



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO

**FCE**  
FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

Carrera: Contador Público Nacional y Perito Partidor

# RECURSOS TRIBUTARIOS EN EL ORDEN NACIONAL

Trabajo de Investigación

Por

Carina Laporte

Lorena Parada Rizzo

María Laura Nuñez

Profesor Tutor

Dra. Isabel Roccaro

Mendoza - 2013

# INDICE

INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO I: NOCIONES GENERALES DE DERECHO TRIBUTARIO	6
1. RECURSOS TRIBUTARIOS	6
A. CONCEPTO	6
B. NORMAS QUE REGULAN LOS RECURSOS	6
C. CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS	7
2. CONSIDERACIONES GENERALES EN MATERIA TRIBUTARIA	8
A. SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	8
B. RESOLUCIÓN GENERAL DE LA A.F.I.P.	8
C. DETERMINACIÓN DE OFICIO	9
D. INTERESES TRIBUTARIOS	10
E. SANCIONES TRIBUTARIAS	11
CAPÍTULO II – RECURSOS ADMINISTRATIVOS	17
1. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS. DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA	17
A. CONCEPTO Y COMPETENCIA	17
B. FUNCIONES	18
2. RECURSO DE RECONSIDERACIÓN (Art. 76 inc. a), L.P.T.)	20
A. INTRODUCCIÓN	20
B. CONCEPTO	21
C. PROCEDENCIA	21
D. TÉRMINO PARA INTERPONERLO	21
E. SUSTANCIACIÓN	22
F. RESOLUCIÓN DEL RECURSO	23
3. RECURSO DE APELACIÓN ADMINISTRATIVA (Art. 77 L.P.T.)	24
CONCEPTO Y PROCEDENCIA	24
4. RECURSO DE APELACIÓN ADMINISTRATIVA - DECOMISO DE MERCADERÍA (Art. 77.1 L.P.T.)	25
A. CONCEPTO	25
B. PROCEDIMIENTO	25
5. ACCIÓN Y DEMANDA DE REPETICIÓN (Art. 81 L.P.T.)	26

A.	CONCEPTO	26
B.	LEGITIMACIÓN PROCESAL	27
C.	SUJETOS	27
D.	CAUSAS DE REPETICIÓN	27
E.	REQUISITOS DE VIABILIDAD DE LA ACCIÓN	28
F.	CONCEPTOS QUE SE PUEDEN REPETIR	28
G.	PROCEDIMIENTO DE REPETICIÓN	28
H.	VERIFICACIÓN DE IMPUESTOS PRESCRIPTOS	32
I.	PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE REPETICIÓN	32
6.	RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL DIRECTOR GENERAL DE A.F.I.P.-D.G.I. (Art. 74 D.R.L.P.T.)	35
A.	CONCEPTO	35
B.	PROCEDENCIA	35
C.	¿CÓMO Y ANTE QUIÉN? TRAMITACIÓN Y PLAZO	36
D.	RESOLUCIÓN DEL RECURSO	37
CAPÍTULO III – RECURSOS ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN		39
1.	TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN	39
A.	CONCEPTO	39
B.	CARACTERÍSTICAS	40
C.	PRINCIPIO INQUISITIVO	40
D.	CONSTITUCIÓN DEL T.F.N.	40
E.	COMPETENCIA	42
F.	ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO	43
2.	RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL TFN (Art. 76, inc. b), LPT)	48
A.	CONCEPTO	48
B.	PROCEDENCIA	48
C.	CARACTERÍSTICAS	49
3.	RECURSO DE AMPARO (Art. 182 y 183 LPT)	49
4.	RECURSO DE ACLARATORIA (Art. 191 LPT)	52
5.	ANEXO: RECURSOS DEL ARTÍCULO 76, L.P.T.	53

CAPÍTULO IV – INSTANCIA JUDICIAL	56
1. INTRODUCCIÓN – ORGANISMOS JURISDICCIONALES	56
2. PRIMERA INSTANCIA (Art. 78 L.P.T.)	57
A. REQUISITOS	57
B. SUPUESTOS EN LOS QUE PODRÁ INTERPONERSE	57
C. PLAZOS PARA INTERPONERSE	58
D. JUEZ COMPETENTE	58
E. PROCEDIMIENTO JUDICIAL	59
3. COMPETENCIA DE ALZADA (Art. 192 a 196 L.P.T.)	62
A. INTRODUCCIÓN	62
B. PLAZO PARA INTERPONERLO	63
C. CASOS EN QUE PUEDE INTERPONERSE	63
D. SENTENCIAS	67
4. ANEXO: RECURSO DE ACLARATORIA Y RECURSO DE REVISIÓN Y APELACIÓN LIMITADA	67
CONCLUSIÓN	68
REFERENCIAS	71
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA	72

## INTRODUCCIÓN

El sistema impositivo argentino, como cualquier otro, tiene como función la aplicación de tributos. Los contribuyentes y responsables de dicho sistema muchas veces se sienten perjudicados por sufrir liquidaciones impositivas por parte de los organismos recaudadores nacionales que consideran excesivas y alejadas de la realidad, violando los principios de equidad y razonabilidad en el funcionamiento del sistema tributario nacional. En esta situación, la legislación tributaria prevé remedios o medios de impugnación que posibilitan la revisión en instancias posteriores del pronunciamiento del órgano jurisdiccional, y que se denominan recursos tributarios.

El objetivo del presente trabajo de investigación es describir de la manera más sencilla y clara, todo lo referido a la rama recursiva del derecho tributario nacional. Se realizó con la premisa de que resultara una guía práctica y de utilidad para todos aquellos interesados en conocer sobre la materia recursiva - impositiva, así como también para los Contadores Públicos Nacionales en lo que se refiere a su actuación profesional en dicha rama.

Para su elaboración se recopiló y relevó diversa información sobre el tratamiento de la materia impositiva, así como la normativa vigente a nivel nacional. Por lo mismo, quien aborde el trabajo no debe esperar extinguir todos los interrogantes que el tema plantea, pero sí podrá disponer de un compendio de la doctrina relevante, que podrá ser de utilidad a los contribuyentes para interiorizarse en el tema y tomar posición frente al Fisco.

No se incluye el análisis de la materia aduanera por razones de practicidad, abocándonos sólo a la materia tributaria. Se hace un recorrido por las vías recursivas administrativas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, y posteriormente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En el último capítulo se describe brevemente la instancia judicial, que por encontrarse fuera de la órbita de actuación del Contador Público Nacional, resulta ser no muy detallada y profunda.

Finalmente, y luego de acercar la información más relevante y necesaria, la decisión de optar por el recurso a utilizar queda en manos del contribuyente o responsable, según sus posibilidades, la procedencia de la impugnación, el monto reclamado, etc.

# **CAPÍTULO I: NOCIONES GENERALES DE DERECHO TRIBUTARIO**

En este capítulo, se hace referencia a los aspectos conceptuales básicos en relación a las vías de impugnación vigentes en la actualidad del país. El análisis se complementa con nociones y aspectos tributarios que permitirán una mayor comprensión de los temas a abordarse en posteriores capítulos.

## **1. RECURSOS TRIBUTARIOS**

Comenzamos con una definición, normativas que los regulan y clasificación de los recursos tributarios en la Argentina.

### **A. CONCEPTO**

*“Los recursos son remedios que se utilizan contra la sentencia o resolución que el recurrente aspira a modificar. Son acordados por la ley, para que en las secuencias posteriores se revise el pronunciamiento del órgano jurisdiccional”* (Gómez, 1999).

El recurso se puede conceder con efecto devolutivo o suspensivo. El primero implica que no se suspende la ejecución de la sentencia dictada por el juez interviniente mientras son revisadas por un juez de alzada las injurias indicadas por el impugnante. El efecto suspensivo, en cambio, suspende la ejecución de los actos que necesariamente, debieron cumplirse, de no haberse interpuesto el recurso.

### **B. NORMAS QUE REGULAN LOS RECURSOS**

En materia tributaria son de aplicación específica las instituciones regladas por la Ley 11.683, Ley de Procedimiento Tributario, y excepcionalmente la Ley de Procedimientos Administrativos, y los otros cuerpos normativos que legislen sobre el tópico sujeto a consideración, así lo circunscribe el artículo primero de la L.P.T. Esto implica que la aplicación supletoria no procederá en la medida en que se trate de casos específicamente previstos en la Ley de Procedimientos Tributarios.

El Decreto Reglamentario 1.397/79 de la Ley 11.683, sancionada por el Ejecutivo, busca complementar y aclarar aspectos oscuros de dicha norma.

La L.P.T. en sus artículos 116 y 197 dispone para todos los casos no previstos en la misma, qué normativa será aplicable en forma supletoria. Esto significa que serán empleadas de las siguientes

disposiciones la que mejor encuadre para dilucidar la situación planteada no resuelta por la ley tributaria, sin tener en cuenta el orden de prelación determinada.

Normativas supletorias: Ley 19.549 Ley de Procedimiento Administrativo Nacional, Decreto Reglamentario 1.759/72 de la ley L.P.A.N., Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

## **C. CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS**

Según la instancia en la que procedan, los recursos se pueden clasificar en:

### **a. Instancia Administrativa**

- ❖ Recursos previstos por la Ley 11.683 (L.P.T.)
  - Recurso de Reconsideración ante el Superior (Art. 76, inc. a), L.P.T.);
  - Recurso de Apelación ante el T.F.N. (Art.76, inc. b), L.P.T.);
  - Recurso de Apelación Administrativa (Art. 77, L.P.T.);
  - Recurso de Apelación Administrativa por Decomiso de Mercadería (Art. 77.1, L.P.T.);
  - Acción y Demanda de Repetición (Art. 81, L.P.T.);
  - Recurso de Amparo (Art.182 y 183, L.P.T.);
  - Recurso de Aclaratoria (Art. 191, L.P.T.);
- ❖ Recursos previstos en el Decreto Reglamentario 1.379/79.
  - Recurso de Apelación ante el Director General de la A.F.I.P.-D.G.I (Art. 74, D.R. de L.P.T.)

### **b. Instancia Judicial**

- ❖ Demanda ante la Justicia Nacional de Primera Instancia (Art. 78 L.P.T.);
- ❖ Recursos ante las Cámaras (Art.192-196 L.P.T.);
- ❖ Corte Suprema de la Nación.

## **2. CONSIDERACIONES GENERALES EN MATERIA TRIBUTARIA**

Se desarrollan brevemente y de manera sencilla conceptos relacionados con la materia impositiva que serán de utilidad para el análisis de los siguientes capítulos.

### **A. SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Siguiendo a Gómez (1999), los sujetos pasivos de la obligación tributaria son aquellas personas obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsables. Contribuyentes son las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, y responsables, quienes sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.

El agente de retención es un tercero ajeno a la situación de hecho que constituye el presupuesto del tributo. Para el Fisco, este agente de retención es designado en la categoría de sujeto pasivo que actúa en carácter de obligado directo y a título propio por mandato de la ley.

### **B. RESOLUCIÓN GENERAL DE LA A.F.I.P.**

Dentro de los actos de disposición externos que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.), de carácter resolutivo encontramos las Resoluciones Generales y Resoluciones.

Resoluciones Generales, son actos administrativos de alcance general, que deben cumplir estrictamente con el artículo 7 y concordantes de la Ley 19.549 que dispone los requisitos esenciales de los actos administrativos. Con estos actos de disposición se imparten normas generales obligatorias para los administrados o se interpretan con carácter general las disposiciones legales o reglamentarias en materia impositiva, aduanera y de los recursos de la seguridad social. La competencia originaria es del Administrador General pero se delega en los Directores y Subdirectores Generales, siendo a su vez delegables a las Jefaturas de las unidades que de ellos dependen (Art. 4, DR.L.P.T.). Son publicados en el Boletín Oficial y no son notificadas.

Resoluciones, son actos administrativos de alcance particular dirigido a los administrados de carácter obligatorio para ellos, basado en el artículo 4º, 9º y 10º del DR.L.P.T., dictados para reglar las facultades del Juez Administrativo. Serán notificadas excepto las que sean publicadas en el Boletín Oficial, cuando el mismo acto lo determine (Celdeiro, 2010)

## **C. DETERMINACIÓN DE OFICIO**

En el sistema tributario nacional, sólo cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria no presente su declaración jurada o cuando ésta resulte impugnada, el Fisco Nacional, en forma subsidiaria pero imperativa, deberá proceder a determinar de oficio la obligación del responsable.

### **a. Concepto**

Según Celdeiro (2010), la determinación de oficio es un acto administrativo, determinativo de la materia imponible o del quebranto impositivo, según sea el caso, y liquidatorio del tributo correspondiente, dictado por quien detenta la competencia tributaria. Mediante un procedimiento que tiende a salvaguardar la garantía del debido proceso objetivo. Generalmente, es subsidiaria de la Declaración Jurada que debe presentar el responsable, ya que sólo procederá ante la ausencia o impugnación de dicha declaración, o cuando se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria de los responsables por deuda ajena (Art. 8 L.P.T.).

Este acto gozará, al igual que todo acto administrativo de la presunción de legitimidad derivada del principio de autotutela de la administración, lo cual le brinda fuerza ejecutoria, impidiendo que los recursos que se interpongan en su contra suspendan la ejecución y sus efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario. *“No obstante dicha legitimidad no implica certeza, pues si el acto se presumiera legítimo y cierto violaría el principio de inocencia del que gozan todos los habitantes de la Nación Argentina (Art 18 C.N. y Art.1º C.P.P.).”* (Gómez, 1999)

### **b. Procedencia**

Según el art. 11 de la L.P.T., el Sistema Tributario Argentino se basa en la regla denominada de la “Autodeterminación de la situación tributaria”, esto quiere decir que es el propio contribuyente quien determina su posición de deudor o acreedor frente al Fisco. Por excepción, existen determinadas situaciones consagradas taxativamente en el art. 16 y 17 de la Ley 11.683 en que procede la determinación de oficio de forma obligatoria.

#### ❖ Situaciones del art. 16:

- Cuando no se presenta la Declaración Jurada
- Cuando resulten impugnadas las presentadas.

#### ❖ Situaciones establecidas en el art. 17:

- Cuando se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8 L.P.T.

- Para determinar la responsabilidad personal y solidaria de los cedentes de crédito tributarios.
- Cuando exista disconformidad del afectado respecto de liquidaciones administrativas de la A.F.I.P. a que alude el último párrafo del artículo 11, siempre que se base en cuestiones conceptuales.

## **D. INTERESES TRIBUTARIOS**

En este punto trataremos sobre los intereses que se encuentran legislados en la Ley Tributaria Procedimental de la Nación.

### **a. Resarcitorios**

Los intereses resarcitorios en materia tributaria está relacionada con el hecho de no haber ingresado, en fecha, el pago de una obligación de dar suma cierta de dinero. Es decir que los intereses resarcitorios se adicionan por la omisión del pago de una obligación, devengándose a partir de su vencimiento hasta el pago de la deuda, pedido de prórroga, interposición de la demanda de ejecución fiscal, o apertura del concurso (Gómez, 1999)

Es importante dejar claro que la finalidad de estos intereses, es la determinación de la indemnización debida al Fisco, como mero resarcimiento por la mora incurrida en la cancelación de las obligaciones tributarias y no en una simple sanción.

Estos intereses según la Corte Suprema de Justicia han sido considerados como una sanción civil, equiparables al resarcimiento de daños y perjuicios.

Por otro lado, Giuliani Fonrouge y Navarrine (2.001) opinan que no es sanción de ninguna índole, ni civil, ni penal-fiscal, sino simplemente resarcimiento de daños, por lo cual corresponde su aplicación objetiva y de pleno derecho, como lo dispone el art. 37 de la L.P.T.

### **b. Punitorios**

Estos intereses se generan cuando sea necesario recurrir a la vía judicial para hacer efectivos los importes adeudados. En cuanto a su naturaleza, la doctrina, la jurisprudencia y el fisco le atribuyen el carácter de sanciones de índole civil.

Se devengan desde la interposición de la demanda hasta que se cancela la deuda.

## **E. SANCIONES TRIBUTARIAS**

A continuación se analiza los distintos medios dispuestos por la Ley de Procedimiento Tributarios para castigar las infracciones cometidas por los contribuyentes y responsables.

### **a. Concepto**

La sanción tributaria es un concepto que se relaciona con la infracción tributaria; por lo que puede afirmarse que se trata de una punición, consecuencia del ilícito configurado. No siempre para una infracción habrá una correlativa sanción ya que dependerá de la naturaleza jurídica del ilícito y su relevancia entre otras cosas.

### **b. Clases**

Las sanciones tributarias se pueden agrupar en dos categorías principales:

- ❖ Pecuniarias: multas fijas y graduales.
- ❖ No pecuniarias: prisión, publicación, comiso de efectos, clausura de establecimientos, suspensión y destitución de cargos públicos, cancelación de inscripción en registros públicos.

### **c. Infracciones formales**

#### ❖ Concepto

Los ilícitos formales son transgresiones a derechos formales, por el incumplimiento de obligaciones de hacer, no hacer y soportar, representando trabas a la labor de verificación y fiscalización de la A.F.I.P. que dificulta la determinación y percepción del gravamen.

La jurisprudencia ha convalidado en materia tributaria que la naturaleza del ilícito tributario consta necesariamente de dos elementos, uno objetivo y otro subjetivo en la conducta del autor de lo injusto. El elemento objetivo es aquel que contiene la acción típica, verificada por los hechos (comisión u omisión) del autor y a los medios. Mientras que el elemento subjetivo es el que está contenido en la intención y la voluntad de quien dirige la acción, es decir dolo.

#### ❖ Multa por no presentación de la declaración jurada

Se pueden dividir en multa por no presentación de declaración jurada de impuestos y por la no presentación de la declaración jurada informativa.

- Multa por no presentación de declaración jurada de impuestos (Art. 38 L.P.T.).

La ley establece que, cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la A.F.I.P. o cuando se omitiere proporcionar los datos del último párrafo del artículo 11 L.P.T., será sancionada sin necesidad de requerimiento previo, la que se agravará para determinados sujetos, por ejemplo personas jurídicas.

- Multa por no presentación de declaración jurada informativa (Art. 38.1 L.P.T.).

