oficio para establecer la materia imponible o ajustar el quebranto declarado son:

a) Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas (art. 16 LPT); o

b) Cuando habiéndolas presentado, éstas resulten impugnables (art. 16 LPT);

c) Para atribuir y efectivizar la responsabilidad solidaria en los supuestos previstos en el art. 8º, referido a los responsables que responden en forma personal y solidaria con los deudores (art. 17 LPT) y del art. 29, cuando se pretenda atribuir aquella responsabilidad al cedente de créditos tributarios, respecto de los cuales el fisco impugne el crédito tributario cedido y aplicado en base a su inexistencia o ilegitimidad, y el cesionario no hubiese cumplido en término con la intimación de pago;

d) En los casos de liquidaciones administrativas de la obligación tributaria con arreglo al último párrafo del art. 11, cuando la disconformidad se refiera a cuestiones conceptuales (art. 17 LPT).

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, se han presentado casos donde el Fisco Nacional mediante simples notas intimó de pago a los contribuyentes, bajo apercibimiento de reclamar su cobro por la vía judicial (léase: juicio de ejecución fiscal), prescindiendo al efecto del procedimiento de determinación de oficio.

Sobre este aspecto, nadie dudaría de que en caso de que el fisco hubiere seguido el procedimiento determinativo aludido precedentemente, y siempre que el monto determinado supere la suma de veinticinco mil pesos (\$25.000), el Tribunal Fiscal de la Nación resultaría competente; ello, en virtud de lo establecido por el art. 159, inc. a, de la Ley de Procedimiento Tributario, el cual dispone:

"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 PESOS VEINTICINCO MIL (\$ 25.000) o PESOS CINCUENTA MIL (\$ 50.000), respectivamente."

Pero, como se dijo antes, en estos casos la AFIP - DGI no siguió el procedimiento normado por los artículos 16, 17 y 19 de la LPT, sino que intimó de pago a los contribuyentes mediante simples notas.

Frente a la situación descripta, los contribuyentes recurrieron las intimaciones mencionadas ante el Tribunal Fiscal de la Nación, ante lo cual los representantes del Fisco Nacional opusieron la excepción de incompetencia, establecida en el artículo 171, inc. a) de la LPT, por considerar de que el mencionado tribunal resultaba incompetente para entender en el asunto. Lo que dio origen a la siguiente doctrina judicial:

"No es sólo la forma del acto lo que, fundamentalmente, caracteriza a una determinación impositiva, pues, como ya lo ha dicho el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, 'no es posible que ella dependa del simple arbitrio de la administración, según se adopte o no cierto aparato meramente formal, sustrayendo según ello la cuestión, al oportuno ejercicio de los derechos de los contribuyentes!...' ("Shell Cía. Arg. de Petróleo SA", 11/7/1961, Fallos Tribunal Fiscal 1960/1; 228/31).

Consecuentemente con lo anterior, se puede afirmar que lo que caracteriza a un determinado acto como "determinativo", y en consecuencia, resultar susceptible de apelación ante el Tribunal Fiscal, es la naturaleza del mismo. Es decir, se le debe dar preponderancia a la esencia del acto por sobre su forma.

En efecto, la jurisprudencia entendió que si un acto administrativo contiene las siguientes características, significa jurídica y económicamente una determinación de oficio:

a) Individualización del sujeto responsable;

b) Se liquida el monto del impuesto resultante (siempre que no se trate de importes declarados por el propio contribuyente, ni de una liquidación administrativa de las contempladas en el último párrafo del art. 11 de la ley 11.683);

c) Vienen precedidos de una puntual tarea de fiscalización tendiente a coleccionar datos de hecho y/o técnicos sobre las operaciones desarrolladas por el contribuyente;

d) Se intima al contribuyente que en caso de incumplimiento se perseguirá su cobro por la vía judicial;

e) Conlleva una operación interpretativa y de cálculo propia de las determinaciones de oficio. (Cfr. T.F.N, sala A in re "Robert Bosch" del 13/11/1997; "Pescapuerta Arg. S.A s/ apelación - Impuesto al Valor Agregado" de fecha 21/6/2002; "Confecat S.A" de la sala B del 27/3/1995; "Tecno Rulvo SRL (TF 18.848-I) c/DGI" , confirmado por la Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., sala IV, el 10/10/2006; Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., sala V, "Algora Comercial e Industrial S.C.A. c. Dirección General Impositiva", del 10/03/1997; entre muchos otros)

A su vez, la cuestión relativa a las determinaciones informales, es decir aquellos actos administrativos emitidos por el ente fiscalizador que, pese a ser denominados de otra manera, o, a pesar de no haber sido emitidos mediante el procediendo legal establecido al efecto, en su esencia constituyen verdaderos actos de determinación de oficio de la obligación tributaria de los contribuyentes, se encuentra íntimamente relacionado con dos

temas que han generado una abundante jurisprudencia en los últimos tiempos: las operaciones cuestionadas por incumplir las disposiciones de la Ley Anti-evasión y la intimación del Impuesto a los combustibles líquidos y el gas natural, los que serán abordados a continuación.

## **1.2- Impugnación de operaciones por incumplir las disposiciones de la Ley Anti-evasión**

La ley N° 25.345, o más conocida como ley Anti-evasión, sancionada el 19/10/2000, establece en sus artículos primero y segundo que las erogaciones superiores a pesos mil (\$ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran efectuadas por los medios de pago autorizados por la norma, no podrán ser computadas como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aún cuando estos acrediten la veracidad de las operaciones.

En lo atinente al procedimiento seguido por el organismo recaudador para determinar la obligación tributaria en este tipo de casos, el segundo párrafo del artículo segundo de la ley N° 25.345, prevé expresamente que debe aplicarse lo dispuesto por el artículo 14° de la ley 11683 (t.o. 1998), el cual reza:

"Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su

impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada."

El fisco y cierta doctrina entendieron, en principio, que esta circunstancia vedaba la posibilidad del contribuyente de optar por apelar ante Tribunal Fiscal de la Nación las resoluciones emanadas del Fisco en esta materia, toda vez que se recurría a un procedimiento distinto al previsto en la ley N° 11.683 para determinar obligaciones tributarias; esto es, el procedimiento de determinación de oficio.

Sobre el particular, fue recién en el año 2004 cuando el Tribunal Fiscal de la Nación, más precisamente su sala "A", se expidió en una de las primeras causas donde se planteó el asunto bajo comentario.

De esta forma, el tribunal *in re* "Miguel Pascuzzi e Hijos SA" sostuvo que el procedimiento llevado a cabo por el Fisco debía ser considerado una determinación de oficio, en tanto lo que se discutía, en definitiva, era la veracidad de las operaciones, por lo que más allá de la forma del acto dada por el Fisco, resultaba apelable en los términos del art. 159° de la ley procedimental.

A su turno, la sala "D" del T.F.N, en autos "Viguié, Eduardo Luis" del 09/11/2006, con argumentos disímiles se inclinó, por mayoría, a favor de la competencia del tribunal para entender en los recursos de apelación interpuestos contra la intimaciones al ingreso de las diferencias de impuestos provenientes de operaciones comerciales donde no se dio cumplimiento a lo prescripto por la ley N° 25.345.

Luego, tanto la sala "C" (cfr. "Berges, Horacio Arturo", del 14/05/2008; "Golci S.R.L.", del 09/06/2008), como la sala "B" (cfr. "Central S.A.", del 10/05/2007;



"Altamirano, Jorge Enrique", del 16/07/2007) se expidieron a favor de la competencia del tribunal.

Ya habiendo fallado las cuatro salas impositivas del Tribunal Fiscal a favor de la competencia del mismo para entender en aquellas apelaciones contra intimaciones de saldos de declaraciones juradas, como consecuencia de la impugnación de créditos y gastos por aplicación de las disposiciones de la ley N° 25.345, no sucedió lo mismo con la mayoría de las salas del Tribunal de Alzada, las que se expidieron en contra de la competencia del organismo jurisdiccional (cfr. CNCAF, sala III, "Terra Bth SRL" del 01/02/2010; sala I, "Miguel Pascuzzi e Hijos SA" del 30/09/2010; sala IV, "Arraras, Eliseo Antonio" 04/06/2013, entre otros.)

En resumidas cuentas, el argumento para sostener la incompetencia del Tribunal Fiscal se baso en un criterio excesivamente formal, en donde se sostuvo que encontrándose excluida por el art. 14° de la Ley de Procedimiento Tributario la vía de la determinación de oficio, el acto en cuestión no reviste la condición de una determinación de la AFIP-DGI, ya que no ajusta quebrantos, ni fue dictada en reclamo de repetición de impuesto, por ende no está contemplado, como para habilitar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, en ninguno de los supuestos previstos en el art. 159 y concordantes de la Ley 11.683.

Asimismo, merece destacarse la sentencia de su sala V *in re* "Mera, Miguel Ángel", de fecha 12/07/2011, en la que luego de señalar que lo determinante para suscitar la competencia del Tribunal no era la forma sino la sustancia del acto, concluyó que la impugnación y exclusión de los gastos y del crédito fiscal computados por el contribuyente importó la modificación de la medida de los respectivos hechos imposables de modo que, en sustancia, equivalía a un acto de determinación de los impuestos referidos.

Por último, es menester señalar, que este último fallo en comentario fue confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 19/03/2014. Donde, si bien el Máximo Tribunal no se expidió sobre el punto aquí analizado (por considerar que se trataba de una cuestión estrictamente procesal, a la par de que no se presentaba un supuesto de arbitrariedad), declaró la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley N° 25.345 por considerarlo violatorio del principio de razonabilidad.

### **1.3- Impuesto a los combustibles líquidos y el gas natural**

La ley N° 23.966, en su título III, capítulo I, establece en todo el territorio de la Nación, de manera que incida en una sola de las etapas de su circulación, un impuesto sobre la transferencia a título oneroso o gratuito de ciertos combustibles líquidos (detallados en el artículo 4° del mismo capítulo) de origen nacional o importado.

La controversia, respecto a la competencia del Tribunal, se origina porque el art. 7° de la ley N° 23.966 dispone, además de la exención para determinadas transferencias con relación al destino del producto, que cuando corresponda abonar el tributo como consecuencia del no reconocimiento de la exención prevista en el mismo, la discusión relativa a la existencia y exigibilidad del tributo quedará diferida a la oportunidad de entablarse la acción de repetición.

En consecuencia, la ley excluye, para los casos en que los productos comprendidos en la norma sean utilizados o dispuestos para fines distintos que los previstos en los distintos incisos del mencionado artículo, la aplicación del procedimiento de determinación de oficio. Estableciendo, que la deuda quedará ejecutoriada con la simple intimación de pago del impuesto y sus accesorios, sin necesidad de otra sustanciación.

Por lo que, al atenerse a la literalidad de la norma, parecería que la misma cercena la posibilidad de habilitar la competencia del Tribunal Fiscal para entender en el recurso de apelación contra la intimación administrativa de pago.

Al respecto, con el paso del tiempo, se fueron originando una considerable cantidad de pronunciamientos del Tribunal Fiscal en sentidos divergentes (a favor de la competencia: TFN, sala "A", "Fortex SRL" del 21/09/2002 y "Thinner Tede" del 08/08/2002; sala "C", "Asfaltera Codobesa" del 11/4/2005 y "Thinnsol SA" del 01/04/2005; sala "D", "Agroquímica Sud" 20/11/2006, y "Héctor Castaggeroni SA" del 22/06/2004, entre otros. En contra: TFN, sala "B", "Sintorgan" del 30/10/2002; TFN, sala "B", "Tecnifos" del 15/10/2004; entre otros) lo que desembocó en la necesidad de convocar a una resolución plenaria, la que se llevo a cabo en junio del año 2007.

En el fallo plenario "Santiago Sáenz SA" del 20/6/2007, el Tribunal Fiscal resolvió que resultaba competente para entender en el recurso de apelación previsto en los artículos 76, inciso b) y 159, inciso a) de la ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modif.), deducido contra intimaciones de ingreso del impuesto sobre los combustibles líquidos por exclusión de la exención dispuesta por el artículo 7, inciso c) de la ley 23.966, por considerar que dichos actos -más allá de su forma- constituyen una determinación de oficio

Sin perjuicio de ello, la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, sala IV, en la ya citada causa "Thinner Tede SRL", confirmó la decisión del Tribunal Fiscal de declararse competente, agregando algunos argumentos que merecen destacarse.

De esta forma, y para arribar a la postura anteriormente indicada, el Tribunal de alzada consideró que si bien los actos por los cuales se había intimado el pago del tributo no respondían a la estructura de una determinación de oficio, en realidad importaba una

verdadera determinación de la obligación tributaria del contribuyente, ya que estaba precedido de una fiscalización tendiente a reunir datos de hecho y técnicos que concluyeron con la liquidación del tributo, sumado a que en el acto dictado por el Fisco se individualizó al contribuyente y se ponderaron el monto y los elementos que permitirán precisar la pretensión fiscal.