Para los siguientes casos de omisión de presentación de D.D.J.J. informativa, la sanción equivale a una multa cuyo valor variará en función del sujeto que cometa la omisión:

- Prevista en regímenes de información propias del contribuyente o responsable, o de información de terceros establecidas mediante resolución general de la A.F.I.P., dentro de los plazos fijados a tal efecto.
- Sobre la incidencia en la determinación del impuesto a las ganancias derivada de las operaciones y exportaciones entre partes independientes.
- Sobre el detalle de transacciones, excepto en el caso de importación y exportación entre partes independientes.

❖ Multa por incumplimiento de deberes formales

- Multa por incumplimiento de deberes formales de requerimientos de la A.F.I.P.

La ley prevé en su artículo 39 que todas las violaciones a las normas de cumplimiento obligatorio que requiera el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria y verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables, serán sancionadas con multa graduable.

Casos mencionados en la ley: infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal, resistencia a la fiscalización por parte del contribuyente responsable, la omisión de proporcionar datos requeridos por la A.F.I.P. para el control de las operaciones internacionales, y la falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

- Multa por incumplimiento de requerimientos por deberes formales de presentación de D.D.J.J. Informativa.

Dicha multa corresponde a la no presentación de la D.D.J.J. informativa ya explicada en el punto b) precedente.

- Multa por cumplimiento defectuoso del deber formal.

En los casos de los artículos 38.1, 39 y 39.1 L.P.T., se considerará consumada la infracción cuando el deber formal del que se trate a cargo del responsable, no se cumpla de manera integral como obstaculizando a la A.F.I.P. en forma mediata o inmediata en el ejercicio de sus facultades de determinación, verificación y fiscalizando.

❖ Infracciones formales agravadas

• Clausura

El artículo 40 de la L.P.T. ha tipificado la sanción de multa y clausura de establecimientos (infracción formal agravada), como así también la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral y las disposiciones exigidas para el ejercicio de determinadas actividades, y cuyo otorgamiento sea competencia del Poder Ejecutivo Nacional. La norma intenta punir una salida no documentada, ya que la misma tendrá las consecuencias tributarias que la Ley de Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado establecen. Dicha sanción se aplica cuando se verifiquen los siguientes hechos u omisiones:

- No se entregare o emitiera facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios.
- Que no llevaren registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización; o, si las llevare, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la A.F.I.P. (texto incorporado por L. 26044 – B.O.: 6/7/2005)
- Que encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la A.F.I.P.
- Que no se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la A.F.I.P. cuando estuvieren obligados a hacerlo.
- Que no poseyeren o conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate.
- Que no poseyeren o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizen los instrumentos de medición y control de la producción, dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el P.E.N. y cualquier otra norma de cumplimiento obligatorio tendiente a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la A.F.I.P.

- Interdicción, secuestro y decomiso de mercaderías

Son modalidades de la ley que intentan reprimir determinadas conductas como la tenencia, traslado o transporte de bienes o mercancías sin cumplir con los recaudos previstos en los incisos c) y e) del artículo 40 de la L.P.T.

El concepto de “interdicción” deriva del derecho civil, e *“implica la restricción absoluta o relativa de la personalidad jurídica, y por consiguiente la privación de derechos.”* (Moreno Rodríguez, 1.998)

Por su parte el término “secuestro de mercaderías” opera cuando se deposita una cosa en poder de un tercero, o judicialmente, hasta resolver su propiedad o destino.

*“El decomiso de mercaderías implica la pérdida de los instrumentos del delito y de los efectos provenientes del mismo.”* (Ossorio, 1.973).

Los funcionarios o agentes de la A.F.I.P. deberán convocar inmediatamente a la fuerza de seguridad quienes deberán instrumentar el procedimiento tendiente a la aplicación de las siguientes medidas preventivas:

- Interdicción, en cuyo caso se designará como depositario al propietario, transportista, tenedor o a quien acredite ser poseedor al momento de comprobarse el hecho.
  - Secuestro, en cuyo supuesto se debe designar depositario a una tercera persona.
- Clausura preventiva

El ente recaudador podrá clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la A.F.I.P. constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones previstos en el art.40 L.P.T. y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior.

- Responsabilidad del consumidor final

Los consumidores finales son sujetos responsables de exigir la entrega de facturas o comprobantes que documentan sus operaciones; como así también conservarlos en su poder y exhibirlos a los inspectores de la A.F.I.P. que pudiere requerirlos en el momento de la operación o a la salida del establecimiento, local, recinto, oficina o puesto de ventas donde se hubieran celebrado las transacciones.

Para aplicar dicha sanción al consumidor final es requisito previo haber sancionado al sujeto que incumplió en el deber de emitir o entregar factura o documento equivalente.

**d. Infracciones materiales**

❖ Omisión de impuestos

Para Celdeiro (2010), *“se entiende por omisión de impuesto a la transgresión culposa a la obligación principal de pagar el impuesto en su justa medida y en forma oportuna.”*

La conducta requerida para la configuración del presente tipo delictual es la culpa. Se trata entonces de un ilícito culposo, cuyo bien jurídico tutelado es la renta fiscal, que presume la culpa e invierte la carga probatoria.

El artículo 45 de la L.P.T. sanciona la omisión de pago de impuesto, ingresos a cuenta o anticipos, a través de 6 supuestos:

- Omisión de impuesto proveniente de la falta de presentación de DDJJ por parte del contribuyente, del agente de retención y del agente de percepción.
- Omisión de impuesto proveniente de DDJJ inexactas por parte del contribuyente, agente de retención y del agente de percepción.
- Omisión de impuesto proveniente de la falta de actuación como tal por parte del agente de retención y agente de percepción.
- Omisión de impuestos provenientes de la falta de presentación de DDJJ en transacciones internacionales por parte del contribuyente y del agente de retención.
- Omisión de impuestos provenientes de DDJJ inexactas en transacciones internacionales por parte del contribuyente y del agente de retención.
- Omisión de impuesto proveniente de la falta de actuación como agente de retención en transacciones internacionales.

*“La doctrina del T.F.N. ha confirmado que el artículo 45 de la L.P.T. tiende a proteger la renta fiscal reprimiendo conductas que han tenido como efecto una insuficiente determinación del tributo y, como consecuencia, una omisión del impuesto”* (Gómez, 1999)

❖ Defraudación

Para que se configure la defraudación (tipificada en el artículo 46 L.P.T.) se requiere no solo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto sino que también se exige un plus representado por

existencia de un engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima de aquel. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal, sino solo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo.

Existen presunciones legales que indican dolo:

- Grave contradicción entre lo registrado con los datos que surjan de las DDJJ.
- Grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.
- Inexactitud proveniente de la manifiesta disconformidad con las normas aplicables al caso.
- No se lleven o exhiban libros cuando correspondiere.
- Que se utilicen estructuras jurídicas inadecuadas o impropias, salvo que se pruebe que no hubo ocultamiento o tergiversación.

*“En este caso también se invierten la carga probatoria debiendo el supuesto infractor aportar la probanza en contrario necesaria para acreditar su inocencia”* (Navarrine & Asorey, 1985)

#### ❖ Retención indebida

Los agentes de retención o percepción que mantienen en su poder retenciones o percepciones luego de vencidos los plazos en que debieran ingresarse están sujetos a sanción. Se ha asimilado la retención o percepción efectuada y no ingresada de impuesto con la figura de defraudación fiscal, debido a que la omisión del pago significa una mutación del patrimonio fiscal que genera un enriquecimiento sin causa en favor del agente.

## **CAPÍTULO II – RECURSOS ADMINISTRATIVOS**

En el presente capítulo se desarrollan en detalle las vías recursivas administrativas en la Argentina. Estas actuaciones se gestionan ante la Administración Federal de Ingresos Públicos. Comienza definiendo brevemente al organismo recaudador nacional su estructura, competencia y funciones. También se efectúa un análisis de cada uno de los recursos administrativos procedentes contra resoluciones de la A.F.I.P. Estas medidas de impugnación se encuentran previstas en la Ley 11.683 (L.P.T.) o en su Decreto Reglamentario.

### **1. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS. DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA**

En el presente punto se explica el papel del organismo recaudador en el sistema tributario nacional, su importancia y funciones.

#### **A. CONCEPTO Y COMPETENCIA**

La Administración Federal de Ingresos Públicos es una entidad autárquica en el orden administrativo en lo que se refiere a su organización y funcionamiento, y se encuentra a cargo del Administrador Federal.

La A.F.I.P. surge como consecuencia de la fusión de la Dirección General Impositiva y la Administración Nacional de Aduanas, dispuestos por los Decretos 1.156 y 1.589 de 1.996.

El organismo creado es el organismo de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación (Art. 3° del Decreto 618/1997), el cual tiene a su cargo la aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los tributos nacionales y recursos de la seguridad social.

La A.F.I.P. tiene a su cargo la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas. Así como la facultad para suscribir convenios con organismos oficiales (Celdeiro, 2010)

## **B. FUNCIONES**

La A.F.I.P. ejercerá todas las funciones que le fueron asignadas, en su oportunidad, a los organismos disueltos (D.G.I. y D.G.A.).

Sus funciones se agrupan en: administrativa, de dirección, de reglamentación, de interpretación y de juez administrativo.

### **a. Administrativas**

Consisten en la organización inherente a la actividad del organismo autárquico. Los reglamentos internos, instrucciones generales, disposiciones y demás normativas análogas, resultan actos de administración mediante los cuales la A.F.I.P. regla su organización o funcionamiento interno.

### **b. Dirección**

El Decreto 618/1997 en su artículo 9° establece las funciones de dirección que se encuentran en cabeza del Administrador Federal y Directores Generales de la D.G.I. y de la D.G.A., y consiste en la dirección de la actividad del organismo mediante el ejercicio de las funciones, poderes y facultades que las leyes y otras disposiciones le encomiendan.

Algunas de las funciones de dirección son determinación, percepción, recaudación, exigencia, ejecución, devolución de impuestos, derechos y gravámenes a cargo de la A.F.I.P.; solicitar y prestar colaboración a administraciones y organismos; designar funcionarios para disponer devoluciones o acreditaciones de gravámenes, etc.

### **c. Reglamentación**

La A.F.I.P. está facultada para el dictado de normas administrativas y/o procedimentales obligatorias para responsables y terceros en las materias autorizadas por las leyes. En especial dicta normas obligatorias que sean convenientes para facilitar la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes y control de comercio exterior.

La función de reglamentación se puede clasificar en:

- ❖ Administrativas: aquellas referidas a la forma y plazo de presentación de DDJJ o a la creación de agentes de retención, percepción e información, etc.

- ❖ Procedimentales: cuando establecen las formas de documentar la deuda o la determinación de promedios para las estimaciones de oficio de la materia imponible.

#### **d. Interpretación**

El artículo 8 del Decr. 618/1997 faculta al Administrador Federal, para interpretar con carácter general, ya sea de oficio o a pedido de un interesado, las disposiciones del mencionado decreto y demás normativa tributaria material o formal.

A diferencia de la “consulta”, en este caso la interpretación se efectúa con carácter general. Resulta publicable en el Boletín Oficial lo cual resulta indispensable para el conocimiento de todos los ciudadanos, siendo de aplicación al respecto los principios generales civilistas, en el sentido de que las leyes no son obligatorias sino después de su publicación. (Gómez, 1999)

#### **e. Juez Administrativo**

- ❖ ¿Quiénes pueden ser? Requisitos

Pueden desarrollar la función de Juez Administrativo el Administrador Federal, el Director General, los subdirectores y sustitutos (directores y jefes de departamento, jefes de subzona, de región, de división, de agencia y de distrito).

*“Son requisitos para desempeñarse como Juez Administrativo reunir la calidad de abogado o contador público, requisito que es consecuencia de la idoneidad y formación profesional que se exige como garantía del debido proceso adjetivo”* (Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth, 1994)

Como excepción al mencionado requisito el P.E.N. permite, cuando circunstancias especiales lo hagan necesario en determinadas zonas del país, que el Juez Administrativo sea funcionario con una antigüedad mínima de 15 años en el organismo, y que se haya desempeñado en tareas técnicas o jurídicas en los últimos 5 años como mínimo.

- ❖ ¿Qué pasa si no es abogado?

Si el funcionario no fuera abogado deberá expedirse luego de que se hubiera emitido el correspondiente dictamen jurídico. Este es un medio para establecer la interpretación, alcance y significado de las normas aplicables. Se exige para el resguardo de la estabilidad del acto administrativo y como fundamento jurídico de este, requiriéndose, previo al dictado de resolución por parte del Juez Administrativo no abogado, salvo que se trate de la clausura preventiva o de resoluciones sobre reducción de sanciones.

❖ **Funciones del Juez Administrativo**

Son funciones del Juez Administrativo la determinación de oficio, resolver acciones de repetición, aplicación de multas, resolución de recursos de reconsideración, sanciones de clausura de establecimientos, intimaciones de pago de intereses resarcitorios, actualizaciones y anticipos.

**2. RECURSO DE RECONSIDERACIÓN (Art. 76 inc. a), L.P.T.)**

En el siguiente punto se explica el recurso de reconsideración, su procedencia, el procedimiento a seguir por parte del contribuyente y responsable, como así también la resolución del mismo.

**A. INTRODUCCIÓN**

El art. 76 L.P.T. establece que los responsables o contribuyentes podrán interponer en forma optativa contra resoluciones de la A.F.I.P. que determinen tributos y accesorios, impongan sanciones o denieguen reclamos de repetición, algunos de los siguientes recursos:

1. Recurso de reconsideración ante el superior; o
2. Recurso de apelación ante el T.F.N., cuando fuere viable.

Dicha opción recursiva reviste el carácter de excluyente, por lo que una vez que se ha elegido e interpuesto uno de los recursos, no se puede elegir el otro. Esta característica es relevante, ya que si le agregamos la vigencia del principio de informalismo a favor del administrado, cualquier reclamación o pedido de aclaración realizado en sede de la A.F.I.P.-D.G.I. podría llegar a interpretarse como el ejercicio de esta opción y, en ese caso, la pérdida de la posibilidad de interponer Recurso de Apelación ante el T.F.N. (Corti y otros, 1987)

Otra circunstancia se puede dar en el caso de que, eligiendo la vía del inciso b) de la disposición legal, el T.F.N. se declare incompetente, lo que correspondería el archivo de las actuaciones sin más trámite, ya que al haber sido elegida una de las vías procesales, a precluido la otra.

El contribuyente tendrá la opción de elegir entre estos dos recursos siempre y cuando los montos que se discutan lleguen al mínimo que se establece en el artículo 159 de la L.P.T., caso contrario, no será competencia del T.F.N. y solo podrá interponerse recurso de Reconsideración ante A.F.I.P.

## **B. CONCEPTO**

El recurso de reconsideración constituye una herramienta prevista por la L.P.T. para el ámbito administrativo, en el cual se interpone y sustancia aquel, tendiente a que, a instancia del contribuyente o responsable, la A.F.I.P. efectúe una revisión del acto atacado, por medio de un funcionario con jerarquía superior a aquel del cual emanó la resolución recurrida. En conclusión, el recurso en análisis debe interponerse ante la misma autoridad que dictó el acto en cuestión, pero que no debe ser resuelto por el propio firmante del acto, sino por su superior.

La interposición de dicho recurso tiene la virtud de suspender la eficacia del acto administrativo recurrido, paralizándose los efectos ejecutorios de la decisión hasta la aprobación de la liquidación practicada por el organismo recaudador, sobre las bases indicadas en la sentencia.

## **C. PROCEDENCIA**

Podrá interponerse en los siguientes casos:

- ❖ Contra resoluciones que determinen tributos y accesorios (Determinación de oficio cierta o presuntiva).
- ❖ Contra resoluciones que impongan sanciones (excluida la sanción de clausura).
- ❖ Contra resoluciones que denieguen reclamos por repetición en los casos autorizados por el artículo 81 L.P.T. (es el caso contra la resolución denegatoria del reclamo administrativo, exigida como paso previo para intentar repetir pagos espontáneos).
- ❖ Contra liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses, cuando la discusión versare sobre aspectos conceptuales.
- ❖ Contra liquidaciones de intereses y actualizaciones tratándose de una cuestión conceptual y aun cuando no se discuta la procedencia del gravamen.

No serán recurribles por esta vía actos tales como pedidos de exenciones, consultas, pedidos de prórrogas, valuaciones de inventarios, etc., los que solo son recurribles ante el Administrador Federal de la A.F.I.P. mediante el recurso previsto en el art 74 D.R de L.P.T.

## **D. TÉRMINO PARA INTERPONERLO**

El término es improrrogable y es de quince (15) días hábiles administrativos, contados desde el día siguiente al de la notificación del acto que se recurre. Vencido dicho plazo y no interpuesto el Recurso de Reconsideración o el Recurso ante el T.F.N., las resoluciones se tendrán por firmes (art. 79 L.P.T) y pasan en autoridad de cosa juzgada formal cuando se trate de resoluciones que determinen tributos y sus accesorios (la sentencia no es susceptible de ser revisada en el mismo proceso en el cual se dictó, pero

posibilita su revisión en otro procedimiento posterior, como la acción de repetición). En el caso de las resoluciones que imponen sanciones o deniegan reclamos de repetición de impuestos, las que en caso de no recurrirse por algunos de los mecanismos en análisis, pasarán en autoridad de cosa juzgada material (la resolución es inimpugnable e insusceptible de ser modificada o revisada en un pronunciamiento posterior). Hay que tener en cuenta que la R.G. 2.452/84 establece un plazo de gracia para la presentación de escritos y aporte de pruebas ante A.F.I.P.-D.G.I., dicho plazo comprende las dos primeras horas del día hábil inmediato siguiente.

El art. 84 L.P.T. autoriza a los contribuyentes que no hubieran interpuesto recurso alguno contra las resoluciones que determinen tributos, accesorios y apliquen multas, a incluir en las demandas de repetición por el impuesto, la multa consentida, en la parte proporcional al impuesto cuya repetición se persigue (Celdeiro, 2010)

## **E. SUSTANCIACIÓN**

La presentación del recurso de reconsideración se realiza por escrito en los plazos anteriormente mencionados. Se interponen ante la misma autoridad que dicta la resolución, mediante la presentación directa del escrito o por correo por carta certificada con aviso de retorno (art. 76 L.P.T.). Presentado el escrito, se lo eleva al superior jerárquico, quien determinará la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de la prueba ofrecida. Salvo el caso del que la persona que dictare el acto fuera el Director de A.F.I.P.- D.G.I., en ese caso, es el mismo quien resuelve el recurso de reconsideración.

No es necesario el pago previo de la acreencia reclamada o de la sanción impuesta para la interposición de este recurso, no es aplicable la regla “solve et repete”.

El ofrecimiento de pruebas, su admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento se registrarán por el título VI del D.R. de la Ley de Procedimiento Administrativo, salvo el alegato, el que no podrá producirse (art. 60 D.R. L.P.A.).

La prueba deberá generarse dentro de un plazo improrrogable de treinta (30) días posteriores a la notificación del auto que las apruebe y en caso de que el contribuyente no produjera la prueba dentro de ese plazo, el Juez Administrativo podrá dictar resolución prescindiendo de ella.

El Juez Administrativo está facultado para disponer (en cualquier momento del proceso) todas las verificaciones, controles y demás probanzas que, como medidas para mejor proveer, considere necesarias para establecer los hechos reales (art. 35 D.R. L.P.T.).

## F. RESOLUCIÓN DEL RECURSO

Según expresa el art. 80 L.P.T., el funcionario administrativo, una vez interpuesto el recurso, tiene un plazo de veinte (20) días para resolver, contados desde la fecha de interposición del recurso, debiendo dictar resolución fundada y notificar al interesado en la forma prevista por el art. 100 de la misma ley.

Para el caso de que el Juez Administrativo haya procedido a abrir el procedimiento a prueba en sede administrativa, no corresponderá el plazo, puesto que el plazo para resolver (20 días), sería menor que el otorgado para producir la prueba ofrecida (30 días).

En caso de que el Juez Administrativo diera lugar al recurso de reconsideración, la ley nada dice sobre los efectos de dicha medida. En cuanto a la doctrina, con fundamento en el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos (art. 12 D.R.L.P.A.) considera que no tiene efecto suspensivo con respecto a la intimación de pago. Otra corriente doctrinal afirma su efecto suspensivo al interpretar el art. 76 junto al art. 79 de la L.P.T.

Ante la denegatoria de un recurso de reconsideración, que confirme una determinación de tributos y accesorios, implica que la resolución queda firme. En consecuencia, el acto administrativo podrá ser ejecutado mediante la vía de ejecución fiscal. El sujeto pasivo **deberá abonar primero** el importe al Fisco para luego poder interponer una demanda de repetición ante el T.F.N. o Justicia Nacional de Primera Instancia a opción del contribuyente.

Para el caso de recursos de reconsideración en materia de reclamos por repetición de impuestos y aplicación de multas, cuando la resolución del recurso fuera adversa, el contribuyente puede entablar demanda contenciosa en la Justicia Federal de Primera Instancia, según el artículo 82 inciso a) L.P.T. La diferencia entre reclamos por repetición de impuestos y reclamos de sanciones radica en que en el primer caso, se debe abonar el tributo para poder utilizar ésta vía recursiva (recurso de reconsideración), mientras en el segundo caso no es necesario el pago previo, de acuerdo al artículo 18 de la Constitución Nacional.

Para el caso de recursos de reconsideración contra resoluciones que impongan sanciones o deniegan reclamo de repetición, sino se resolviere el recurso contra ellas dentro del plazo legal (veinte días hábiles) se considera tácitamente denegado, con las mismas consecuencias que la ley prevé para el supuesto de una denegación expresa y notificada. En cambio, en el supuesto de un recurso de reconsideración contra resoluciones que determinen tributos y sus accesorios, se interpreta que la denegación tácita solo podrá producirse en los términos del artículo 10 de la L.P.A. (silencio o ambigüedad de la administración), es decir, que vencido el plazo, el contribuyente requerirá pronto despacho y luego de transcurrido treinta (30) días sin el dictado de una resolución, se considerará que hay

silencio de la administración. Como consecuencia de la denegación tácita del recurso en estudio es importante mencionar la imposibilidad del Fisco de iniciar la ejecución fiscal y la posibilidad del sujeto pasivo, tratándose de una resolución que determina tributos y sus accesorios, de interponer un amparo por mora o de pagar la suma reclamada y accionar ulteriormente por repetición.

Para concluir con la explicación realizada, se acompaña en el anexo del capítulo III una síntesis gráfica sobre todas las instancias que abarca este recurso.

### **3. RECURSO DE APELACIÓN ADMINISTRATIVA (Art. 77 L.P.T.)**

A continuación se desarrolla el Recurso de Apelación Administrativa, el cual se interpone ante la A.F.I.P. Se trata el concepto, la procedencia y los artículos relacionados con el mismo.

#### **CONCEPTO Y PROCEDENCIA**

Este recurso, como remedio a utilizarse contra las sentencias o resoluciones que el recurrente aspira a modificar, es acordado por la ley, para que en las secuencias posteriores se revise el pronunciamiento del órgano jurisdiccional.

Procede la apelación administrativa en los casos de: sanciones de multa y clausura, y suspensión de matrícula, licencia e inscripción en el respectivo registro; todas ellas, sanciones enmarcadas en el artículo 40 de la L.P.T.

La ley determina la elaboración de un acta con los hechos u omisiones comprobados, citando al responsable a fin de que reconozca o no la materialidad de la infracción. Esta audiencia tiende a resguardar el derecho de defensa del contribuyente y la aplicación del debido proceso. Finalizado dicho procedimiento o en un plazo no mayor a los dos días, el Juez Administrativo deberá dictar su resolución, la cual, en caso de denegatoria, permitirá una apelación administrativa (art. 77 L.P.T.).

El presente recurso debe interponerse dentro de los cinco (5) días de recibida la sanción, ante los funcionarios superiores designados por la A.F.I.P., quienes deberán resolver en un plazo no mayor a los diez (10) días. La resolución que dictaren es causa ejecutoria, de modo que sin otra sustanciación, la A.F.I.P. procede a la ejecución de dichas sanciones. Este trámite tiene por efecto agotar la vía administrativa dejando expedita la vía judicial respectiva ante la Justicia en lo Penal Económico en la Capital Federal, o Justicia Federal en el interior del país.

#### **4. RECURSO DE APELACIÓN ADMINISTRATIVA - DECOMISO DE MERCADERÍA (Art. 77.1 L.P.T.)**

Dentro de los recursos administrativos se encuentra contemplado este recurso, a continuación se explica todo lo relativo al mismo, en cuanto a procedencia y procedimiento que se debe seguir.

##### **A. CONCEPTO**

El concepto de decomiso fue explicado en el Capítulo I, agregamos que lo que intenta la norma es combatir todo aquello que signifique circuitos marginales de comercialización, pues si éstos existen, violentan la sana competencia que debe operar en el mercado, por ello la norma en cuestión aplica esta grave sanción penal por trasladar mercadería sin respaldo documental o falta de factura de compra de la misma. Los incumplimientos a los deberes de colaboración, que ya se encuentran alcanzados por las previsiones del art. 40 L.P.T., son castigados con la privación anticipada de los bienes jurídicos (Celdeiro, 2010).

##### **B. PROCEDIMIENTO**

El art. 40.2 L.P.T. dispone que las conductas reprimidas son la tenencia, traslado o transporte de los bienes o mercaderías sin cumplir con los recaudos exigidos por la A.F.I.P. En el citado artículo se determina que los funcionarios de la A.F.I.P. deben convocar inmediatamente a la fuerza de seguridad con jurisdicción en el lugar convocado. La fuerza de seguridad en presencia de dos testigos hábiles, informará al presunto infractor las previsiones y obligaciones que establecen las leyes penales y civiles para el depositario, debiendo disponer medidas de depósito y traslado necesarias para una buena conservación, atendiendo a la naturaleza y característica de los bienes.

El art. 41 de la norma tributaria contempla los hechos u omisiones que dan lugar a multa y clausura, y en su caso, a la suspensión de matrícula, licencia o de registro habilitante al que se refiere el último párrafo del art. 40 L.P.T. Este claramente expresa que el Acta de Comprobación deberá ser completada con la presencia de, por lo menos, dos funcionarios del organismo recaudador, ya que la validez de las actuaciones tendrá directa relación con el acta labrada. Para ser un instrumento público la confección del acta deberá contener los recaudos enumerados por la ley, es decir: constancia de todas las circunstancias relativas a los hechos u omisiones, constancias que desee incorporar el interesado, prueba ofrecida, encuadramiento legal de la omisión constatada, citación para que el responsable se presente a

una audiencia de descargo, firma a los funcionarios actuantes, notificación mediante las previsiones del art. 100 L.P.T. Cabe destacar que la confección del acta, es responsabilidad de los inspectores, por ello debe detallar en la misma todos los elementos de la inspección, ya que el contribuyente no puede suplir los errores cometidos en ellos. Por último el acta de constatación goza de la presunción de legitimidad, pero las imputaciones contenidas en ella pueden ser desvirtuadas por los elementos de prueba que puede tener el contribuyente inspeccionado.

La aplicación de la presente sanción será recurrible acorde a lo establecido por el art. 77.1 L.P.T., recurso de apelación administrativa, dentro de los tres (3) días ante los funcionarios superiores que designe la A.F.I.P., quienes deberán expedirse en un plazo no mayor de diez (10) días. El art. 78 L.P.T. indica que contra la resolución confirmatoria de la sanción del art. 77.1 puede proceder la apelación ante el fuero en lo Penal Económico, o Juzgado Federal en el interior del país, dentro de los cinco (5) días de notificada la apelación.

En el art 41.1 de L.P.T. la ley exige labrar un acta de comprobación de la infracción detectada. La misma deberá contener: descripción de los hechos, el encuadramiento legal de la conducta imputada, un inventario general de la mercadería objeto de interdicción a ser confeccionado conjuntamente con la fuerza de seguridad y los dos testigos convocados al efecto ( si bien la norma dispone que el inventario deberá realizarse cuando corresponda, se presume que es fundamental su confección a los efectos de evitar dudas que surjan con posterioridad sobre cantidades o calidades de los bienes producto de las medidas analizadas), la citación de una audiencia de descargo, todas las manifestaciones que desee incorporar el contribuyente.

## **5. ACCIÓN Y DEMANDA DE REPETICIÓN (Art. 81 L.P.T.)**

Se explica a continuación este importante recurso, que permite al contribuyente reclamar ante A.F.I.P. los montos impositivos abonados de más. Se menciona en primer lugar el concepto, la legitimación procesal, los sujetos, entre otros aspectos, finalizando con una síntesis gráfica.

### **A. CONCEPTO**

Se refiere a la acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubiere abonado de más el contribuyente, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la A.F.I.P.

En la repetición existe pago indebido, es decir, aquel efectuado sin causa por no haberse verificado el hecho generador de la obligación o por error. En consecuencia, en la repetición se invierten

los roles de la relación jurídica tributaria, el Fisco Nacional pasa a ser sujeto pasivo (por haber recibido los pagos a repetir) y el contribuyente acreedor (Celdeiro, 2010).

## **B. LEGITIMACIÓN PROCESAL**

Tienen legitimación activa para repetir los tributos y accesorios que hubieren abonado de más los contribuyentes y demás responsables, por deuda propia (art. 5° L.P.T.) o ajena (art. 6° L.P.T.).

Se encuentra facultado para iniciar la repetición frente al Fisco aquel que ingresó el monto resultante de la operación, pues solo puede solicitar la repetición de un gravamen quien ha sido el sujeto pasivo de la relación tributaria. Es decir, únicamente tiene legitimación activa quien oportunamente ingresó el monto tributario objeto de la repetición.

Los agentes de retención se encontrarán habilitados para ejercer la acción de repetición si demuestran que han sufrido un perjuicio patrimonial con el pago sin causa; a diferencia del responsable por deuda propia, al cual le alcanza con acreditar la retención operada.

## **C. SUJETOS**

Los sujetos con capacidad para interponer la acción de repetición son:

- ❖ El propio contribuyente;
- ❖ Los responsables por deuda ajena que actúan por cuenta y a nombre del contribuyente enumerados en el art. 6 L.P.T.;
- ❖ Los agentes de retención y de percepción art. 6 inc. f) por el monto retenido o percibido del verdadero contribuyente.

## **D. CAUSAS DE REPETICIÓN**

Las principales causas de repetición son el pago de un tributo no adeudado o pago de un tributo en exceso. Se pueden manifestar a título enunciativo, por la existencia de: pago de un tributo no adeudado o en exceso, por haber mediado error en la autoliquidación efectuada por el sujeto pasivo de la obligación tributaria; pago de un tributo no adeudado por encontrarse ingresado con anterioridad o por mediar exención subjetiva y/u objetiva; pago de un tributo en exceso o no adeudado por no ajustarse a las normas legales la determinación de oficio efectuada por el Fisco; etc.

No se puede repetir lo pagado en caso tales como: cuando se hubiere pagado una deuda que ya se hallaba prescripta; cuando se pagare una deuda que no hubiese sido reconocida en juicio por falta de prueba; cuando se pagare una deuda cuyo pago no tuviese derecho el acreedor a demandar en juicio, según el Código Civil (art. 791); cuando con pleno conocimiento se hubiere pagado una deuda de otro; etc.

## **E. REQUISITOS DE VIABILIDAD DE LA ACCIÓN**

Para que la repetición proceda es necesario que se verifiquen los siguientes elementos:

- ❖ Pago que debe ser indebido (por error o sin causa) y abarcativo de la totalidad del período fiscal (art. 83 L.P.T.);
- ❖ Reclamo administrativo previo (art. 81 L.P.T.): es un requisito ineludible para obtener la devolución del impuesto abonado espontáneamente. No así en los supuestos de pago a requerimiento (pues el Fisco ya se expidió sobre la procedencia del pago);
- ❖ Cuando existiera juicio de ejecución fiscal, la acción de repetición solo podrá deducirse previo pago del impuesto adeudado, accesorios y costas (art 93 L.P.T.).

## **F. CONCEPTOS QUE SE PUEDEN REPETIR**

Son susceptibles de repetición: los tributos, los accesorios y las multas (sólo en la parte proporcional al tributo que se repite). Para el caso de multas, la jurisprudencia se ha inclinado por la no admisibilidad de la acción (salvo el supuesto de repetición de multas consentidas) (Celdeiro, 2010).

## **G. PROCEDIMIENTO DE REPETICIÓN**

La acción tiene un procedimiento diferente dependiendo de si el pago es espontáneo o a requerimiento del Fisco.

### **a. Pagos a requerimiento**

- ❖ Concepto

Según Celdeiro (2010), *“son aquellos pagos efectuados en cumplimiento de una determinación de oficio, cierta o presuntiva o a instancia del Fisco.”*

- ❖ Vías procesales

La repetición se realiza mediante la interposición de la demanda ante el T.F.N. o ante la Justicia Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal (o para el interior del país en los Juzgados Federales). El plazo correspondiente para accionar es de 5 años, comenzando a contarse a partir del 1° de enero siguiente al de la fecha de pago, si se trata de pagos o ingresos a cuenta de un período vencido; o a partir del 1° de enero siguiente al año de vencimiento del período fiscal, si se tratara de repetición de pagos o ingresos a cuenta en un período no vencido.

Las vías procesales mencionadas son optativas y excluyentes, esto implica que, la elección de una alternativa significa la renuncia a la otra.

La demanda debe contener los conceptos, períodos y fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la pretensión del contribuyente.

Las instancias judiciales posteriores a las ya mencionadas son la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, o las Cámaras Federales de Apelación en el interior del país y luego la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

A diferencia del supuesto de pago espontáneo, en el pago a requerimiento es innecesario el reclamo administrativo previo interpuesto ante el Fisco.

#### **b. Pagos espontáneos**

##### **❖ Concepto y procedencia**

El pago espontáneo es el realizado en forma voluntaria, libre de toda coacción, por ejemplo el que efectúa el sujeto que autoliquida el impuesto.

A diferencia de los supuestos de pago a requerimiento, ante pagos realizados en forma espontánea es preciso efectuar el reclamo administrativo previo, a fin de habilitar las instancias jurisdiccionales correspondientes. Por otro lado además de los efectos señalados, este acto produce importantes consecuencias como interrupción de la prescripción, devengamiento de intereses, etc.

*“En definitiva, quienes hubieran abonado de más espontáneamente tributos, deberán previamente interponer por escrito el reclamo administrativo ante la A.F.I.P.- D.G.I. Es fundamental que en dicha oportunidad se expresen todos los argumentos de hecho y derecho”* (García Vizcaíno, 1997), pues la eventual demanda contenciosa que se interponga luego no podrá fundarse en otros hechos no alegados en la instancia anterior (con excepción de los hechos nuevos). La finalidad del reclamo previo, consiste en darle al fisco la oportunidad de revisar la causa y evitar el dispendio procesal, tomando conocimiento del asunto en discusión.

##### **❖ Vías de impugnación ante la denegatoria del reclamo**

Ante el rechazo de la A.F.I.P., y dentro del plazo perentorio de quince (15) días hábiles a partir de la notificación, podrán interponerse algunos de los siguientes recursos cuya opción es excluyente, y vencido el cual, sin ejercicio de opción alguna, la resolución pasará en autoridad de cosa juzgada material (implica que la cuestión resuelta no podrá ser revisada en un proceso posterior):

- Recurso de Reconsideración ante el Superior (art 76 L.P.T.);
- Recurso de Apelación ante el T.F.N.;

- Demanda Contenciosa ante la Justicia Nacional o Federal de Primera Instancia.

Además de las impugnaciones formuladas, la prueba de lo pagado en exceso corresponde al actor.