A su vez, en lo relativo a la cuestión de la competencia del TFN en asuntos como el de autos, la Cámara concluyó que el decreto de necesidad y urgencia 2128/91 que originariamente remitió la impugnación de la intimación a la acción de la repetición, no justificó los motivos para excluir la vía de la apelación ante el Tribunal Fiscal; y que dicho criterio, sin una justificación adecuada, conllevaría a admitir un trato desigual para esta clase de contribuyentes, violentando la garantía de igualdad consagrada en el art. 16 de la Constitución Nacional.

Ante este decisorio, el Organismo Recaudador interpuso recurso ordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación solicitando su revocatoria.

El Alto Tribunal, luego de realizar una transcripción de los argumentos vertidos por las partes y de admitir la procedencia formal del recurso, lo declaró desierto en razón de que la demandada no formuló, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados por el a quo.

Sin perjuicio de lo anterior, la Corte señaló, respecto a la alegada incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación, que el Fisco omitió por completo hacerse cargo de las razones de raigambre constitucional que ponderó la Cámara para sustentar su posición.

Otro precedente importante en la materia bajo análisis, fue el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaído en la causa "Colorín IMSSA (TF 24.123-I) c/ D.G.I.", del 2 de julio de 2013.

En el mismo, la AFIP, interpuso recurso ordinario de apelación contra la sentencia dictada por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, mediante la cual confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación por el que se rechazó la excepción de incompetencia opuesta por la AFIP.

Para decidir del modo indicado, la Cámara consideró que si bien el ente recaudador no había seguido el procedimiento previsto en los arts. 16 y siguientes de la ley 11.683, el acto por el cual había intimado al pago del tributo importaba una verdadera determinación de la obligación tributaria a cargo del contribuyente, y que, por ende, resultaba apelable ante el Tribunal Fiscal. Al respecto, señaló que dicho acto estaba precedido de una fiscalización tendiente a reunir datos de hecho y técnicos que concluyeron con la liquidación del tributo.

Llamado a resolver, el Alto Tribunal, sostuvo que se trataba de un acto susceptible de ser apelado ante el Tribunal en los términos del art. 159, inc. a), de la ley 11.683, sin que obstara a tal conclusión la circunstancia de que en sede administrativa no se hubiese seguido el trámite establecido por ese ordenamiento para el dictado de esa clase de resoluciones.

Por último, concediéndole un carácter marcadamente excepcional, la Corte sostuvo que el ámbito de aplicación de la medida dispuesta por el mentado art. 7º, que implica privar al contribuyente de la posibilidad de discutir de manera alguna la procedencia del impuesto exigido por el organismo recaudador con anterioridad a su pago, instituyendo un

mecanismo de cobro de singular rigurosidad que no se observa con relación a los demás impuestos nacionales, debe ser examinado con particular estrictez y limitado al supuesto expresamente previsto, pues, como es sabido, debe asignarse a las normas el alcance que mejor se concilie con los principios y garantías constitucionales

De esta forma, queda en evidencia de que la cuestión no se encuentra zanjada en su totalidad; toda vez que del análisis de los considerandos del fallo precedentemente citado, se infiere de que en el supuesto de que la pretensión del ente recaudador de cobrar el tributo se funde exclusivamente en la verificación de que se ha consumado un cambio de destino del producto gravado, en principio, resultaría aplicable la medida dispuesta por el art. 7°. Quedando relegada, en consecuencia, la discusión relativa a la existencia y exigibilidad del tributo a la oportunidad de entablarse la acción de repetición.

Por último, y sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, consideramos de que existen razones de raigambre constitucional que tornarían cuestionable la aplicación de la medida dispuesta por el art. 7°, algunas de las cuales fueron esgrimidas por la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, sala IV, en la ya citada causa "Thinner Tede SRL".

#### **1.4 Conclusión**

A modo de conclusión del presente acápite relativo a las determinaciones informales, podemos decir que si bien es cierto de que cada causa presenta situaciones particulares y diferentes a las demás, consideramos de que, a los efectos de definir si estamos en presencia de un acto de naturaleza "determinativa", además de ponderar las importantes cuestiones definidas por los distintos tribunales, y que fueren abordadas en los

apartados anteriores, no debe perderse de vista lo normado por el ya transcrito artículo 11° y por el artículo 27° de la LPT.

De esta forma, el mentado artículo 27 dispone, en su parte pertinente, lo siguiente:

"El importe de impuesto que deben abonar los responsables en las circunstancias previstas por el artículo 20, primera parte, de esta ley, será el que resulte de deducir del total del gravamen correspondiente al período fiscal que se declare, las cantidades pagadas a cuenta del mismo, las retenciones sufridas por hechos gravados cuya denuncia incluya la declaración jurada y los saldos favorables ya acreditados por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que el propio responsable hubiera consignado en declaraciones juradas anteriores, en cuanto éstas no hayan sido impugnadas."

Del juego armónico de ambos artículos podemos decir que, en general, las declaraciones juradas de los principales impuestos cuya fiscalización, verificación y percepción se hallan a cargo de la AFIP - DGI, se componen de dos etapas o fases bien diferenciadas. En la primera de ellas, que en ocasiones es llamada "determinativa", es el contribuyente quien va a poner en conocimiento del ente fiscal la realización del hecho imponible, como así también, todos los aspectos positivos y negativos que confluyen a la "determinación" del gravamen de que se trate, tales como deducciones, desgravaciones, alícuotas, exenciones, etc., para arribar al impuesto determinado.

Luego, en una etapa posterior, se debe establecer el saldo a pagar de la declaración jurada, el cual es el resultado final de detraer a la primera fase determinativa del impuesto la segunda etapa, compuesta de los pagos y demás componentes que contribuyan a morigerar el desembolso final a realizarse o a incrementar los créditos tributarios cuando se arriba a la existencia de saldos a favor.

En efecto, el artículo 27, primer párrafo, nos dice que el importe del impuesto que deben abonar los responsables será el que resulte de restar del total del gravamen (primera fase) las cantidades pagadas a cuenta del mismo, las retenciones sufridas y los saldos favorables ya acreditados (segunda fase) (Grosso Sheridan, 2014).

Una vez sentado lo anterior, podemos concluir de que si el fisco modifica o cuestiona alguno de los elementos que componen lo que se ha definido como la primera etapa o fase de la declaración jurada, deberá poner en marcha el procedimiento de determinación de oficio normado por los artículos 16, 17 y 19 de la Ley de Procedimiento Tributario; y, en caso de que el organismo fiscal prescinda en el dictado de dicho acto administrativo del procedimiento determinación de oficio, el mentado acto será, igualmente, susceptible de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, por revestir una indudable naturaleza determinativa.