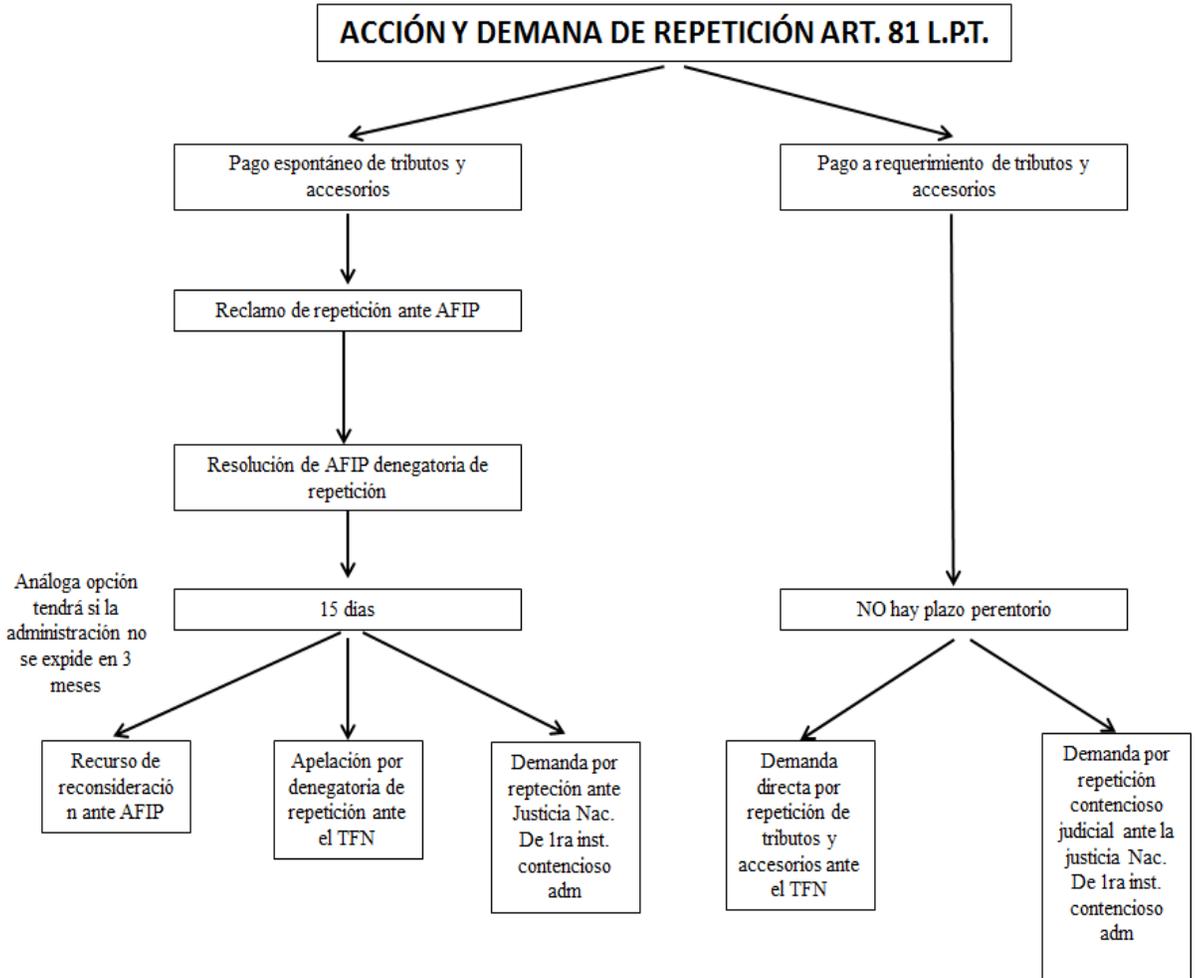
Dictada la resolución administrativa a cerca del reclamo previo, el reclamante tiene un plazo de quince (15) días hábiles para hacer uso de alguna de las alternativas precitadas.

Hay que destacar que si no se dictara resolución dentro de los tres meses de presentado el reclamo administrativo, los contribuyentes o responsables podrán deducir el recurso por demora en resolver la repetición ante el T.F.N. o la Justicia. Es que si la administración no se expide dentro de los tres meses, ese silencio se considera denegatoria tácita, en ese caso, el plazo para presentar el recurso por demora es el de la prescripción (5 años). En este supuesto, existe una causal de interrupción de la acción de repetición. El nuevo plazo de prescripción comienza a computarse a partir del primero de enero siguiente al año en que se cumplan los tres meses de presentado el reclamo administrativo.

**c. Expresión gráfica del art.81 L.P.T.**

A continuación se representa esquemáticamente las distintas modalidades en las que se puede encontrar el contribuyente a la hora de plantear la acción para repetir los tributos y sus accesorios abonados de más.

Gráfico 1: Acción y demanda de repetición.



Fuente: elaboración propia sobre la base “Procedimiento Tributario”, Gómez (2006)

Para el caso de pago espontáneo de tributos y accesorios se debe interponer previamente el reclamo administrativo, para que A.F.I.P. revise el mismo. Posteriormente el organismo de contralor emitirá resolución, y si fuese negativa, se habilitarán distintas instancias recursivas a las que podrá acudir el contribuyente dentro de los 15 días.

En cuanto al pago a requerimiento el mismo no solicita reclamo administrativo previo ante el Fisco, y no cuenta con plazo perentorio para la interposición de las posibles demandas ante el T.F.N. o en la Justicia nacional de primera instancia. En caso de rechazo de cualquiera de las dos demandas, se puede recurrir a la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo.

## **H. VERIFICACIÓN DE IMPUESTOS PRESCRIPTOS**

Según lo dictado por el artículo 81 L.P.T., cuando se reclame la repetición de tributos, la A.F.I.P. puede, estando prescriptas las acciones y poderes fiscales, verificar la materia imponible del período en cuestión y compensar el impuesto debido hasta el importe por el que prosperase el recurso.

Cuando como consecuencia de una verificación fiscal, se detecten pagos indebidos o en exceso por el mismo gravamen o por otros, la A.F.I.P. los compensará con el tributo determinado, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta. Se busca evitar así el inicio de demandas de repetición (Celdeiro, 2010).

Se debe tener presente que la prescripción no juega como eximente de la compensación, y del mismo artículo de la L.P.T. se desprende la obligatoriedad de efectuar la compensación en el momento de determinar deuda a favor del Fisco, la que opera en forma automática.

## **I. PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE REPETICIÓN**

La legislación tributaria trata la prescripción en materia recursiva. A continuación se explica el concepto, las consecuencias, el plazo que le atañe, así como otras cuestiones de interés.

### **a. Concepto**

*“Constituye un modo de librarse del cumplimiento de una obligación. El instituto de la prescripción beneficia al Fisco, debido a que el transcurso del plazo de prescripción hace nacer a su favor el derecho a no ser pasible de reclamos, en instancia administrativa o jurisdiccional, por parte de responsables inactivos que solicitaren la devolución de las sumas que hubieran abonado en forma indebida”* (Celdeiro, 2010).

Nuestro ordenamiento jurídico prevé supuestos de excepción en los que dadas determinadas condiciones, el juez puede dispensar los efectos de la prescripción cumplida. Con respecto a esto, según el artículo 3980 del Código Civil, “cuando por razón de dificultades o imposibilidad de hecho se hubiere impedido temporalmente el ejercicio de una acción, si después de su cesación el acreedor o propietario hubiese hecho valer sus derechos dentro del término de tres meses”, los jueces están autorizados a liberar al acreedor, o al propietario, de las consecuencias de la prescripción cumplida durante el impedimento. Dicho artículo también menciona que “si el acreedor no hubiere deducido la demanda interruptiva de la prescripción por maniobras dolosas del deudor, para postergar aquellas, los jueces podrá aplicar lo dispuesto en este artículo”. Hay que considerar que ante la inexistencia de una norma expresa en contrario, es aplicable a la materia tributaria y específicamente a la prescripción de la acción de repetición de tributos (Ley Procedimiento Fiscal Explicado y comentado, 2010).

**b. Consecuencias**

Al operar la prescripción, la obligación del Fisco de devolver lo pagado indebidamente o en exceso pierde el atributo que hace que su cumplimiento pueda ser exigido en sede de los tribunales, es decir, se convierte en una obligación natural, no confiriendo acción al acreedor para exigir su cumplimiento.

**c. Plazo**

El artículo 56 L.P.T. estipula un plazo de 5 años, siendo aplicable respecto de todos los tributos regidos por esta ley, y para todos los responsables, sin importar si se encuentran inscriptos o no en el tributo del que se trate. Con respecto a los tributos provinciales y municipales, la Corte ha dicho que el plazo es el mencionado por el artículo 4023 del Código Civil, de 10 años, no obstante las disposiciones en contrario que contuvieren las leyes locales.

Para el cómputo de los plazos se toma en cuenta dos situaciones: si se repiten pagos de un período fiscal vencido el cómputo se realiza a partir del 1° de enero siguiente al año de la fecha de cada pago, de manera independiente para cada uno de ellos. En cambio, si se repiten pagos de un período fiscal a vencer, se cuenta a partir del 1° de enero siguiente al año en que venza el período fiscal.

De repetirse pagos o ingresos a cuenta de un período cuyo período fiscal no se encuentre vencido, junto con otros pagos correspondientes al mismo período fiscal, pero luego de operado su vencimiento, el plazo de prescripción corre de manera independiente para unos y otros, computándose como se mencionó anteriormente. El plazo de prescripción de la acción está dado por el vencimiento del período fiscal y no por el término para presentar declaraciones juradas y efectuar el pago de los tributos correspondientes a dicho período fiscal.

**d. Suspensión**

El artículo 62 L.P.T. consagra un supuesto especial de suspensión disponiendo que si durante el curso de una prescripción, el contribuyente o responsable hubiera tenido que cumplir una determinación impositiva cuyo monto fuera superior al original, se suspende la prescripción hasta el primero de enero siguiente al año en que se cancela el saldo deudor, sin perjuicio de la prescripción independiente relativa al año.

Siguiendo a Celdeiro (2010), al margen de lo establecido en el artículo 62, en lo que se refiere al cómputo del término de suspensión de la prescripción, “la acción de repetición del contribuyente o responsable quedará expedita desde la fecha del pago”. Aunque el artículo no precisa a que pago se refiere, si el que resulto objeto del reajuste o el que canceló el saldo deudor, es obvio que alude al último y

definitivo, de tal manera que si bien el plazo de prescripción de la acción de repetición se reanuda el primero de enero siguiente al año del pago del saldo determinado, dicha acción queda expedita desde el momento en que se abonó dicho saldo.

**e. Interrupción**

El principio de la interrupción de la prescripción por vía de la reclamación administrativa no debe extenderse interpretativamente a otros supuestos que los siguientes:

- ❖ Cuando se interpone reclamo administrativo de repetición
- ❖ Cuando se interpone demanda de repetición ante el T.F.N.
- ❖ Cuando se interpone demanda de repetición ante la Justicia Nacional.

El efecto de la interrupción implica que el período transcurrido se da por no cumplido y empieza a computarse un nuevo plazo de prescripción.

En el caso del reclamo administrativo de repetición, el cómputo del nuevo plazo corre a partir del primero de enero siguiente al año en que se cumplan los tres meses de presentado el reclamo. En los supuestos de la demanda ante el T.F.N. o la Justicia Nacional, el cómputo del nuevo se cuenta desde el primero de enero siguiente al año en que venza el término para dictar sentencia.

Según García Vizcaíno (1997), *“se puede interpretar del artículo 69 L.P.T. que no reviste carácter interruptivo de la prescripción el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 L.P.T., ni el recurso de apelación ante el T.F.N. por denegatoria del reclamo administrativo de repetición, ni el recurso de retardo ante este tribunal por denegatoria ficta de dicho reclamo.”*

Para el reclamo administrativo, resulta suficiente como acto interruptivo de la prescripción el solo hecho de interponer en sede administrativa el reclamo de repetición del que resulte una pretensión jurídica determinada o determinable, debiendo ser interpuesto en término.

En lo que respecta a la demanda contenciosa, es una de las alternativas que otorga el artículo 81 L.P.T. al contribuyente frente a una determinación cierta o presuntiva del órgano fiscal, pudiéndose utilizar esta vía también en los casos de una resolución denegatoria (expresa o ficta, en los términos del artículo 82 inc. b).

**f. Devengamiento de intereses.**

Según el artículo 179 L.P.T. los intereses se devengan en la acción de repetición a partir de la fecha de interposición del recurso o demanda ante el T.F.N. o el Poder Judicial; o desde la fecha del reclamo administrativo previo, cuando este fuera obligatorio. El devengamiento será hasta la fecha de pago.

**6. RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL DIRECTOR GENERAL DE A.F.I.P.-D.G.I. (Art. 74 D.R.L.P.T.)**

A continuación se describe el mencionado recurso, previsto en el Decreto Reglamentario 1.397/79 de la Ley 11.683, su procedencia, tramitación, sustanciación y resolución.

**A. CONCEPTO**

El art. 74 D.R. L.P.T. establece una modalidad recursiva residual y autónoma que posibilita una revisión de actos administrativos de alcance individual para aquellos supuestos que ni en la ley 11.683 ni en el reglamento cuenten con una vía recursiva propia.

El recurso de apelación para ante el Director General no tiene efecto suspensivo, sólo devolutivo, ya que se aplica el art. 12 Ley 19.549, según el cual el acto administrativo goza de presunción de legitimidad; lo que faculta al Fisco a poder igualmente ejecutar el acto atacado mediante la promoción de una demanda de ejecución fiscal. Sin embargo, la administración puede, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público o para evitar perjuicios graves al interesado o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta (puede darse por vicios del objeto, la forma, la competencia, la causa, la motivación, la finalidad, etc.) (Celdeiro, 2010).

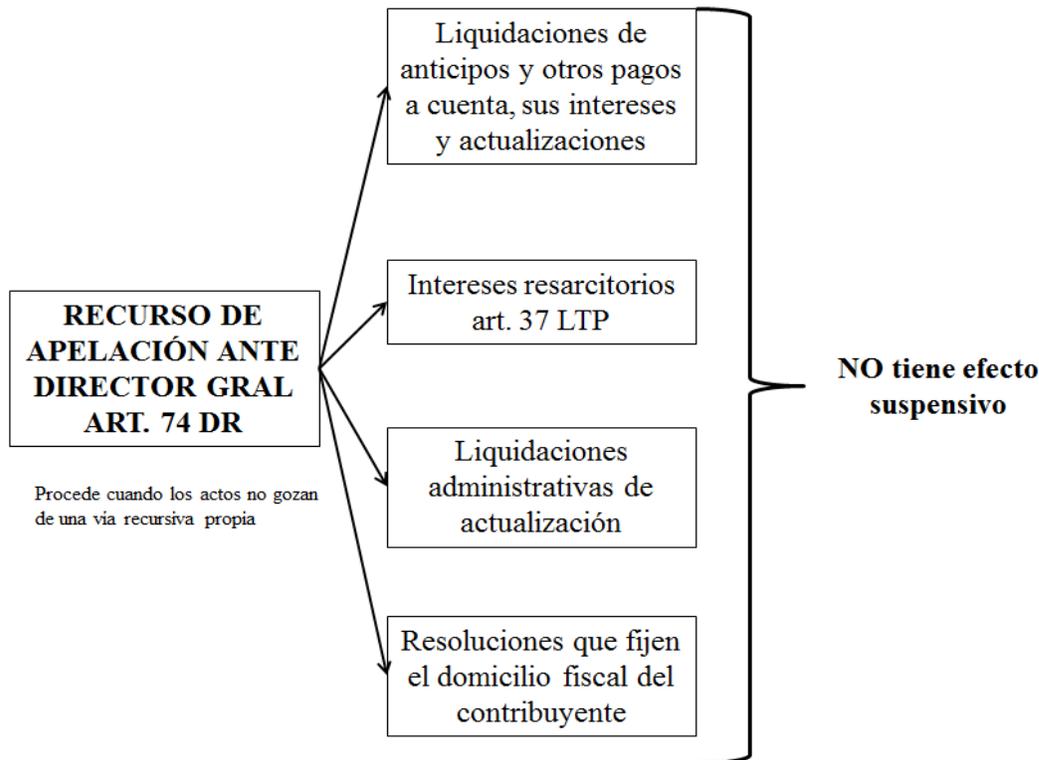
**B. PROCEDENCIA**

Dentro del abanico de actos que puede dictar el organismo recaudador, que no gozan de una vía recursiva propia y, por ende, serán recurribles a través del art. 74, se encuentran:

- ❖ Las liquidaciones de anticipos, otros pagos a cuenta, sus intereses y actualizaciones (art. 56 D.R. L.P.T.).
- ❖ Las liquidaciones de intereses resarcitorios y actualizaciones, cuando no se discuta la procedencia del gravamen (art. 57 D.R. L.P.T.), es decir, cuando se trate de aspectos formales o errores de cálculo.

- ❖ Otros actos administrativos de alcance individual: rechazo de compensación, denegatoria o rechazo de una exención, decaimiento de un plan de facilidades de pago, denegatoria de un pedido de exclusión de un régimen de retención, etc.

Gráfico 2: Procedencia.



Fuente: Apuntes de clase “Teoría y técnica impositiva II”- Prof. Isabel Roccaro.

Ante la ausencia de vía recursiva propia, los administrados pueden interponer el recurso de apelación ante el Director General de la A.F.I.P., no suspendiendo los efectos del acto, salvo que una norma expresa establezca lo contrario.

### C. ¿CÓMO Y ANTE QUIÉN? TRAMITACIÓN Y PLAZO

El recurso, debidamente fundado y por escrito, debe ser interpuesto ante el funcionario que dictó el acto impugnado, dentro de los quince días hábiles administrativos desde su notificación. Un acto de alcance individual que provenga del propio Director General podrá ser recurrido ante el mismo, en la misma forma y plazo antes mencionado (art. 74, 2º párrafo, D.R. L.P.T.). Asimismo, el Director General podrá decidir que funcionarios y en qué medida lo sustituirán en la resolución del recurso (Disposición A.F.I.P. 63/1997).

No se exigen formalidades específicas para tramitar este procedimiento recursivo, el cual se resolverá sin sustanciación (por lo que debe estar debidamente fundado) y en un plazo no mayor de sesenta días hábiles administrativos contados a partir de la interposición del recurso. La reglamentación indica que el Director General, previo al dictado de la resolución, debe solicitar dictamen del servicio jurídico (sino carece de validez).

#### **D. RESOLUCIÓN DEL RECURSO**

Si la resolución del recurso de apelación interpuesto por el interesado resulta desfavorable, el mismo reviste el carácter de definitivo, puesto que implica una decisión final que agota la vía administrativa, pudiendo solo proceder la vía de impugnación judicial prevista en el art. 23 Ley 19.549 (L.P.A.). La demanda judicial deberá interponerse dentro de los treinta días hábiles judiciales de notificada la denegatoria del recurso.