*A contrario sensu*, si la AFIP - DGI impugna o cuestiona alguno de los elementos comprendidos en lo que se ha definido como la segunda etapa o fase de la declaración jurada, el acto administrativo dictado en consecuencia no será revisable por ante el Tribunal Fiscal, resultando aplicable lo normado por el artículo 14° de la LPT y por el artículo 74° del decreto reglamentario de la ley 11.683.

## **2. Las "Sanciones de Otro Tipo"**

Otra fuente de incesantes controversias, en torno a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, es la que se genera a partir de las disposiciones emanadas del inciso b) del art. 159° de LPT, el cual establece:



"ARTICULO 159 — El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer:

b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que, impongan multas superiores a PESOS VEINTICINCO MIL (\$ 25.000) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.

No existen dudas, respecto a que cuando el inciso transcrito hace mención a las "resoluciones de AFIP que impongan multas", se está refiriendo a las multas comprendidas en la ley N° 11.683. En cambio, no ocurre lo mismo cuando se refiere a las "sanciones de otro tipo".

Para realizar un análisis adecuado de la cuestión, consideramos de que debe abordarse, aunque sea brevemente, lo que la doctrina ha denominado como sanciones "encubiertas", "indirectas", "atípicas", "anómalas", "virtuales" o "impropias".

Del Federico (1993) las define como las "consecuencias desfavorables de la violación de un precepto, no calificadas ni reguladas por el legislador como sanciones" (pp. 276 y siguientes); son institutos que de un modo u otro, más o menos indirectamente, son utilizados por el legislador como instrumentos de reacción hacia un comportamiento no adecuado al precepto (1997).

Altamirano (2008) expresa que considerando que la estructura normativa de la sanción se compone de un precepto, de la descripción de la antijuridicidad formal (significación normativa del disvalor ético-social), de una sanción y del procedimiento, consiguientemente en aquellas figuras en las que esta estructura no aparezca puede afirmarse que nos enfrentamos ante una sanción atípica. Las sanciones atípicas, por su naturaleza, producen "efectos desfavorables" sobre el responsable y son difíciles de calificar como ilícitos en el plano formal.

En síntesis, la doctrina denomina de esta manera a aquellos institutos que, sin estar establecidos formalmente como sanciones, tienen naturaleza sancionatoria; ya que producen una consecuencia desfavorable en el sujeto al cual se le aplica.

Sentado lo anterior, una primera aproximación del tema nos llevaría a concluir de que cuando el inciso b) del art. 159° de LPT se refiere a las "sanciones de otro tipo", dentro del mismo quedarían comprendido las llamadas sanciones "encubiertas", "anómalas" o "impropias". Por consiguiente, cuando el Ente Fiscal aplique alguna de las sanciones arriba mencionadas, el afectado podrá recurrir la misma por ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Ya en el plano de la casuística, se han presentado una serie de situaciones que, en principio, estarían comprendidas dentro de las llamadas sanciones "encubiertas", "anómalas" o "impropias", y que los contribuyentes han intentado discutir en el seno del Tribunal Fiscal por la vía del inciso b) del art. 159° de LPT, las cuales serán abordadas a continuación.

## **2.1-Resoluciones que decretan la caducidad de planes de facilidades de pago**

Tal como fuera adelantado en la presentación del tema aquí tratado, la cuestión estriba en determinar si ante la emisión, por parte del Fisco, de una resolución que decreta la caducidad de un plan de facilidades de pago, al cual el contribuyente se haya adherido con anterioridad, nos encontramos frente una "sanción de otro tipo" que cadre dentro de lo prescripto por el inciso b) del art. 159° de LPT; o, por el contrario, la misma no es más que la consecuencia necesaria del incumplimiento del contribuyente a las condiciones establecidas en el otorgamiento del beneficio de facilidades de pago, y por lo tanto, ajeno a la competencia del mentado Tribunal.

Al respecto debemos decir que, en general, las distintas salas del Tribunal Fiscal de la Nación consideraron a dichos actos como ajenos a su competencia. En este sentido, la sala "A" entiende de que "Es incompetente el Tribunal Fiscal de la Nación para entender en el recurso de apelación deducido contra la resolución del Fisco que intimó a un contribuyente a ingresar las sumas adeudadas por haber caducado un plan de facilidades de pago, dado que el acto apelado no puede ser equiparado a las sanciones de otro tipo previsto en el Art. 159 inc. b) de la ley 11.683" ("Balestra, Sara Susana", del 29/11/2010; "Alemany, Daniel E.", del 18/07/2006; "La Independencia S.A.", del 03/02/2004; entre otros).

A su turno, la sala "B", consideró de que "El decaimiento de un plan de facilidades de pago no constituye una resolución apelable ante el Tribunal Fiscal de la Nación en los términos del art. 159 de la ley 11683, pues carece de naturaleza sancionatoria, atento a que las normas que han instituido el régimen de facilidades de pago no han sido establecidas para penalizar, prevenir o evitar la violación de las disposiciones legales, sino que condicionan un tratamiento fiscal que resulta más favorable al contribuyente al estricto cumplimiento de los requisitos que éste se ha comprometido a observar". ("Organización A. C. S.A. s/apelación", del 27/08/2012; "C.S.C." del 30/06/99; entre otros.)

La sala "D", haciendo suyo el argumento anteriormente citado, sumado a que "las llamadas leyes de moratoria no configuran sino especies del género, medios de extinción de las obligaciones tributarias, materia esta reiteradamente declarada ajena a su conocimiento", declaró por mayoría (con el voto en disidencia del Dr. Brodsky) su incompetencia (Cfr. "Marketing One Argentina S.R.L. s/recurso de apelación-I.V.A.", del 30/08/2012; "Nicon S.R.L.", del 08/06/2010; "Foxman Fueguina S.A. s/ recurso de apelación", del 29/08/2011; entre otros).

Sobre el particular, la sala "C" del Tribunal, fue variando su criterio conforme se fue modificando su composición. De esta forma, en decisión recaída en la causa "Tejidos Gulfi SA" del 24/04/1995, se declaró competente para entender en un recurso de apelación interpuesto contra el acto administrativo que declaró la caducidad de un plan de facilidades al que se acogiera el contribuyente para la cancelación de sus obligaciones fiscales. Al respecto, en dicho precedente se sostuvo que frente al texto del anterior art. 141, inc. b) (hoy art. 159°) de la ley 11.683, que dispone que son apelables ante el Tribunal Fiscal de la Nación las resoluciones de la DGI que impongan multas o sanciones de otro tipo, nada hay en el texto legal que permita excluir de su régimen sanciones como la caducidad de un plan de facilidades, cuyo carácter pecuniario no ofrece diferencias respecto de las multas aplicadas en ocasión de otros incumplimientos, y tiende, como ellas, a proteger el derecho de la Administración a percibir de los ciudadanos las prestaciones tributarias. El Tribunal, agregó, que se trata en todos los casos del ejercicio de la llamada potestad sancionatoria de autoprotección administrativa, que presenta diversas manifestaciones que dan lugar a otros tantos tipos de sanciones, todas las cuales tienen en común su naturaleza aflictiva, y cuya expresión pecuniaria es común a otras sanciones administrativas y judiciales (en el mismo sentido se expidió en "Ranesi SA", el 27/11/2002).