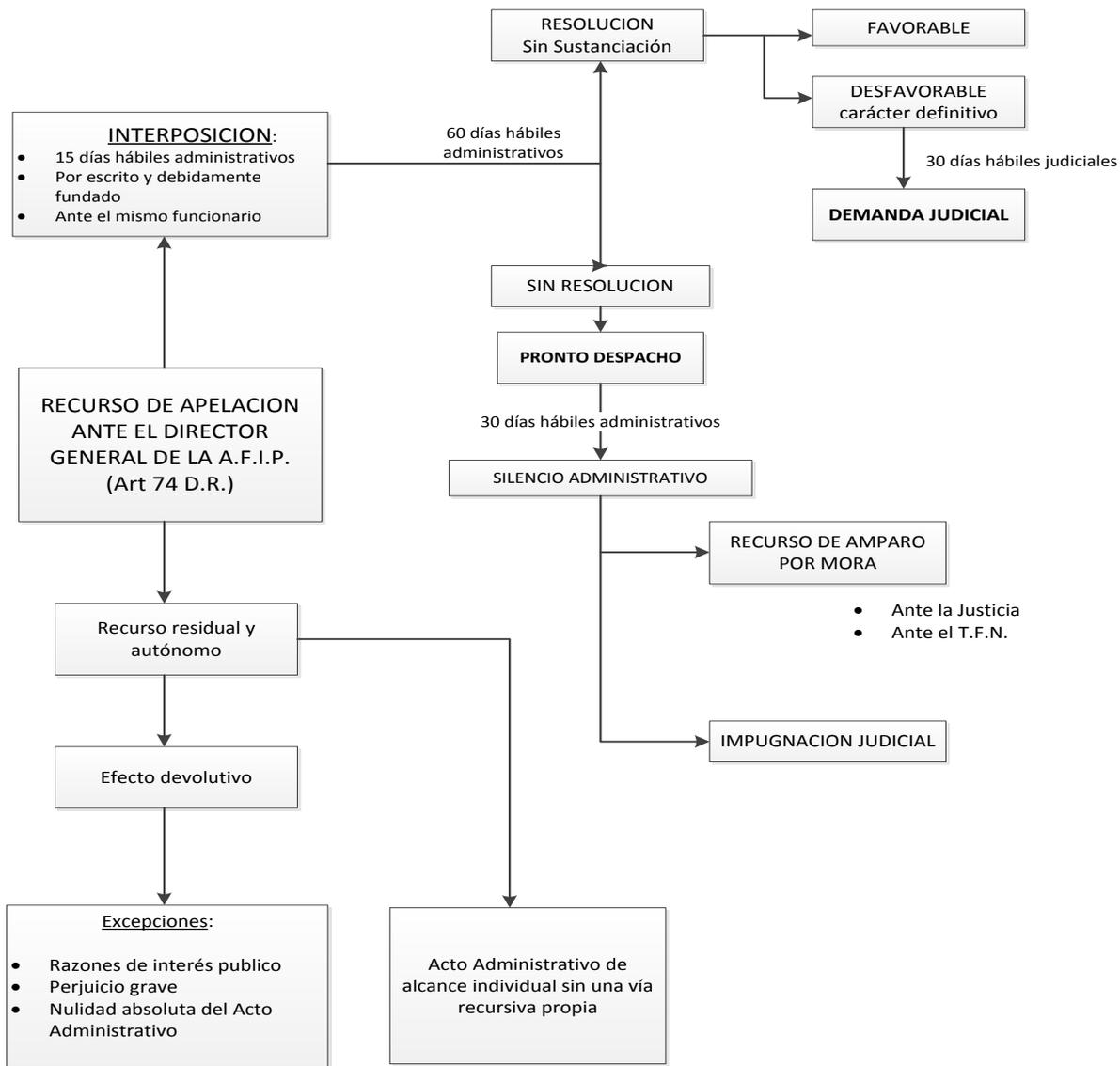
En el supuesto que el recurso no fuera resuelto dentro del término máximo de sesenta días hábiles administrativos, el contribuyente podrá requerir pronto despacho, y si luego de la fecha de tal solicitud transcurrieran otros treinta días hábiles administrativos sin que se dictara resolución, se configura el silencio de la Administración, lo que equivale a una denegatoria tacita de la petición de acuerdo a lo determinado por el art. 10 L.P.A. Frente a esto, el contribuyente podrá:

- ❖ Interponer un recurso de amparo por mora ante la justicia (art. 28 L.P.A.) o ante el Tribunal Fiscal de la Nación (art. 182 L.P.T.);
- ❖ Impugnar judicialmente la denegatoria como consecuencia del silencio de la Administración (art. 23 y 25 L.P.A.). La demanda judicial deberá interponerse dentro de los treinta días hábiles judiciales de haberse configurado el silencio de la Administración, teniendo en cuenta que tal situación tiene lugar transcurridos treinta días de haberse pedido pronto despacho.

A continuación se explica esquemáticamente el procedimiento a desarrollarse ante el Director General de la A.F.I.P.

Gráfico 3: Etapas del recurso de apelación art.74 D.R.

**RECURSO DE APELACION ANTE EL DIRECTOR GENERAL DE LA A.F.I.P.**



Fuente: Apuntes de clase “Teoría y técnica impositiva II”- Prof. Isabel Roccaro.

Se diagrama las características, tramitación y resolución o no del recurso de apelación ante el Director General, concluyendo en la instancia judicial.

## **CAPÍTULO III – RECURSOS ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN**

En este tercer capítulo se aborda el tema de las vías recursivas administrativas que los contribuyentes o responsables pueden interponer ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Para dicho análisis es necesario dar a conocer el rol que cumple el Tribunal Fiscal como organismo de justicia tributaria nacional, su conformación, características y procedimiento ante él. Finalmente, se describen los recursos administrativos que se pueden llevar adelante frente al tribunal, y que están establecidos en la Ley 11683.

### **1. TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN**

A continuación se analiza este organismo, sus características más salientes, como está constituido, su competencia y como debe proceder el administrado frente al mismo.

#### **A. CONCEPTO**

*“El Tribunal Fiscal de la Nación es creado por la Ley 15.265 y actúa como una entidad autárquica en el orden administrativo y financiero, en lo que se refiere a su organización y funcionamiento. A esos fines, su patrimonio está compuesto por todos los bienes que le asigne el Estado Nacional y por aquellos que les sean transmitidos por cualquier causa jurídica.”(Celdeiro, 2010)*

El T.F.N ejerce una jurisdicción íntegra o plena, ya que examina el derecho cuya interpretación se controvierte, y también su conocimiento comprende el análisis de los hechos sobre los cuales reposa un acto apelado.

Según Gadea, Marmillon y Pontiggia (2001), *“dicho Tribunal ejerce la autotutela de la A.F.I.P., es decir, fiscaliza el ejercicio que la administración activa hace de sus poderes y facultades a fin de que esta ajuste sus actos a derecho, para que la pretensión definitiva frente al contribuyente sea la correcta.”*

## **B. CARACTERISTICAS**

Las principales características del T.F.N. según Gómez (2006) y Celdeiro (2010) son:

- ❖ Es un tribunal administrativo, ubicado en la órbita del poder ejecutivo.
- ❖ El hecho de estar ubicado en la esfera del ejecutivo le impide declarar la inconstitucionalidad de la ley tributaria o del decreto reglamentario (salvo declaración de inconstitucionalidad previamente declarada por la corte).
- ❖ Tiene competencia impositiva y en materia aduanera.
- ❖ Se actúa frente a él a través de procedimiento escrito, dejándose abierto la posibilidad de que ante solicitud de las partes o, por decisiones de los vocales, se podría efectuar una audiencia de vista de causa (aplicación del principio de oralidad e inmediación).
- ❖ Impulso de Oficio del procedimiento: El Tribunal posee amplias facultades para arribar a la verdad material de los hechos, independientemente de lo alegado por las partes y por el relevante papel que le otorga la ley al director de un proceso que persigue la plena realización de un mandato legal, sustentado en la comprobación del hecho imponible y sus proyecciones.
- ❖ Integración interdisciplinaria: El ordenamiento jurídico busco un Tribunal especializado, donde la materia de su conocimiento puede ser abordada desde dos puntos de vista. Esa integración se evidencia en la conformación de las salas con competencia impositiva, compuesta por dos abogados y un contador público.
- ❖ Paralización de la ejecutividad: El solo hecho de que se interponga el recurso de apelación suspende la intimación de pago contenida en el acto recurrido (artículo 167 L.P.T.).
- ❖ Jurisdicción plena e integra.

## **C. PRINCIPIO INQUISITIVO**

Dicho principio es consecuencia del principio de legalidad, según el cual el juez tributario debe indagar la existencia y verdadera medida del hecho imponible y subsumirlo en la norma adecuada para que el mandato del legislador se cumpla en la justa y exacta medida.

La jurisdicción del T.F.N. queda circunscripta, por un lado al marco configurado por los ajustes que efectúa la administración y, por el otro, por el alcance del ataque que contra el acto administrativo se efectúa en el recurso de apelación, con la salvedad de que el organismo tiene la potestad de no convalidar ineficiencias intrínsecas de un acto administrativo (Celdeiro, 2010).

## **D. CONSTITUCIÓN DEL T.F.N.**

El T.F.N. funciona como un cuerpo colegiado con competencia en materia impositiva y aduanera. Para ello se divide en siete salas (nombradas alfabéticamente con letras de la “A” hasta la “G”), cada una

de ellas compuestas a su vez por tres vocalías (individualizadas numéricamente a cargo de jueces denominados “vocales”).

Las cuatro primeras Salas entienden en materia impositiva, y se integran con dos vocales abogados y un vocal contador; las otras tres Salas entienden en competencia aduanera y se comprende exclusivamente de abogados (Celdeiro, 2010).

El Poder Ejecutivo está autorizado por ley para modificar la composición y el número de Salas y vocales.

Son requisitos para ser vocal el ser argentino, tener treinta o más años de edad, con cuatro o más años de ejercicio en la profesión de abogado o contador. Cada vocal es asistido en el ejercicio de su función por un secretario que debe ser abogado o contador.

Los vocales son designados por el Poder Ejecutivo, previo concurso de antecedentes que acrediten idoneidad en materia impositiva o aduanera.

Los vocales del T.F.N. no son recusables (medio por el cual un litigante procura provocar la separación de quien habrá de juzgar, por alguna razón que ponga en duda su imparcialidad), pero deberán excusarse (abstención de conocer en determinada causa) obligatoriamente de intervenir en algunos de los supuestos en los que la recusación procede o por cuestiones de decoro o delicadeza, sino incursionará en causal de remoción del artículo 148 L.P.T. (Celdeiro, 2010)

#### **a. Causas de remoción**

La ley 11.683 es su artículo 148 taxativamente enuncia las causales de remoción a saber:

- ❖ Mal desempeño de sus funciones;
- ❖ Desorden de conducta;
- ❖ Negligencia reiterada que dilate la sustanciación de los procesos;
- ❖ Omisión de delitos que afecten su buen nombre y honor;
- ❖ Ineptitud;
- ❖ Violación de las normas de incompatibilidad (no puede ejercer el comercio, realizar actividades políticas o profesional, con excepción de la comisión de estudios o la docencia);
- ❖ Cuando debiendo haberse excusado no lo hubiere hecho;
- ❖ Incumplimiento de los plazos para dictar sentencia en más de 10 oportunidades o más de 5 producidas en un año.

## **E. COMPETENCIA**

El T.F.N. tiene el poder de administrar justicia en todo el territorio nacional, determinando así su jurisdicción. En cuanto a competencia debe entender en procesos de materia impositiva y aduanera.

### **a. En materia aduanera**

El Código Aduanero en sus artículos 1025,1053 y 1132, prevé los siguientes recursos ante el T.F.N.:

- ❖ Apelación contra las resoluciones del administrador en el procedimiento de impugnación;
- ❖ Apelación contra las resoluciones del administrador en el procedimiento de infracciones;
- ❖ Apelación contra las resoluciones del administrador en el procedimiento de repetición;
- ❖ Retardo en el dictado de las resoluciones definitivas en los procedimientos indicados en a), b) y c); y
- ❖ Recursos de amparo por mora en la administración.

Es requisito que el monto mínimo para recurrir sea de \$2500 (establecido por Ley 25239), con excepción de los recursos de amparo y de retardo.

### **b. En materia impositiva**

En el artículo 159 de la Ley 11683 se contemplan las siguientes vías recursivas:

- ❖ Recursos de Apelación contra las resoluciones de la A.F.I.P. que determinen tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva o ajusten quebrantos (suma superior a los \$2500 o \$7000 respectivamente);
- ❖ Recurso de Apelación contra las resoluciones de la A.F.I.P. que impongan multas superiores a \$2500 o sanción de otro tipo (salvo la de arresto);
- ❖ Recurso de Apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de impuestos formuladas ante A.F.I.P. (caso de pago espontáneo) y de las demandas por repetición que se establecen directamente ante el T.F.N. (caso de pagos a requerimiento), siempre que la suma supere los \$2500;
- ❖ Recursos por Retardo en la resolución de los reclamos radicados ante A.F.I.P. (pago espontáneo) cuando la demora exceda los 3 meses de presentado; y
- ❖ Recurso de Amparo.

## **F. ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO**

Las etapas del procedimiento ante el T.F.N se pueden resumir en: interposición del escrito, contestación del recurso, planteamiento de excepciones previas, apertura de la causa a prueba, medidas para mejor proveer y sentencia. A continuación se desarrollan las etapas en detalle.

### **a. Interposición del escrito**

El procedimiento realizado ante el Tribunal Fiscal de la Nación comienza con la interposición del escrito ante dicho organismo. Respecto al mismo deben cumplirse una serie de requisitos comunes, formales y sustanciales, ya que la interposición del recurso de apelación produce importantes efectos. Por ejemplo, se puede decir que importa la suspensión, durante todo el desenvolvimiento del proceso, de la intimación de pago contenida en el acto administrativo que a través de él se impugna. (Celdeiro, 2010)

La actuación llevada a cabo por los contribuyentes en esta instancia, ante el Tribunal Fiscal se efectúa personalmente (por derecho propio), o también por medio de sus representantes legales o mandatarios especiales. Este patrocinio o representación puede ser ejercida por las personas autorizadas para actuar en causas judiciales, y también, por doctores en ciencias económicas o contadores públicos que se encuentren inscriptos en la correspondiente matrícula.

### **b. Contestación del recurso**

Habiendo cumplido formalmente la procedencia el recurso interpuesto y, en principio, resultando competente el Tribunal para entender en aquél, el instructor confiere traslado al Organismo Recaudador a efectos de que lo conteste, oponga excepciones, acompañe el expediente administrativo y ofrezca su prueba, (art 69 L.P.T). En los casos de apelaciones, el término para ello será de 30 días, en tanto que entablándose demandas directas de repetición (art 81 L.P.T) será de 60 días (art 178 L.P.T).

### **c. Planteamiento de excepciones previas**

Según Couture (1958), *“este es el medio legal para denunciar al juez la falta de presupuestos necesarios para que el juicio tenga la existencia jurídica y validez formal.”*

*“Existe una doble distinción de las excepciones entre dilatorias y perentorias. Las dilatorias son aquellas que en caso de prosperar, excluyen temporariamente un pronunciamiento sobre el derecho del acto, de manera que sólo hacen perder a la pretensión su eficacia actual, y no impide que ésta se vuelva a proponer una vez obviados los defectos de que adolecía (por caso, incompetencia, falta de personería, litispendencia y defecto legal). Las perentorias, en cambio, de prosperar, excluyen definitivamente el derecho invocado por el actor (por ejemplo, falta de legitimación, prescripción y nulidad).”* (Gómez, 2006)

Estos son los tipos de excepciones según Celdeiro (2010):

- ❖ Incompetencia: Esta procede cuando la demanda se interpone ante un órgano diferente al que verdaderamente le corresponde intervenir en el proceso de acuerdo a las normas atributivas de competencia.
- ❖ Falta de personería: Esta tiene que ver con la capacidad para comparecer en juicio, sea para efectuar actos procesales con efectos jurídicos en nombre o representando a otro. De este modo, se plantea ante el Tribunal la ausencia de capacidad procesal del actor o demandado, (por ejemplo, cuando se presenta un fallido o concursado civil en relación con los bienes del concurso) o la deficiencia de la representación que se invoca. Si la deficiencia surge del poder acompañado, ésta puede subsanarse agregándose un nuevo poder o ratificándose la actuación por parte del titular.
- ❖ Falta de legitimación: Esta tiende a denunciar la falta de legitimación procesal, es decir, que el recurrente no es el sujeto especialmente habilitado por la ley para asumir la calidad de actor, o bien que la AFIP- DGI no es sujeto habilitado por la ley para perseguir la prestación que exige.
- ❖ Litispendencia: Ante igual causa, el mismo objeto y los mismos sujetos se llevan a cabo dos o más procesos, la excepción del título tiende a evitar el escándalo jurídico que provocaría sentencias contradictorias. Por ello procede en caso de que exista otro proceso pendiente entre las mismas partes en virtud de una misma causa y por el mismo objeto.  
Cosa juzgada: Esta surge del impedimento jurídico que obsta volver a juzgar una cuestión ya resuelta por organismos jurisdiccionales, entre las partes a quienes la sentencia puede serle opuesta. Por lo tanto son dos las identidades que deben concurrir para la procedencia de esta defensa: la misma parte (identidad subjetiva) y la misma cuestión resuelta por sentencia firme (identidad jurídica). Puede ser opuesta por cualquiera de las partes y, como hecho impeditivo de la potestad para juzgar nuevamente el pleito, puede declararse de oficio, por revestir carácter público.
- ❖ Defecto legal: La excepción del defecto legal es procedente cuando por su forma no se ajusta a los requisitos y solemnidades que la ley prescribe, de modo que quien la opone no puede comprender cuál es la pretensión de su contraria; así, los recursos atentados ante el Tribunal Fiscal deben contener los requisitos establecidos en el artículo 19 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación.

- ❖ Prescripción: Esta configura un modo de extinción de derechos patrimoniales por el mero transcurso del tiempo y la inacción del titular del derecho.
- ❖ Nulidad: Esta excepción es perentoria, se basa en aquellas que en un supuesto de prosperar, extinguen de forma definitiva el derecho del titular de la pretensión, de manera tal que ésta pierde toda posibilidad de volver a proponerse eficazmente. Su procedencia se configura cuando la resolución administrativa adolece de algún vicio que no puede ser subsanado y es de tal magnitud que la resolución debe ser dejada sin efecto. Tiene efectos retroactivos. Es opuesta por el apelante que denuncia al Tribunal eventuales trasgresiones del Organismo Recaudador a normas legales expresas que rige el procesamiento en sede administrativa y que invalidan el acto consecuente. Puede ser articulada en oportunidad de interponerse el recurso de apelación y puede oponerse como previo y especial pronunciamiento, el Tribunal está facultado para disponer su tratamiento junto con el fondo de la cuestión que el Organismo está llamado a resolver y el auto que así lo decide es inapelable. Por último hay que mencionar que la nulidad en sede administrativa puede ser declarada de oficio, en tanto no se viole la regla de la estabilidad del acto.

#### **d. Apertura de la causa a prueba**

Una vez que el Fisco Nacional conteste el recurso o resueltas las excepciones previas indicadas por las partes, el vocal instructor debe pronunciarse sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas ofrecidas, proveyéndolas en su caso y fijando un término para su producción, que no puede exceder de 60 días. El vocal podría ampliar ese plazo a pedido de cualquiera de las partes por hasta 30 días, en tanto que si mediare acuerdo de ambos litigantes el plazo podría llegar a no exceder 45 días.

De no haberse propuesto ninguna diligencia probatoria o rechazada ésta, el instructor elevará los autos a conocimiento de la Sala respectiva para su ulterior pronunciamiento.

Las resoluciones sobre las pruebas (medios legales por medio de los cuales las partes litigantes demuestran a la autoridad judicial la verdad de un hecho alegado y comprobado) sólo pueden ser objeto de recursos de reposición.

La ley autoriza a producir todo tipo de prueba ante el Tribunal, para asegurar que cualquier arbitrariedad de la A.F.I.P. en la etapa anterior pueda ser superada. Se incluyen entre ellas los informes (Art. 175 L.P.T.), la prueba documental, la testimonial y pericial.

#### **e. Alegatos**

Vencido el término de prueba, o diligenciadas las medidas de mejor proveer ordenadas, o transcurridos 180 días del auto que las ordena (prorrogables por igual plazo por única vez), el vocal

instructor declarará su clausura y elevará dentro de los 10 días los autos a la Sala, la que de inmediato las pondrá a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos. De esta manera se les da la oportunidad a cada parte de valorar las pruebas para convencer al juzgador sobre la veracidad de los hechos alegados.

La audiencia para la vista de la causa no es utilizada en la actualidad, debiendo ser el alegato escrito. El término para su presentación es de 10 días para ambos litigantes, entregando la Secretaría General el expediente a las partes por 4 días.

El alegato es limitado a las pruebas producidas, es decir, las partes no pueden argumentar sobre elementos que no hubieran sido ofrecidos como prueba ni incorporados a la causa en la forma y oportunidad establecida por ley procesal. (Celdeiro, 2010)

**f. Medidas para mejor proveer**

*“Una de las atribuciones del Tribunal es aquella que establece que hasta el momento de dictar sentencia, puede disponer medidas probatorias que favorezcan el esclarecimiento de los hechos sobre los que trata la controversia”.* (Celdeiro, 2010)

Comprende cualquier tipo de diligencia, incluso la pericial, que será practicada por funcionarios de la A.F.I.P. bajo la exclusiva dependencia del Tribunal.

Producida la prueba ordenada como medida para mejor proveer, el Tribunal debe correr traslado a las partes, las que podrán hacer las aclaraciones e impugnaciones que estimen pertinentes. No obstante esta atribución del Tribunal, éste no puede subsanar la omisión o negligencia de una de las partes en el ofrecimiento y producción de la prueba. De lo contrario el organismo perdería su imparcialidad.

**g. Sentencia del Tribunal**

Celdeiro (2010) considera que de no tener que producir prueba alguna, el vocal instructor eleva los autos a consideración de la Sala respectiva para que esta lo pase a sentencia. El mismo paso sigue la Sala una vez vencido el plazo para alegar por escrito o habiéndose celebrado la audiencia para la vista de la causa.

La elevación de la causa a la Sala respectiva deberá efectuarse dentro de los 10 días de haber concluido las etapas señaladas anteriormente.

La Sala efectuará el llamado de autos dentro de los 5 o 10 días, desde que estos hayan sido elevados por el vocal instructor o de haber quedado en estado de dictar sentencia, según se trate de los

casos previstos en los artículos 171 y 172 o 176, respectivamente, computándose los términos establecidos por el artículo 188 L.P.T. a partir de quedar firme el llamado (transcurridos 3 días de su notificación).

El Tribunal Fiscal por ser un órgano colegiado, puede dictar sentencia impersonalmente o mediante la forma de votos personales, adoptándose la resolución por mayoría de sus miembros.

La Ley 11683 establece en su artículo 188 que a partir del llamamiento de autos a sentencia, ésta debe dictarse dentro de los 15 días (caso de resolver cuestiones como de previo y especial pronunciamiento); y de 30 o 60 días, respectivamente, si se tratara de sentencias definitivas sin o con producción de prueba. El plazo se podría ampliar en 30 días si se hubieran ordenado medidas para mejor proveer (Art.177 L.P.T.).

Existen nuevos plazos de la mano del Decreto 633/2003, para la resolución de causas radicadas ante el T.F.N. Para el caso de causas que se encuentren elevadas a Sala, cuando se trate de cuestiones previas o en aquellos casos en que exista pacífica y reiterada jurisprudencia, la sentencia deberá dictarse dentro de los 3 meses. En los demás casos, el plazo es de 6 meses. Si ya se hubiera dictado autos a sentencia rigen los plazos previstos en el citado artículo 188. (Celdeiro, 2010)

Al tener el Tribunal control jurisdiccional pleno sobre los actos de la A.F.I.P., éste a través de su sentencia puede confirmar las resoluciones, revocarlas totalmente o parcialmente o anularlas a pedido de parte o de oficio.

Las decisiones del Tribunal tiene restricción jurisdiccional como ser el pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias y sus reglamentaciones, salvo existencia de un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, caso en el cual podrá seguir dicho pronunciamiento (Artículo 185 L.P.T.).

La L.P.T. en su artículo 186 autoriza al Tribunal a declarar que la interpretación ministerial o administrativa volcada en el acto administrativo impugnado no se ajusta a la ley interpretada, comunicando tal decisión al organismo de superintendencia competente.

Las costas del juicio deberán ser pagadas por la parte vencida, correspondiéndole el pago de costas y gastos causídicos de la parte contraria, aun cuando esta no lo hubiera solicitado. La Sala podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido siempre que encontrare mérito para ello.

## **2. RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL TFN (Art. 76, inc. b), L.P.T.)**

Se aborda el mencionado recurso administrativo frente al Tribunal Fiscal de la Nación, analizando sus principales características.

### **A. CONCEPTO**

Como se menciona en el capítulo II, existe la opción para el contribuyente o responsable de interponer este recurso de manera optativa y excluyente, o bien interponer el Recurso de Reconsideración ante el Superior. Ambas vías recursivas están representadas en gráfico anexo al final del presente capítulo, indicando todos los pasos e instancias que deberá atravesar el contribuyente afectado.

Para el caso de liquidación de intereses y actualizaciones por aspectos conceptuales aun cuando no se discuta la procedencia del gravamen, sólo se puede optar interponer el Recurso de Reconsideración ante el Superior.

*“Dicha opción recursiva reviste el carácter de excluyente, por lo que una vez que se ha elegido e interpuesto uno de los recursos, no se puede elegir el otro. Esta característica es relevante, ya que cualquier reclamación o pedido de aclaración realizado en sede de la A.F.I.P.-D.G.I. podría llegar a interpretarse como el ejercicio de esta opción y, en ese caso, la pérdida de la posibilidad de interponer Recurso de Apelación ante el T.F.N.” (Corti y otros, 1987)*

Otra circunstancia se puede dar en el caso de que, eligiendo la vía del inciso b) de la disposición legal, el T.F.N. se declare incompetente, lo que correspondería el archivo de las actuaciones sin más trámite, ya que al haber sido elegida una de las vías procesales, a precluido la otra.

El contribuyente tendrá la opción de elegir entre estos dos recursos siempre y cuando los montos que se discutan lleguen al mínimo que se establece en el artículo 159 de la L.P.T., caso contrario, no será competencia del T.F.N. y solo podrá interponerse recurso de Reconsideración ante A.F.I.P.

### **B. PROCEDENCIA**

Podrá interponerse el Recurso de Apelación ante el T.F.N. en los siguientes casos:

- ❖ Contra resoluciones que determinen tributos y accesorios (Determinación de oficio cierta o presuntiva).
- ❖ Contra resoluciones que impongan sanciones (excluida la sanción de clausura).
- ❖ Contra resoluciones que denieguen reclamos por repetición en los casos autorizados por el artículo 81 L.P.T. (Caso contra la resolución denegatoria del reclamo administrativo, exigida como paso previo para intentar repetir pagos espontáneos).

## **C. CARACTERISTICAS**

Las principales características del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal según varios autores son:

### **a. Optativo y excluyente**

Se refiere a que una vez optado por alguno de los recursos (Recursos de Reconsideración ante el Superior o Recurso de Apelación ante el T.F.N.) no se puede hacer uso del otro.

### **b. Suspende la ejecutoriedad de la decisión**

La interposición de dicho recurso tiene la virtud de suspender la eficacia del acto administrativo recurrido, paralizándose los efectos ejecutorios de la decisión hasta el dictado de la sentencia por parte del T.F.N., cuando en ella se liquida el tributo y los accesorios. Dicho efecto suspensivo ha sido previsto expresamente en la hipótesis de éste recurso.

### **c. Interposición en plazo perentorio de 15 días hábiles**

El término es improrrogable y es de 15 días hábiles administrativos, contados desde el día siguiente al de la notificación del acto recurrido.

### **d. No interposición dentro del plazo**

Vencido dicho plazo y no interpuesto el Recurso de Reconsideración o el Recurso ante el T.F.N., las resoluciones se tendrán por firmes (art 79L.P.T) y pasan en autoridad de cosa juzgada formal cuando se trate de resoluciones que determinen tributos y sus accesorios (la sentencia no es susceptible de ser revisada en el mismo proceso en el cual se dictó, pero posibilita su revisión en otro procedimiento posterior, como la acción de repetición). En el caso de las resoluciones que imponen sanciones o deniegan reclamos de repetición de impuestos, las que en caso de no recurrirse por algunos de los mecanismos en análisis, pasarán en autoridad de cosa juzgada material (la resolución es inimpugnable e insusceptible de ser modificada o revisada en un pronunciamiento posterior).

## **3. RECURSO DE AMPARO (Art. 182 y 183 LPT)**

Éste recurso tiene por objetivo agilizar los trámites pendientes y evitar que ciertas facultades discrecionales de los organismos recaudadores puedan ser ejercidos arbitrariamente. Sólo resulta procedente ante la inactividad de los organismos.

Según, Celdeiro (2010), “*cuando una persona individual o colectiva, es perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por la demora excesiva de empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la A.F.I.P., puede interponer un Recurso de Amparo ante el T.F.N.*”

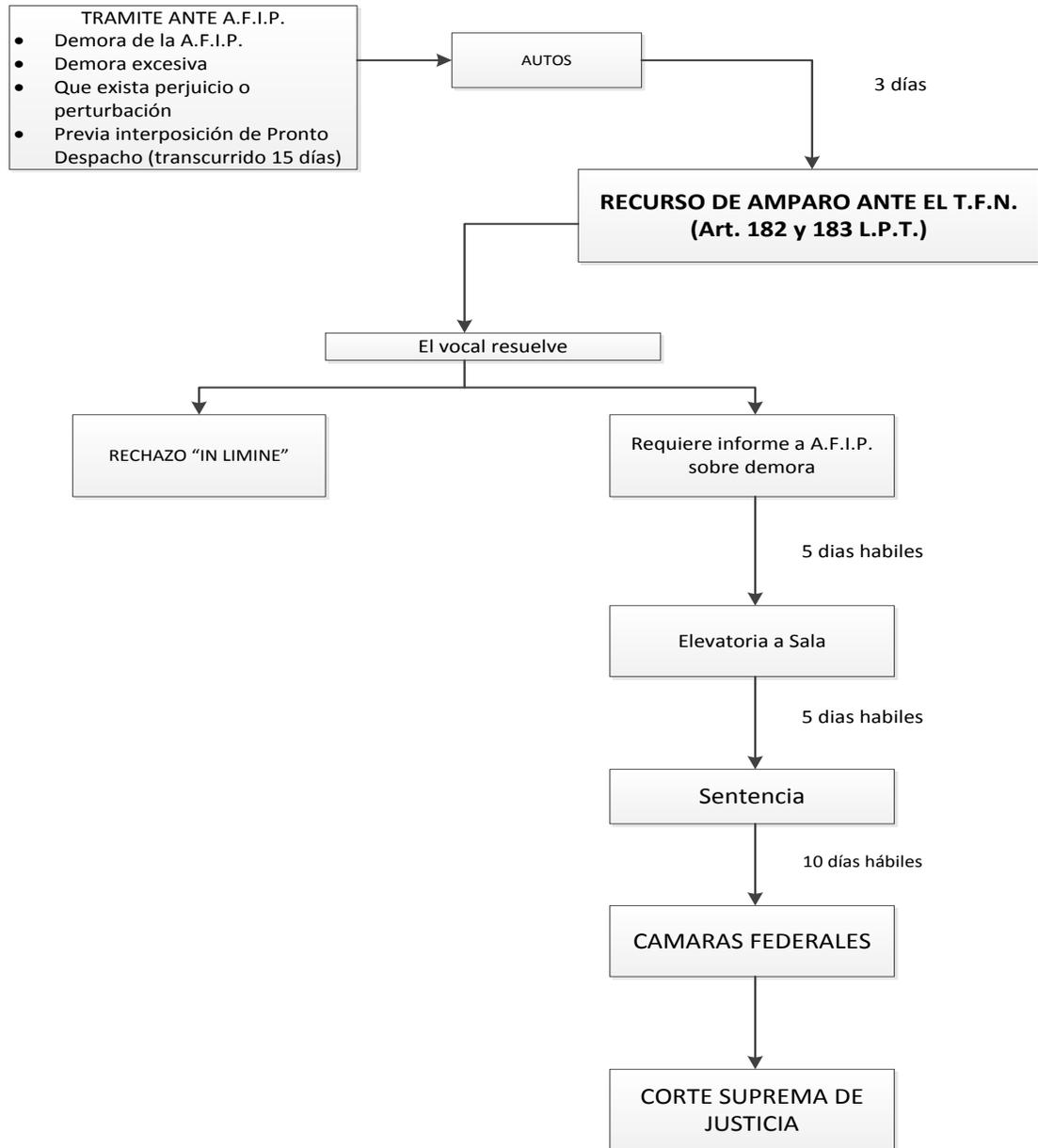
Para su procedencia se debe verificar:

- ❖ La existencia de demora en la realización de un trámite o diligencia a cargo de empleados del Organismo Recaudador;
- ❖ Que la demora sea excesiva;
- ❖ Que la misma provoque un perjuicio o perturbación en el ejercicio de una actividad o derecho;
- ❖ Haber interpuesto previamente el pedido de pronto despacho ante la autoridad administrativa y haber transcurrido un plazo de 15 días sin que se hubiere resuelto su trámite.

A continuación se desarrolla un esquema gráfico con las distintas etapas que abarca este recurso, así como también las instancias recursivas posteriores ante la justicia.

Gráfico 4: Recurso de Amparo ante el T.F.N.

## RECURSO DE AMPARO ANTE EL T.F.N.



Fuente: adaptación Ley 11.683, art. 182 y 183.

El T.F.N. puede solicitar al funcionario a cargo que dentro de breve plazo informe sobre las causas de la demora y forma de hacerla cesar.

Contestado el requerimiento o transcurrido el plazo para realizarlo, el Tribunal podrá garantizar el ejercicio del derecho del recurrente, ordenando la realización del trámite o liberando de él al particular.

El vocal instructor debe sustanciar los trámites previstos dentro de los 3 días de recibido los autos. Una vez cumplidos, elevará la causa a la Sala, la que dictará las medidas para mejor proveer que considere oportunas dentro de las 48 horas.

Las resoluciones serán dictadas prescindiendo del llamamiento de autos y dentro de los 5 días de haber sido elevados los autos.

Las sentencias son apelables ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-Administrativo Federal, dentro de los 10 días. El recurso fundado se interpone por escrito, trasladándose a la otra parte por 10 días, haya o no contestación, el T.F.N. eleva el expediente a la Cámara, sin más sustanciación, dentro de las 48 horas siguientes.

Este recurso no incursiona en el fondo de la cuestión en la que subyace una determinada petición, sólo autoriza a que solicite una orden para que se expida.

En caso de que durante el trámite de amparo, el Organismo Recaudador emita el acto requerido por el particular, se entiende que el recurso tuvo éxito. Puede entonces el Tribunal imponer las costas al Fisco por haber puesto al particular en la necesidad de requerir el amparo del T.F.N.

#### **4. RECURSO DE ACLARATORIA (Art. 191 LPT)**

Este recurso se interpone ante el T.F.N. como resultado de una sentencia previa una vez notificada ésta. Mediante esta vía impugnativa se solicita se aclaren ciertos conceptos oscuros, se subsanen errores materiales o se resuelvan puntos incluidos en litigio y omitidos en la sentencia. Con respecto a los plazos, el recurso debe interponerse dentro de los 5 días hábiles de dictada la sentencia previa, ante el mismo Juez o Tribunal que la haya dictado.

A continuación, la Sala dictará la correspondiente resolución dentro de los 8 días siguientes de interpuesto el recurso.

La interposición de este recurso no suspende el plazo para interponer el Recurso de Revisión y Apelación Limitada.

El Recurso de Aclaratoria no procede cuando lo que se intenta, es la modificación de algún aspecto sustancial de la decisión, limitándose exclusivamente su utilización a los puntos antes desarrollados.