El criterio anteriormente expuesto fue revertido por dicha sala en los precedentes "Siembra y Cosecha S.A.", del 03/03/2010; "Coimex por argentina S.A.", del 10/06/2010; "Establecimiento Metalúrgico Bursztyn S.A.", del 11/06/2008 (donde el Dr. Urresti, por razones de economía procesal, votó por la incompetencia de este Tribunal para entender en la presente causa, sin perjuicio de dejar a salvo su opinión en contrario); entre muchos otros.

Una vez que la discusión parecía zanjada, algunas de las salas de la Cámara comenzaron poco a poco a revertir su criterio y a revocar los pronunciamientos del

Tribunal Fiscal en cuanto declaraban su incompetencia para entender en el asunto del epígrafe.

De esta forma, la sala V de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Cine Press SRL", de fecha 19/09/2006, revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación por la cual se había declarado incompetente para entender en la apelación de una declaración de caducidad de un plan de facilidades de pago.

A tal fin, analizó el citado inciso b) del artículo 159 de la Ley de Procedimiento, el cual prevé el concepto de otra sanción y sostuvo que si tal acto administrativo constituye una sanción, el Tribunal deberá ser competente para entender en los recursos que contra aquellos actos se interpongan; y, en caso contrario, deberá inclinarse por su incompetencia.

Los magistrados intervinientes, consideraron de que deben distinguirse dos momentos bien diferenciados. En primer lugar, se produce el hecho de acogerse a un plan, o la imposibilidad de hacerlo, en el caso de incumplirse determinados requisitos; que es diferente al caso de quien una vez que goza del plan, y ante un posterior incumplimiento, la administración declara su caducidad. En este último supuesto la administración sanciona el incumplimiento de los deberes y obligaciones que tal beneficio comprendía.

De esta forma, destacó de que "no puede confundirse la voluntad del administrado para acogerse a un plan (opción que la misma administración le confiere, sujeto a determinados requisitos), con la potestad administrativa para, por un lado verificar el cumplimiento de los beneficios o derechos que otorga y por otro, sancionar el incumplimiento, en la medida en que resulta violatorio de un deber jurídico previamente establecido por el primero".

Por lo tanto, entendió la Cámara, de que decretar la caducidad de un plan de facilidades de pago constituye un acto administrativo; y que, luego de analizar el concepto de sanción y de la caducidad a la luz de los de los principios del derecho administrativo (el

cual resulta aplicable en forma supletoria, ante la falta de previsión normativa expresa en la Ley 11.683), dicho acto tiene carácter sancionatorio, encuadrable en el supuesto normativo "otras sanciones" al que se refiere el inciso b) del artículo 159 de la Ley 11.683.

A su turno, la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, sala IV, en autos "Cooperativa de Trabajo Emprender", del 23/04/2012, declaró la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación al entender que la decisión que decretó la caducidad de un plan de facilidades de pago, importa el ejercicio de potestades sancionatorias por parte de la Administración, encuadrándose el caso en el supuesto de otras sanciones a que alude el art. 159, inc.b), de la ley 11.683 (en idéntico sentido, la Sala IV: "Cuatro Rios Sa C/ Direccion General Impositiva S/Recurso Directo De Organismo Externo", del 11/06/2015; "Nerviani Anna María Luisa c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo", del 11/12/2014; entre otros. La Sala III, se pronunció en parejo sentido en: "Felsom SRL", del 19/05/2015; "Telectric SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo", del 30/09/2015; entre muchos otros).

A su vez, por la negativa de la competencia del Tribunal para entender en los asuntos del rubro, se expidieron la Sala I ("Jorge Dorado Y Cia SA C/ Dirección General Impositiva S/Recurso Directo De Organismo Externo", del 16/04/2015; entre otros), la Sala II ("Paravant S.A. (T.F. 37.754-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", del 24/06/2014; entre otros) y la Sala V -en su actual conformación- ("Alapar S.A. c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", del 15/12/2014; entre otros).

Para arribar a tal postura, las mencionadas salas del tribunal de alzada, consideraron de que la resolución que declara la caducidad de un plan de facilidades de pago es inapelable ante el Tribunal Fiscal de la Nación porque no encuadra en ninguno de los supuestos que expresamente abren su competencia ni es, en esencia, una sanción ni una

determinación de oficio porque fue emitido como consecuencia de una deuda ya firme y consentida, pero cuya liquidación e ingreso se está discutiendo.

Lo anteriormente expuesto, significa, de que en la actualidad hay dos de las cinco salas de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal que se pronuncian a favor de la competencia, y tres por la negativa. Lo que origina un dispendio jurisdiccional innecesario y, lo más importante: un menoscabo del derecho de los contribuyentes de poder discutir ante el Tribunal Fiscal sin efectuar el pago previo de la deuda reclamada; ya que si el Tribunal Fiscal se declara incompetente, cuando el contribuyente apela ante la Cámara, el fisco ya se encuentra habilitado para exigir la deuda intimada, por lo que en caso de que el tribunal de alzada revoque la decisión del Tribunal Fiscal, seguramente el ente recaudador ya haya iniciado el juicio de ejecución fiscal, debiendo sustanciarse el procedimiento ante el Tribunal Fiscal con la deuda cancelada, o en su defecto, incurso en un procedimiento de ejecución fiscal.

## **2.2- Cancelación o Bajas en Registros o Padrones que otorgan beneficios**

Un caso paradigmático de registros o padrones que otorgan beneficios a los sujetos que se hallen comprendidos en él, es el del Registro Fiscal de Operaciones de Granos y Legumbres Secas establecido por la Resolución General N° 2.300 (AFIP).

En el mentado registro se estableció un régimen de retención en el I.V.A. para los supuestos de comercialización de granos no destinados a la siembra -cereales y oleaginosas- y legumbres secas con una situación general y, además, se organizó un Registro Fiscal de Operadores en la compraventa de granos y legumbres secas, facultativo para los responsables en el IVA que integran el sector primario de esos frutos, que por el otorgamiento de la inscripción en él mismo generan para éstos ventajas del Título II de la

resolución que lo instituye (las más importantes se refieren a una menor retención y/o percepción de impuestos).