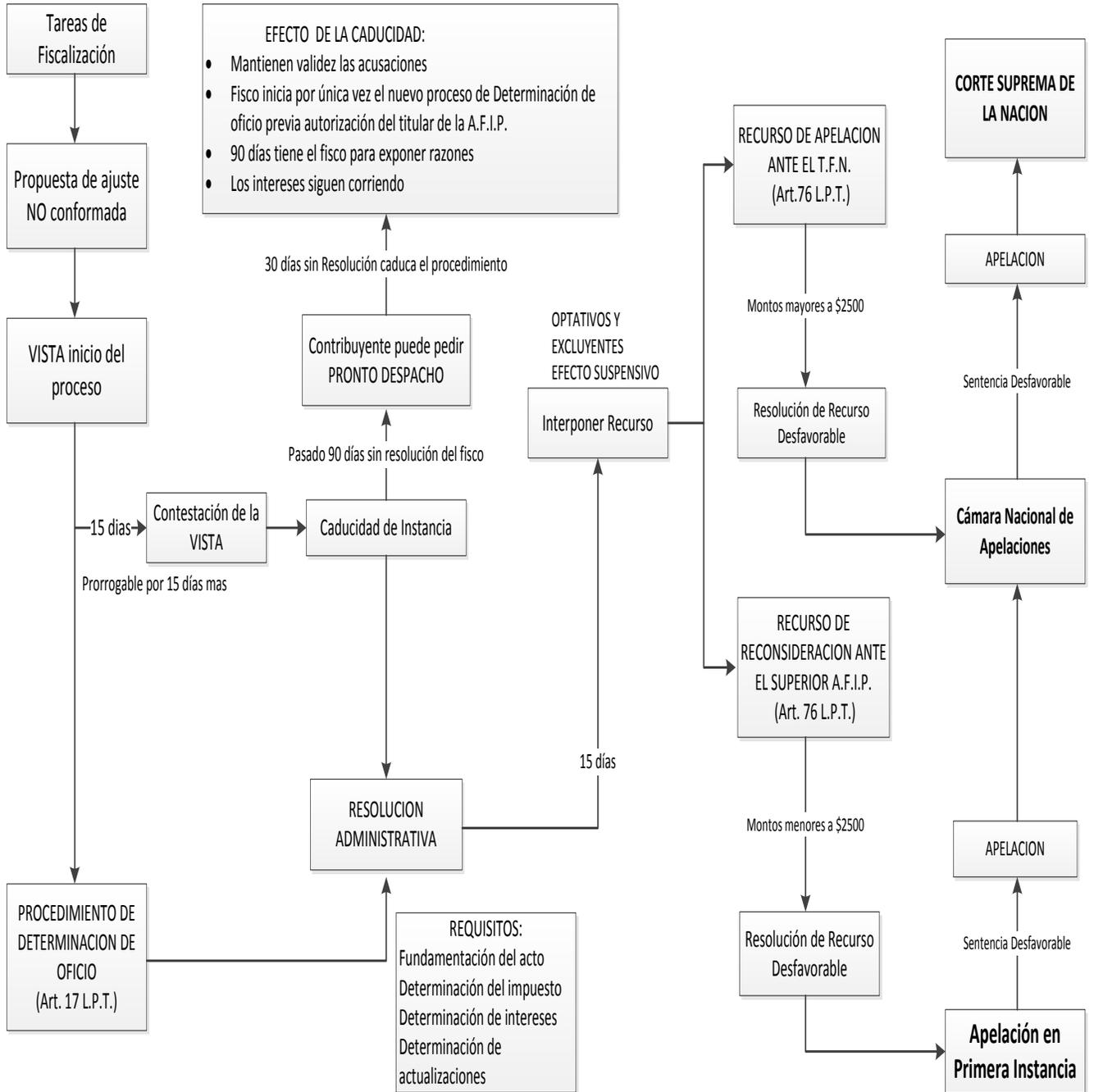
En el capítulo IV del presente trabajo, se esquematiza los puntos más relevantes de algunos recursos procedentes ante sentencias desfavorables del Tribunal Fiscal de la Nación; entre ellos se encuentra el Recurso de Aclaratoria aquí desarrollado.

## **5. ANEXO: RECURSOS DEL ARTÍCULO 76, L.P.T.**

A modo de resumen se presentan en un esquema gráfico los recursos de Reconsideración y de Apelación ante el T.F.N. El primero de ellos fue tratado en el Capítulo II: Recursos Administrativos, pues se determinó que el mismo corresponde a dicho ámbito, mientras que el Recurso de Apelación ante el T.F.N. se desarrolló en el presente capítulo.

Gráfico 5: Recursos del artículo 76 inc. a y b. L.P.T.

**RECURSO DE RECONSIDERACION ANTE LA A.F.I.P.**  
**RECURSO DE APELACION ANTE EL T.F.N.**



Fuente: Apuntes de clase “Teoría y técnica impositiva II”- Prof. Isabel Roccaro.

En el gráfico se destacan las etapas que preceden a la interposición de los recursos, la interposición de los mismos y las vías impugnatorias posteriores en caso de obtener resoluciones desfavorables.

Recordando lo ya expuesto, estos recursos se deben interponer dentro de los 15 días de dictada la resolución administrativa de la Administración Federal, resultando ser optativos y excluyentes entre sí, teniendo ambos efecto suspensivo.

## **CAPÍTULO IV – INSTANCIA JUDICIAL**

En este último capítulo se describe brevemente las alternativas recursivas en la instancia judicial que poseen los contribuyentes y responsables tributarios en la República Argentina. Dicha instancia queda fuera de la órbita de actuación de los Contadores Públicos Nacionales, por lo que se buscó un análisis simple y sencillo.

### **1. INTRODUCCIÓN – ORGANISMOS JURISDICCIONALES**

Cuando la parte actora son los particulares, en virtud de lo normado por el art. 90 L.P.T., al iniciar una acción contra el Fisco tendrán, para deducirla, las siguientes opciones:

- ❖ Ante el juez de la circunscripción donde se halle la oficina recaudadora de la AFIP-DGI respectiva;
- ❖ Ante el juez del domicilio del deudor;
- ❖ Ante el juez del lugar en que se haya cometido la infracción;
- ❖ Ante el juez del lugar donde se hayan aprehendido los efectos que han sido materia de contravención (García Vizcaíno, 1997)

En cambio, cuando la parte actora sea el Fisco, la deducción de las acciones de que se trate se encuentra supeditada a la normativa relativa al domicilio fiscal de los responsables.

Como consecuencia de las normas relativas a la organización de la justicia nacional, son competentes para actuar como primera instancia en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los juzgados nacionales de primera instancia en lo contencioso administrativo, y en el interior del país, los juzgados federales.

Por su parte, como tribunal de alzada interviene en la Ciudad de Buenos Aires la Cámara Nacional Federal de Apelaciones en lo Contencioso-Administrativo; y en el interior del país, las Cámaras Federales de Apelaciones competentes en razón de la materia y del territorio.

Finalmente, actúa como tribunal de última instancia la Corte Suprema de Justicia de la Nación, respecto de la cual existen tres vías de acceso:

- ❖ Por apelación ordinaria;
- ❖ Por recurso extraordinario federal; y
- ❖ Por jurisdicción originaria y exclusiva.

## **2. PRIMERA INSTANCIA (Art. 78 L.P.T.)**

A continuación, se analiza el proceder de los administrados frente a los juzgados de primera instancia nacionales o federales, de corresponder, en lo contencioso administrativo, cuyo procedimiento se encuentra fuera de la legislación tributaria.

### **A. REQUISITOS**

En materia tributaria, las pretensiones esgrimidas por los contribuyentes o responsables ante el juez de primera instancia se ejercen a través de la demanda contenciosa, debiendo contener los requisitos exigidos para todo tipo de demandas. El art. 330 del Código Procesal Civil y Comercial, en lo relativo a la forma de la demanda, establece que será deducida por escrito y deberá contener:

- ❖ El nombre y domicilio del demandante;
- ❖ El nombre y domicilio del demandado;
- ❖ La cosa demandada, designándola con toda exactitud;
- ❖ Los hechos en q se funde, explicados claramente;
- ❖ El derecho expuesto sucintamente, evitando repeticiones innecesarias; y
- ❖ La petición en términos claros y positivos. Además, deberá precisarse el monto reclamado, salvo cuando el actor no le fuere posible determinarlo al promoverla.

*“En lo que se refiere al sujeto pasivo de la acción, el art. 82 L.P.T. establece que la demanda se interpondrá contra el Fisco Nacional. En general, la jurisprudencia ha entendido que la acción ha de interponerse contra el Fisco Nacional o el Estado Nacional, el cual se encuentra representado por la A.F.I.P.” (Díaz Sieiro et al., 1994)*

### **B. SUPUESTOS EN LOS QUE PODRÁ INTERPONERSE**

El art. 82 L.P.T puntualiza los supuestos en los cuales podrá interponerse demanda contra el Fisco Nacional, ante el juez nacional respectivo y siempre que se cuestione un monto superior de \$200. Los casos previstos son:

- ❖ Contra resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración opuestos contra actos administrativos que impongan sanción de multa;
- ❖ Contra resoluciones dictadas en materia de repetición de tributos;
- ❖ Contra resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materia de repetición de tributos;
- ❖ Por no resolverse el recurso de reconsideración dentro del plazo de veinte días (art. 80 L.P.T.) en materia de repetición de tributos y sumarios instruidos;
- ❖ Por no dictarse resolución dentro de los 3 meses de interpuesto el reclamo de repetición de tributos pagados espontáneamente; y
- ❖ Demanda de repetición en el caso de pagarse en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva.

Giuliani Fonrouge y Navarrine (2001) señalan que *“los pagos inferiores a \$200 habilitarían el reclamo judicial por medio de la demanda de repetición prevista en el tercer párrafo del art. 81 L.P.T. (demanda de repetición por pago a requerimiento).”*

### **C. PLAZOS PARA INTERPONERSE**

Dicho art. 82 establece un plazo de quince días hábiles judiciales para la interposición de la demanda contra las resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materia de multas, contra las resoluciones dictadas en reclamos de repetición y, finalmente, contra las recaídas en los recursos de reconsideración en materia de repetición de tributos. El plazo mencionado comenzará a computarse a partir de la notificación de la resolución administrativa, teniendo carácter de perentorio (plazo que es el último o el único que se concede, y no se puede aumentar o prorrogar). Vencido dicho plazo, no podrá interponerse la demanda, pasando la resolución cuestionada en autoridad de cosa juzgada.

En el caso de que se presente la situación referida a la repetición de pagos efectuados a requerimiento del Fisco, así como ante la circunstancia de no resolverse el recurso de reconsideración dentro del plazo de veinte días en materia de repetición de tributos y sumarios instruidos, o por no dictarse resolución dentro de los 3 meses de interpuesto el reclamo de repetición de tributos pagados espontáneamente; el plazo para interponer la acción es el correspondiente a la prescripción establecida por el art. 56 L.P.T.

### **D. JUEZ COMPETENTE**

*“El art. 82 L.P.T. refiere a que la demanda será interpuesta ante el juez nacional respectivo. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que la Ley de Procedimiento Tributario reviste el carácter de norma federal, siendo consecuencia de lo expuesto que resultan*

*competentes los jueces nacionales de primera instancia en lo contencioso administrativo federal en la Ciudad de Buenos Aires, y los jueces federales en el resto del país.” (Giuliani Fonrouge y Navarrine, 2001)*

## **E. PROCEDIMIENTO JUDICIAL**

El art. 91 de la ley procedimental establece que el procedimiento judicial se regirá por las normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, por las normas del Código Procesal Penal de la Nación.

### **a. Interposición**

Agotada la vía administrativa y procediendo la instancia, queda habilitada la instancia judicial. En principio, el art. 84 L.P.T. establece que una vez presentada la demanda, el juez requerirá los antecedentes administrativos a la A.F.I.P., mediante oficio al que acompañará copia de aquella y en el que hará constar la fecha de su interposición. Los antecedentes deberán enviarse al juzgado dentro de los quince (15) días de la fecha de recepción del oficio.

### **b. Vista al procurador**

Una vez agregadas las actuaciones administrativas al expediente judicial se dará vista al Procurador Fiscal Nacional para que se expida acerca de la procedencia de la instancia y competencia del juzgado. En el caso de que un contribuyente o responsable no hubiere formalizado recurso alguno contra la resolución que determinó el tributo y aplicó multa podrá comprender en la demanda de repetición que deduzca por el impuesto la multa consentida, pero tan sólo en la parte proporcional al impuesto cuya repetición se persigue.

### **c. Traslado de la demanda**

Admitido el curso de la demanda, se correrá traslado de la misma al Procurador Fiscal Nacional, o por cédula, al representante designado por la A.F.I.P. en su caso, para que la conteste dentro del término de treinta (30) días y oponga todas las defensas y excepciones que tuviera, las que serán resueltas juntamente con las cuestiones de fondo en la sentencia definitiva, salvo las previas que serán resueltas como de previo y especial pronunciamiento (art. 85 L.P.T.).

Para establecer este plazo se contempló la necesidad por parte del Ente Fiscal de recabar antecedentes y solicitar instrucciones, circunstancias que le demandan más tiempo que el necesario en el supuesto de juicios entre particulares.

A fin de establecer los requisitos que debe observar el representante fiscal al contestar la demanda, resulta de aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial, de cuyo art. 356 se desprenden las siguientes exigencias:

- ❖ Reconocer o negar categóricamente cada uno de los hechos expuestos en la demanda, la autenticidad de los documentos acompañados que se le atribuyeren y la recepción de cartas y telegramas a él dirigidos cuyas copias se acompañen.

El silencio, las respuestas evasivas o la negativa meramente general podrán estimarse como reconocimiento de la verdad de los hechos pertinentes y lícitos a que se refieran; en lo relativo a los documentos, se los tendrán por reconocidos o recibidos, según el caso.

- ❖ Especificar con claridad los hechos que alegare como fundamento de su defensa.
- ❖ Observar, en lo aplicable, lo prescripto en el art. 330 de la citada normativa, el que regula la forma de la presentación de la demanda.

#### **d. Excepciones**

Se pueden plantear excepciones, las cuales se clasifican en:

- ❖ Dilatorias: *“Son aquellas oposiciones que en el supuesto de prosperar, excluyen temporariamente un pronunciamiento sobre el derecho del actor, de manera tal que solo hacen perder a la pretensión su eficacia actual, pero no impiden que esta sea satisfecha una vez eliminados los defectos de que adolecía”* (Palacio, 1995);
- ❖ Perentorias: *“Son aquellas oposiciones que, en el caso de triunfar, excluyen definitivamente el derecho del actor, de manera tal que la pretensión pierde toda posibilidad de volver a proponerse eficazmente.”* (Palacio, 1995)

El art. 347 del C.P.C.C enumera las excepciones de previo y especial pronunciamiento, dentro de las cuales resultan aplicables en materia tributaria las siguientes:

- Incompetencia;
- Falta de legitimación para obrar en el actor o en el demandado, cuando fuere manifiesta, sin perjuicio, en caso de no concurrir esta última circunstancia, de que el juez la considere en la sentencia definitiva;
- Defecto legal en el modo de proponer la demanda;
- Falta de personería en el demandante, en el demandado o sus representantes, por carecer de capacidad civil para estar en juicio o de representación suficiente;
- Desistimiento del derecho;

- Cosa juzgada, siempre que el examen integral de las dos contiendas demuestre que se trate del mismo asunto sometido a decisión judicial o que por existir continencia, conexidad, accesoriedad o subsidiariedad, la sentencia firme ya ha resuelto lo que constituye la materia o pretensión deducida en el nuevo juicio que se promueve;
- Litispendencia;
- La prescripción, si la cuestión fuere de puro derecho; y
- El arraigo.

Al escrito donde se proponen las excepciones, se agregará toda la prueba instrumental y se ofrecerá la restante. De todo ello se dará traslado al actor, quien deberá cumplir con idéntico requisito. Vencido el plazo, con o sin respuesta, el juez, si lo estimare necesario, designará audiencia dentro de diez días para recibir la prueba ofrecida; de lo contrario, resolverá sin más trámite. El término para contestar el traslado es de cinco días. (Díaz Sieiro et al., 1994)

Las excepciones serán resueltas con el fondo de la cuestión, en la sentencia definitiva (salvo las excepciones previas que se resolverán como de previo y especial pronunciamiento).

El juez resolverá previamente sobre la declinatoria y la litispendencia, y en caso de declararse competente, resolverá al mismo tiempo sobre las demás excepciones previas. La ley procedimental en materia recursiva sienta el principio de que la resolución será apelable en relación; sin embargo, si se tratase de la excepción de falta de legitimación, y el juez hubiere resuelto que no era manifiesta, la decisión recaída será irrecorrible. De igual modo, si únicamente se hubiera opuesto la excepción de incompetencia por el carácter civil o comercial del asunto y hubiese sido rechazada, el recurso se concederá al solo efecto devolutivo, siendo válidos en la otra jurisdicción los trámites cumplidos hasta ese momento, en el supuesto de que la resolución de Cámara fuese revocatoria.

#### **e. La sentencia – Efectos**

El art. 88 L.P.T. establece que las sentencias recaídas poseen, respecto de los particulares, carácter ejecutivo. El juez que haya reconocido en la causa tendrá a su cargo la ejecución de las sentencias dictadas en ella, correspondiendo al juez de turno la de las ejecutoriadas ante la A.F.I.P. (se aplicará el procedimiento establecido en el C.P.C.C.).

Conforme dispone el art. 7º Ley 3952 y en concordancia con el art. 88 L.P.T., las decisiones que se pronuncien en los juicios entablados contra la Nación, cuando le sean condenatorios, tendrán carácter meramente declaratorio, limitándose al simple reconocimiento del derecho que se pretenda.

Siguiendo a Giuliani Fonrouge y Navarrine (2001), *“la falta de ejecutoriedad de las sentencias dictadas en contra del Estado en los supuestos de impuestos comprendidos por la Ley 11683, se ve atenuada por el régimen de compensaciones previsto por el art. 28 L.P.T así como la autorización dada a la A.F.I.P. de proceder a la devolución de lo pagado de más, en forma simple y rápida, a cargo de las cuentas recaudadoras, de acuerdo con el art. 29 de la citada normativa.”*

### **3. COMPETENCIA DE ALZADA (Art. 192 a 196 L.P.T.)**

Siguiendo con el análisis, se describe la segunda instancia judicial, estableciendo los plazos para interponerla, la procedencia y la resolución de la misma.

#### **A. INTRODUCCIÓN**

Cuando hablamos de “apelación” nos referimos al medio de impugnación de una resolución judicial, en virtud del cual quien se considera agraviado por ésta solicita a la instancia que sigue en orden de conocimiento la revisión de dicha resolución, revocándola o modificándola. *“Su finalidad se centra en que el tribunal inmediato superior revea la sentencia dictada por el inferior, garantizando el mismo la existencia de la doble instancia.”* (García Vizcaíno, 1997)

Son competentes para entender en las apelaciones deducidas contra las sentencias de los jueces federales de primera instancia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las Cámaras Nacionales Federales en lo Contencioso-Administrativo. Por su parte, las Cámaras Federales competentes en razón del territorio son las habilitadas para entender como organismo de apelación respecto de las resoluciones dictadas por los jueces federales de primera instancia del interior del país.

Respecto de la actuación como organismo de alzada de las sentencias recaídas en el T.F.N., serán competentes las Cámaras Federales con jurisdicción en el territorio en donde éste se constituya o la Cámara Nacional Federal en lo Contencioso-Administrativo, si actúa en la Ciudad de Buenos Aires.