Del mismo modo, en la Resolución General N° 2.300 se establecen las causales de exclusión y/o suspensión del mencionado Registro.

Complementando la resolución arriba indicada, AFIP emitió otras resoluciones (vgr. Resolución General AFIP N° 2459 -B.O. 11/06/2008-; Resolución General AFIP N° 2118; entre otras) en donde se sujetó nuevamente el monto de la retención/percepción a efectuar por parte del agente, a que el operador se encuentre incluido o no en el Registro.

Por todo ello, éste Registro se transformó en una herramienta vital para todos aquellos operadores del sector agropecuario que pretendan iniciarse, o aún ya iniciados, pretendan seguir como tales.

De esta forma, se planteó el interrogante sobre si la exclusión del mentado Registro decretada por el Fisco Nacional constituía la aplicación de una sanción sobre el contribuyente excluido, y en consecuencia ser susceptible de apelación ante el Tribunal Fiscal; o, si por el contrario, la misma significaba la simple pérdida de una ventaja otorgada, discutible por la vía del artículo 74 del Decreto 1397/79.

La cuestión en comentario llegó a los estrados de la sala "B" del Tribunal Fiscal en autos "Delpiccolo, Juan Horacio", del 22/09/2009. Allí el recurrente intentó asignarle a la resolución del Fisco que lo excluyó del Registro Fiscal de Operaciones de Granos y Legumbres Secas un carácter sancionatorio, comprendido dentro de las "sanciones de otro tipo, salvo las de arresto " a las que alude el inciso b) del artículo 159 de LPT.

Al momento de resolver, el Tribunal se declaró incompetente para entender en la resolución del Fisco que excluyó a un contribuyente del Registro Fiscal de Operaciones de Granos y Legumbres Secas, establecido por la Resolución General 2300, dado que "el acto apelado no encuadra en el supuesto de 'sanciones de otro tipo, salvo las de arresto' previsto



en el Art. 159 inc. b) de la ley 11.683, atento a que no constituye la retribución de una infracción sino la pérdida de una ventaja por no haberse observado el orden u oportunidad dado por la norma para la realización de un acto o hecho, esto es, la consecuencia riesgosa o adversa para quien no cumple con un imperativo establecido en su propio interés."

Posteriormente, en la causa "Archieri SRL s/recurso de apelación", del 08/08/2012, la sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, al hacer lugar a la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional, se expidió en análogo sentido al arriba mencionado.

Así las cosas, puede decirse que ante la emisión de un acto administrativo por AFIP donde se resuelva la exclusión del contribuyente de un registro o padrón al cual se haya adherido voluntariamente, si el sujeto excluido intenta discutir tal resolución ante el Tribunal Fiscal de la Nación, éste se declarará incompetente.

### **2.3- Rechazo de diferimientos impositivos**

En materia de diferimientos impositivos, la cuestión se circunscribe a determinar si las resoluciones de la AFIP por las que se rechazan los diferimientos impositivos realizados por los contribuyentes beneficiados posee naturaleza sancionatoria, y por lo tanto, puede ser discutida por ante el Tribunal Fiscal de la Nación; o, si por el contrario, se está frente a un acto que no constituye una sanción de naturaleza penal incluido en el art. 159 de la ley N° 11.683 bajo la expresión "sanciones de otro tipo".

Sobre este tema, con el paso del tiempo, se fueron originando una considerable cantidad de pronunciamientos por parte de las distintas salas del Tribunal Fiscal en sentidos divergentes (a favor de la competencia: TFN, sala "D", "Perfomar SA s/recurso de apelación", del 17/08/99; "Vanguardia Seg. Integral Empresaria y Privada SA s/recurso de apelación - impuestos al valor agregado y a las ganancias", del 01/03/2001; Empresa

Manila SA s/recurso de apelación - impuestos a las ganancias y al valor agregado", del 22/04/1999; entre otros. En contra: TFN, sala "B", " Venusa SA", del 31/05/1999; entre otros) lo que desembocó en la necesidad de convocar a un acuerdo plenario, el que se llevo a cabo el 22/08/2001.

Allí se acordó, por mayoría, establecer la siguiente doctrina legal: "el Tribunal Fiscal de la Nación es incompetente para entender en las intimaciones de pago derivadas de decaimientos de diferimientos impositivos" (Conf. "Sicorsky Jaime s/recurso de apelación" TFN en pleno).

Otro precedente interesante sobre el tema aquí tratado, fue el que se originó en la causa "Dración S.A. c. DGI". En la mentada causa, el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, hizo lugar a la defensa de incompetencia planteada por el Fisco Nacional ante la apelación deducida por Dración S.A. contra el acto administrativo en virtud del cual se le comunicaba el rechazo de los diferimientos realizados.

Posteriormente, la Excelentísima Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, revocó lo decido por el Tribunal Fiscal. Decidiendo remitir la causa nuevamente a la Sala actuante y disponiendo que, antes de pronunciarse sobre la competencia debatida, sea el Tribunal Fiscal quien resuelva si el supuesto bajo examen -es decir, el rechazo del diferimiento impositivo- es o no a su juicio asimilable a una sanción de en los términos previstos en el artículo 159 de la ley de rito fiscal.

El doctor Brodsky, en su carácter preopinante, señaló al respecto que la pérdida de los beneficios de los cuales el Fisco Nacional entiende era titular un inversionista en una empresa promovida, implica claramente la aplicación de una sanción, ya que el rechazo de

los diferimientos impuestos implica la pérdida del goce de un derecho que estaba a favor del administrado.

Seguidamente la doctora Gómez entendió que el rechazo del diferimiento en el pago del tributo tiene una naturaleza distintas a las sanciones establecidas en la propia ley de procedimiento tributario, ya que la normativa aplicable al caso prevé para los responsables la aplicación de las sanciones previstas en la ley N° 11683, por la ley promocional respectiva y por el Régimen Penal Tributario.

En apoyatura de su criterio, la Vocal citada, consideró que el rechazo dispuesto por la normativa citada constituye la condición resolutoria que pone fin al goce del beneficio que otorga y se vincula con el comportamiento futuro de los sujetos en lo que hace al fiel cumplimiento de sus obligaciones fiscales y en tal sentido no puede entenderse que ello constituya una sanción de naturaleza penal incluida en el artículo 159 de la ley 11683 bajo la expresión “sanciones de otro tipo”, puesto que lo decidido por el ente fiscal en el acto apelado es la consecuencia directa del incumplimiento de Drailon S.A. a las pautas fijadas en la resolución general aplicable, a las que adhirió voluntariamente.

Por lo expuesto y con la adhesión al voto citado precedentemente por parte de la doctora Sirito, por mayoría, se resolvió que el rechazo de diferimientos impositivos no reviste el carácter que el artículo 159 de la ley 11683 (t.v.) en cuanto alude a las “sanciones de otro tipo” (Conf. TFN, sala "D", "Drailón S.A. c. DGI", del 15/06/2012; y Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala IV, del 19/11/2009).

## 2.4 Conclusión

A modo de conclusión del presente apartado relativo a las Sanciones de otro Tipo, consideramos oportuno expresar nuestra discordancia respecto a la interpretación restrictiva que muchas veces se hace sobre la letra de la ley, al considerar de que cuando la ley 11.683, en su artículo 159 alude a las "multas" y "sanciones de otro tipo" "Es claro que la norma se remite a las multas de los artículos 38, 39, 45, 46 (y 47) y 48 de dicha ley, sin que pueda equipararse la consecuencia impuesta por el acto apelado, a una sanción." (Tribunal Fiscal de la Nación, sala "C" -por mayoría-, "Don Violante S.A. s/ apelación"; entre muchos otros). Por cuanto entendemos de que debe efectuarse una interpretación integral del ordenamiento jurídico y de los principios y garantías de raigambre constitucional, como lo son el derecho a la tutela judicial efectiva y al debido proceso.

En concordancia con lo anterior, nuestro Máximo Tribunal sentenció: “la normativa procesal, indispensable y jurídicamente valiosa, no se reduce a una mera técnica de organización formal de los procesos sino que, en su ámbito específico, tiene como finalidad y objetivo ordenar adecuadamente el ejercicio de los derechos en aras de lograr la concreción del valor justicia en cada caso y salvaguardar la garantía de la defensa en juicio” (“Oilher, Juan C. c/Arenillas, Oscar N.” - CSJN - 23/12/1980 (Fallos: 302:1611)).

Por lo tanto, entendemos de que dentro del término "sanciones de otro tipo" al cual alude la normativa procedimental, deben encuadrarse todos aquellos actos emitidos por el Ente Fiscal que tengan por finalidad reaccionar contra ciertas conductas (o inconductas) del contribuyente con el fin de obtener un mejor cumplimiento de las normas tributarias, produciendo una consecuencia desfavorable o aflictiva sobre el mismo, al privarlo de algún derecho que le pertenece.

## Propuestas

Conforme fuera adelantado al momento de exponer la razones que justificaron la elección del tema desarrollado en el presente, las cuestiones relativas a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación lejos de tratarse de un aspecto meramente formal o doctrinario, repercuten de manera directa sobre el derecho de defensa de los contribuyentes. Con lo cual, todo análisis que del mismo se haga, debe tener en cuenta tal aspecto.

Una vez dicho lo anterior, se realizan las siguientes propuestas a los efectos de reducir las cuestiones conflictivas que se originan respecto a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia impositiva:

1- Que el Tribunal Fiscal de la Nación, al momento de decidir las cuestiones relativas a su competencia, efectúe una interpretación integral del ordenamiento jurídico y de los principios y garantías de raigambre constitucional, como lo son el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de defensa.

En efecto se procura de que el Tribunal Fiscal de la Nación evite efectuar interpretaciones restrictivas de las disposiciones legales que regulan la competencia del mismo, en aras de proteger los derechos y garantías de los contribuyentes aludidos precedentemente. Ya que como bien señala el Dr. Folco (2000) "la competencia del Tribunal se encuentra exageradamente limitada, tanto por el texto legal como por la propia interpretación del órgano en otras materias" (p. 333).

Como ya se dijo en el presente trabajo, la afectación del derecho a la tutela judicial efectiva y del derecho de defensa de los contribuyentes viene dada por la carencia de

efectos suspensivos, respecto a la intimación de pago efectuada por el Fisco, que contienen las restantes vías recursivas con las que cuenta el contribuyente; lo que a su vez, se ve exponencialmente agravado por la jurisprudencia emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación relativa a la evaluación restrictiva que debe hacerse en el caso de medidas cautelares en materia tributaria donde se encuentre comprometida la percepción de la renta pública en tiempo y forma (Fallos: 312:1010; 313:1420; 314:1714; 321:695; entre muchos otros). Lo que en los hechos significa, prácticamente, la imposibilidad de obtener medidas cautelares que permitan diferir el pago de la obligación intimada hasta el momento del dictado de la sentencia de fondo.

Con todo, "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 los efectos que sobre el derecho de defensa proyecta la solución que se adopte." (T.F.N, Sala "C", "Alcazar Gabriel Luis s/recurso de apelación").

Por lo tanto, entendemos de que la interpretación restrictiva debe hacerse sobre aquellos preceptos legales que restringen o limitan la competencia del Tribunal Fiscal, no respecto de aquellos que la habilitan, tal como ocurre en la actualidad. Lo que encuentra apoyatura en algunos de los pronunciamientos del Tribunal Címero comentados en el presente (Conf. "Thinner Tede SRL c/DGI", del 20/12/2011 y "Colorín IMSSA c/DGI", del 02/07/2013).

2- Que tanto el Tribunal Fiscal, como la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, dicten fallos plenarios definiendo las pautas a aplicar en aquellas cuestiones donde existe disparidad de criterios entre las distintas salas que componen los tribunales mencionados, respecto a la competencia del Tribunal Fiscal en materia impositiva; por cuanto entendemos que resulta inconciliable con el principio de seguridad jurídica la circunstancia que se atraviesa en la actualidad, en donde la suerte que correrá un determinado recurso, en cuanto a la habilitación de la competencia del Tribunal Fiscal que se avocará a su conocimiento, varía conforme la sala que resulte sorteada.

De esta forma se propone, concretamente, de que la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal dicte un fallo plenario estableciendo si el Tribunal Fiscal de la Nación resulta competente, o no, en aquellos recursos que se interpongan contra las resoluciones de la AFIP - DGI que decreten la caducidad de un plan de facilidades de pago al cual el contribuyente se haya adherido con anterioridad.

De igual manera, se propone de que la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal dicte un fallo plenario estableciendo si el Tribunal Fiscal de la Nación resulta competente para entender en aquellas apelaciones contra intimaciones de saldos de declaraciones juradas, como consecuencia de la impugnación de créditos y gastos por aplicación de las disposiciones de la ley N° 25.345.

De llevarse a cabo lo propuesto en este punto, se logrará armonizar los criterios de las distintas salas que componen los tribunales competentes en la materia; lo que sin dudas contribuirá a aumentar la seguridad jurídica existente, a la par de evitar dispendios jurisdiccionales innecesarios.

3- Asegurar la imparcialidad de los vocales que conforman las distintas salas del Tribunal Fiscal de la Nación, a través de transparentar los procedimientos de designación de los mismos.

Sobre este punto, cabe recordar, de que el artículo 147 de la LPT establece:

"Los Vocales del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION serán designados por el PODER EJECUTIVO NACIONAL, previo concurso de antecedentes que acrediten competencia en cuestiones impositivas o aduaneras, según el caso".

Como lo señala Casás (2004) "El jerarquizado régimen de designación, estabilidad y remuneración ha sido establecido para reforzar su independencia del Poder Ejecutivo y dotarlo de los atributos necesarios para un obrar imparcial" (p. 1413).

De esta forma, desde su origen el Tribunal Fiscal estuvo conformado por reconocidos profesionales y especialistas en la materia, lo que dio como resultado una rica jurisprudencia y, lo más importante: "inspiró legitimidad y confianza para administrar con equilibrio el conflicto tributario" (Tarsitano, 2015).

Pese a lo anteriormente expuesto, en el año 2003 la Secretaria de Hacienda a través de la Resolución N° 94/2003, aprobó el reglamento para la provisión de cargos de vocales del Tribunal Fiscal de la Nación. En la anexo I de la misma se dispuso que luego de verificar que los aspirantes sean argentinos, de treinta o más años de edad y cuatro o más años de ejercicio de la profesión de abogado o de contador público -según corresponda-, se labrará un acta con la lista de candidatos que reúnan tales recaudos mínimos, elaborada por orden alfabético (arts. 4° y 10 del anexo).

Posteriormente, la lista mencionada, se eleva a la Secretaría de Hacienda y de allí al Ministro de Economía, quien propone al Poder Ejecutivo la designación correspondiente. Es decir, que una comprobados los requisitos mínimos enunciados precedentemente, solo se confecciona un listado por orden alfabético, omitiendo efectuar un orden de mérito por



antecedentes de los postulantes, a la par de que tampoco se dan a conocer los criterios de evaluación tenidos en cuenta por la Comisión evaluadora.

Con este mecanismo descrito se cubrieron siete plazas en el año 2011 (decreto 391/2011 ) y, en el año 2015 (Resoluciones 121 y 122 de la Secretaria de Hacienda del ex Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, del 09/06/2015) se estaban por cubrir otras nueve vacantes, cuando la doctora Lilian Heiland, titular del Juzgado en lo Contencioso Administrativo Federal N° 10, hizo lugar a la demanda interpuesta por el Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires y declaró la nulidad de las resoluciones de la Secretaria de Hacienda 121/2015 y 122/2015, por las que se convocó a concurso abierto de antecedentes para cubrir vacantes en el Tribunal Fiscal de la Nación.

Para arribar a tal postura, la Magistrado interviniente, consideró que las resoluciones aludidas se basan sobre normas manifiestamente contrarias a la exigencia de idoneidad para acceder a la función pública (art. 16, Constitución nacional), al art. 147 de la ley 11.683, y al deber de asegurar la imparcialidad e independencia de los encargados de impartir justicia.

De esta forma, se propone modificar el mecanismo de designación de los Vocales del Tribunal Fiscal de la Nación establecido a través de la Resolución N° 94/2003 de la Secretaria de Hacienda, por un procedimiento donde se efectúe un real concurso de antecedentes que arroje como resultado un orden de mérito de los postulantes, y en donde se realice una fundamentación los criterios de evaluación tenidos en cuenta por la Comisión evaluadora; de modo tal que el postulante elegido resulte ser la mejor opción entre las distintas alternativas disponibles, evitando la designación de jueces "amigos" por conveniencia, siempre proclives a fallar a favor del Fisco Nacional.

4- Por último, se propone la instalación de sedes del Tribunal Fiscal de la Nación en el interior del país, distribuidas estratégicamente. Ya que si bien el artículo 145 de la LPT

prevé el establecimiento de delegaciones fijas o móviles en el interior del país, éstas nunca fueron implementadas.

Lo anterior, si bien no se relaciona directamente con el asunto bajo estudio, tiene un importancia capital para el fortalecimiento de los derechos y garantías de los contribuyentes; ya que si bien en la actualidad se encuentra previsto la presentación de recursos y demandas en las dependencias de AFIP correspondientes al domicilio fiscal de los contribuyentes del interior del país (Conf. art. 81 D.R LPT), todo trámite posterior se desarrolla en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, lo que atenta contra el principio de inmediación y contra el acceso al Tribunal por parte de aquellos pequeños, y hasta medianos contribuyentes, que no cuentan con los recursos, ni con el asesoramiento adecuado, para tramitar un causa lejos de su domicilio.

## Bibliografía

Altamirano A. C. (2008). *Responsabilidad Tributaria De Los Administradores De Entes Colectivos* . Buenos Aires – Tarragona: Universidad Rovira I Virgili.

Buitrago, I. J., y Gamberg, G. (2015). Tribunal Fiscal de la Nación. En A. Schindel (Ed.). *Legislación Usual Comentada: Derecho Tributario* -Tomo I- (pp.979-980). Bs. As.: Editorial La Ley.

Casas, J. O. La revisión judicial de la acción Administrativa en materia tributaria. En Cassagne J (Ed.). *Derecho Procesal Administrativo* -Tomo II- (p. 1413) Bs. As.: Editorial Hammurabi.

Del Federico, L. (1993) *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*. Milano: Giuffré Editore.

Del Federico, L. (1997), Sanciones indirectas, impropias y atípicas en el ordenamiento tributario italiano. Traducción de Jesús Santa Bárbara Rupérez en Revista Iberoamericana de Derecho Tributario N° 4, enero-abril. Madrid: Edersa.

Fenochietto, C. E. (1999). *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Comentado, anotado y concordado* -T. I-. Bs. As.: Editorial Astrea.

Folco, C. M. (2000). *Reforma Tributaria 2000*. Buenos Aires: Aplicación Tributaria S.A..

Folco, C. M., y Gómez, T. (2010). *Procedimiento Tributario Ley 11.683. Decreto 618/97*. Bs. As.: Editorial La Ley.

Grosso Sheridan, Walmyr H. (2014) La Exención De Los Impuestos En La Ley 26860 De Exteriorización De Tenencia De Moneda Extranjera. *Doctrina Tributaria Errepar*. Marzo 2014.

Kielmanovich, J. L. (2009). *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Comentado y anotado* -T. I-. Bs. As.: Editorial Abeledo-Perrot.

Tarsitano, A. (2015). La idoneidad del Tribunal Fiscal de la Nación: un fallo que pone las cosas en su lugar. *Periódico Económico Tributario* (AR/DOC/4541/2015) Bs. As.: Editorial La Ley.