Son requisitos para la interposición de la apelación ante la Cámara:

- ❖ Que el actor sea el contribuyente, el responsable o el Fisco;
- ❖ Que el demandado sea el Fisco, el contribuyente o el responsable;
- ❖ Que el monto mínimo de la demanda sea de \$200.

## **B. PLAZO PARA INTERPONERLO**

El plazo para interponer el recurso de apelación es de cinco días, salvo disposición en contrario, según lo dispuesto por el art. 244 C.P.C.C. Contra las sentencias del T.F.N. en materia de las resoluciones liquidatorias del tribunal, el plazo para apelar es de quince días a contar desde la notificación de la citada resolución. El art. 192 L.P.T., relativo al recurso de revisión y apelación limitada prevé un plazo de treinta días desde la notificación de la sentencia del tribunal, a fin de que los responsables o infractores, así como la A.F.I.P., puedan interponer el recurso al que se refiere el art. 86, ante la Cámara Nacional competente. Asimismo, esta última normativa citada prevé un plazo de diez días para apelar las sentencias recaídas en los recursos de amparo.

## **C. CASOS EN QUE PUEDE INTERPONERSE**

La jurisdicción de las Cámaras de Apelación se encuentra limitada por el alcance de los recursos concedidos y los fundamentos contenidos en la expresión de agravios. Como contrapartida, quien apela no puede, a través de su expresión de agravios, modificar los planteos en que originariamente dedujo su pretensión. Sentado ello, no pueden acogerse cuestiones que no se han introducido en Primera Instancia o ante el T.F.N. y que pretenden modificar la pretensión inicial.

No obstante que la segunda instancia no implica una revisión integral del proceso, importa el conocimiento de lo actuado, desde su inicio, en la instancia anterior. Lo expuesto permite:

- ❖ Considerar pruebas distintas a las de primera instancia, sea que fuere por su novedad o replanteo, lo que puede generar que los hechos queden fijados de forma diferente; y
- ❖ Tratar los temas de la instancia precedente aunque una de las partes se haya encontrado en rebeldía o todavía no hubiera contestado el traslado. La jurisdicción del tribunal de grado implica valorar las razones que el quejoso manifieste en relación con la sentencia recaída, no consistiendo en un nuevo examen ante el replanteo del litigio.

### **a. Contra las sentencias de los jueces de 1ra instancia, dictadas en materia de repetición de gravámenes y aplicación de sanciones**

El inc. a) del art. 86 L.P.T. prevé que la Cámara Nacional competente entenderá en las apelaciones que se interpusieran contra las sentencias de los jueces de primera instancia, dictadas en materia de repetición de gravámenes y aplicación de sanciones, siempre que la suma cuestionada supere el monto mínimo establecido. Ante la ausencia de normas procedimentales específicas en la Ley 11.683, resulta de aplicación lo dispuesto por el C.P.C.C.

Según el art. 244 C.P.C.C., el apelante posee un plazo perentorio de cinco días, a contar desde la notificación de la sentencia, para interponer el recurso. El mismo se interpondrá por escrito o verbalmente, debiendo el apelante limitarse a su mera interposición (art. 245 C.P.C.C.). Una vez interpuesto ante el tribunal que dictó la resolución, será concedido libremente (art. 243 C.P.C.C.). Luego de ello, los autos serán elevados a la Cámara dentro del quinto día de concedido (art. 251 C.P.C.C.). El día que el expediente llegue a la Cámara, el secretario dará cuenta y se ordenará que sea puesto en la oficina, providencia que será notificada a las partes personalmente o por cédula, debiendo ellas expresar agravios dentro del término de diez días, a contar desde dicha notificación (art. 259 C.P.C.C.). En lo relativo a la forma y efectos de la concesión del recurso, se entiende que la apelación debe concederse en ambos efectos, esto es, libremente y con efecto suspensivo. (Celdeiro, 2010)

**b. En los recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias dictadas por el TFN en materia de tributos o sanciones**

El inc. a) del art. 86 L.P.T. prevé que las Cámaras Nacionales competentes, en razón de la materia cuestionada, y en el presente supuesto, de la sede del T.F.N. interviniente, entenderán en los recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias dictadas por dicho Organismo en materia de tributos o sanciones. Recibido el recurso y la expresión de agravios, con o sin contestación de la otra parte, y de oficio o a pedido de parte, la Cámara podrá, si hubiere violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el T.F.N., declarar la nulidad de las actuaciones o resoluciones y devolverlas al Tribunal con apercibimiento; o, si en virtud de la naturaleza de la causa lo juzgare más conveniente, abrirla a prueba de la instancia.

En cuanto al fondo del asunto, la Cámara resolverá teniendo por válidas las conclusiones del T.F.N. sobre los hechos probados. No obstante, el tribunal de alzada podrá apartarse de las mismas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos.

Conforme a la Ley de Procedimiento Tributario, el recurso de revisión y apelación limitada podrá ser interpuesto por los responsables o infractores, así como por la A.F.I.P. El Ministro de Economía y Producción delegó la facultad de firmar autorizaciones para apelar las sentencias del T.F.N. en el funcionario a cargo de la Subsecretaría de Ingresos Públicos y en caso de ausencia o impedimento de éste, en el funcionario a cargo de la Dirección Nacional de Impuestos (Resolución 94/2000).

Los sujetos mencionados cuentan con un plazo de treinta días hábiles de notificada la sentencia del Tribunal y que se reduce a diez días ante el supuesto de apelarse sentencias recaídas en los recursos de amparo.

El escrito de apelación debe limitarse a la mera interposición del recurso, manifestando la intención de apelar sin sujeción a formalidad alguna, poseyendo el apelante un término de quince días, desde la fecha de presentación de la apelación, para expresar agravios por escrito ante el T.F.N., el que dará traslado a la otra parte para que la conteste por igual medio y en idéntico plazo, vencido el cual, haya o no contestación, elevará los autos a la Cámara Nacional competente, sin más sustanciación, dentro de las 48 horas siguientes.

En el caso de que la sentencia no contuviere liquidación del impuesto y accesorios que mandase pagar al contribuyente, el plazo para expresar agravios se contará desde la fecha de notificación de la resolución que apruebe la liquidación. La apelación de las sentencias se concederá en ambos efectos, salvo la de aquellas que condenaren al pago de tributos e intereses, que se otorgará al solo efecto devolutivo. En este último caso, si no se acredite el pago de lo adeudado ante la repartición apelada dentro de los treinta días de notificada la sentencia o desde que se ha notificado la resolución que apruebe la liquidación practicada, la repartición emitirá la boleta de deuda y, consiguientemente, iniciará la ejecución fiscal. En consecuencia, cabe destacar que cuando el Tribunal Fiscal condena al pago de un tributo, su actualización e intereses, el sujeto pasivo debe ingresar el importe a la A.F.I.P. o atenerse a las consecuencias de una eventual ejecución fiscal; por el contrario, cuando la condena es de multas u otras sanciones, no se exige el ingreso, pudiendo la discusión llegar hasta la última instancia sin previo pago. (Giuliani Fonrouge y Navarrine, 2001)

El Fisco deberá apelar la sentencia desfavorable pero se podrá decidir el desistimiento de la apelación interpuesta. La repartición autorizada a apelar debe comunicar las sentencias definitivas desfavorables a la pretensión fiscal a la Secretaria de Hacienda, dependiente del Ministerio de Economía y Producción, dentro de los treinta días de notificadas, elevando asimismo un informe sobre la actitud a adoptar en las causas análogas en trámite o que pudieran iniciarse.

En caso de no interponerse el presente recurso contra la sentencia del T.F.N., o en el supuesto de ser interpuesto extemporáneamente, la sentencia pasa de autoridad de cosa juzgada y deberá cumplirse dentro de los quince días de quedar firme.

**c.       Contra las decisiones adoptadas por el TFN en los recursos de amparo de los arts. 182 y 183 LPT, sin limitación de monto**

*“Es competente la Cámara para entender en las apelaciones interpuestas contra las sentencias dictadas por el T.F.N. en los recursos de amparo regulados por los arts. 182 y 183 L.P.T. En este caso no existe limitación alguna en cuanto al monto.”* (Díaz Sieiro et al., 1994)

Ante el supuesto de apelaciones contra sentencias recaídas en los recursos de amparo, aquéllas deberán fundarse juntamente con la interposición del recurso, es decir, que deberán expresarse los agravios en el escrito de apelación, dándose traslado a la otra parte para que la conteste por escrito dentro del término de diez días, vencido el cual, haya o no contestación, se elevarán los autos a la Cámara de la misma forma y dentro del mismo plazo que en el supuesto previamente mencionado.

**d. En los recursos por retardo de justicia del TFN**

Es condición para su procedencia que haya transcurrido diez días desde la fecha del escrito de cualquiera de las partes, urgiendo la sentencia no dictada por el T.F.N. dentro del plazo legal. Dicho término se encuentra reglado por el art. 188 L.P.T., el que prevé que el pronunciamiento deberá dictarse dentro de los quince, treinta o sesenta días del llamamiento de autos para sentencia, variando el tiempo otorgado según que respectivamente se resolvieren excepciones tratadas como cuestiones previas y de especial pronunciamiento, o se tratare de la sentencia definitiva y no se produjeran pruebas o se tratare de la sentencia definitiva y hubiere mediado producción de prueba en la instancia.

Los plazos mencionados se elevan al doble ante la intervención necesaria de los vocales subrogantes, y se amplían en treinta días ante el supuesto en que el T.F.N. disponga medidas para mejor proveer; asimismo, podrán ser prorrogados por el Poder Ejecutivo Nacional, en atención al cúmulo de trabajo que pesare sobre el Tribunal (art. 190 L.P.T.).

Presentada la queja con copia del escrito que urgía el dictado de la sentencia, la Cámara Nacional requerirá del Tribunal Fiscal que dicte pronunciamiento dentro de los quince días desde la recepción del oficio. Vencido el término para haberse procedido a dictarlo, la Cámara solicitará los autos y se avocará al conocimiento del caso, el que se regirá entonces por el procedimiento establecido en el C.P.C.C. para los recursos de apelación concedidos libremente, produciéndose en la instancia toda la prueba necesaria.

*“El recurso por retardo, en análisis, se presentará directamente ante la Cámara interviniente.”* (Díaz Sieiro et al., 1994)

Asimismo, toda vez que la queja interpuesta resultare justificada, la Cámara Nacional pondrá el hecho en conocimiento del presidente del jurado presidido por el Procurador del Tesoro de la Nación, que decide la remoción de los miembros del T.F.N. y al que se refiere el art. 148 L.P.T., por entenderse que los integrantes de este último habrían incurrido en la causal de mal desempeño de sus funciones.

De igual manera procederá la Cámara competente, en los casos que llegaren a su conocimiento, cuando resultare del expediente que la sentencia del Tribunal Fiscal no ha sido dictada dentro del término correspondiente.

## **D. SENTENCIAS**

Las sentencias dictadas en las causas previstas en la ley procedimental, como las pronunciadas por su ejecución son definitivas, pasan en autoridad de cosa juzgada (usada en su sentido material) y no autorizan el ejercicio de la acción de repetición por ningún concepto, sin perjuicio de los recursos que autorizan las leyes 48 y 4055 (recursos ordinario y extraordinario ante la C.S.J.N.).

Siguiendo a Giuliani Fonrouge y Navarrine (2001), *“la decisión adquiriría el mismo carácter ante el supuesto en que el sujeto pasivo de la obligación tributaria haya apelado al Tribunal Fiscal o iniciado la demanda ante el juez de primera instancia, y con posterioridad consintiera el pronunciamiento, perdiendo en consecuencia la posibilidad de acudir ante la Cámara.”*

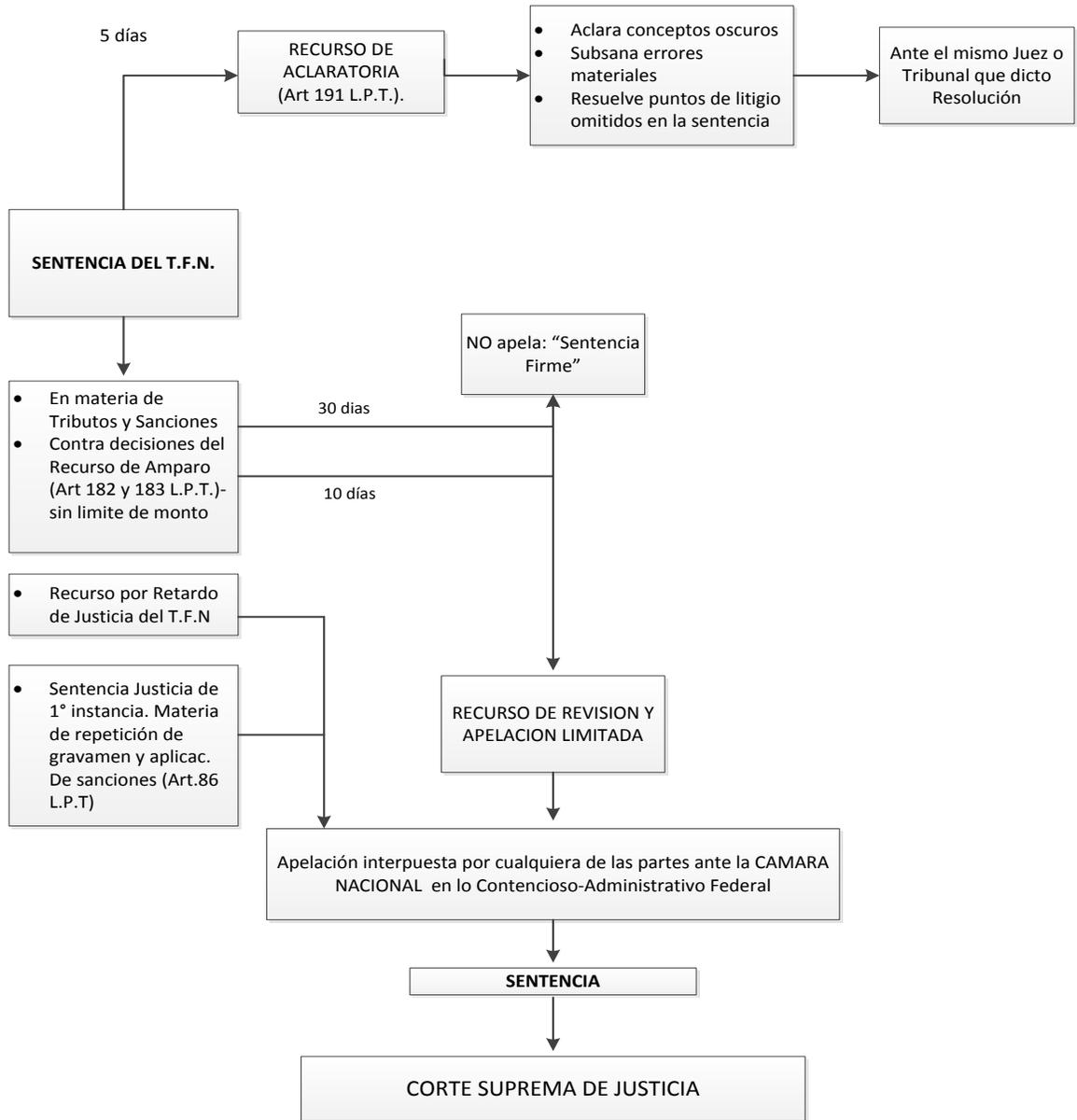
En virtud de lo dispuesto por el art. 79, “in fine”, de la Ley 11.683, adquiere los efectos de cosa juzgada material la resolución que imponga la sanción de multa si fuese consentida (salvo el supuesto descrito por el art. 84 “in fine”, L.P.T., multas consentidas). En cambio, consentida la determinación de oficio y abonada la obligación, o ingresado el tributo y accesorios reclamados en virtud del juicio de ejecución fiscal, el contribuyente y los demás responsables tienen a su alcance la acción de repetición, ya que tanto la determinación de oficio no impugnada como la resolución que recaiga en el juicio de apremio poseen el carácter de cosa juzgada en sentido formal.

## **4. ANEXO: RECURSO DE ACLARATORIA Y RECURSO DE REVISIÓN Y APELACIÓN LIMITADA.**

Se finaliza el actual capítulo mostrando los pasos de dos recursos procedentes ante sentencias desfavorables del T.F.N. Uno de ellos el Recurso de Aclaratoria, se desarrolló en el capítulo tercero de este trabajo, mientras que el Recurso de Revisión y Apelación Limitada le es propio a la esfera del capítulo cuarto.

Gráfico 6: Recursos y Competencia de la Cámara Nacional.

**RECURSO DE ACLARATORIA. RECURSO DE REVISION Y APELACION LIMITADA.**



Fuente: Elaboración propia.

Ante sentencias del T.F.N. referidas a materia de tributos y aplicación de sanciones (Art. 86 inc. b) L.P.T.), así como también aquellas sentencias que el mismo haya dictado contra Recursos de Amparo

(Art. 182 y 183 L.P.T.) se puede interponer Recurso de Revisión y Apelación Limitada para ante la Cámara Nacional competente.

Este recurso es desarrollado con mayor precisión en el punto C, del actual capítulo. Junto con él se presentan otros casos en los que procede la actuación de la Cámara Nacional en lo Contencioso-Administrativo Federal.

## CONCLUSIÓN

Con este trabajo se pretendió abordar la exposición de los distintos medios de impugnación del sistema tributario argentino, de una manera simple y práctica, para una fácil comprensión. Para el desarrollo se tomó como base la ley madre del sistema tributario nacional: Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683/1.998) y su respectivo Decreto Reglamentario 1.397/1.979, y demás normativas supletorias. La intención del trabajo de investigación es que contribuya como soporte académico, siendo una herramienta de aprendizaje útil para el alumnado y público interesado.

El trabajo en estudio no buscó comprobar la existencia del mejor o peor recurso en el sistema tributario argentino, sino que procuró describir cada uno de ellos, para que posteriormente el contribuyente pueda decidir cuál es el que mejor se adapta a su necesidad. Se realizó un recorrido por todos los pasos del procedimiento recursivo, ya sea la vía administrativa y judicial, describiendo los requisitos formales, materiales, plazos, procedencias, entre otros aspectos relevantes.

En nuestra opinión, los problemas que se presentan son que la ciudadanía carece de conocimientos sobre aspectos tributarios y sobre los medios de impugnación, por lo que debe acudir a asesoramiento profesional, sumado a la dificultad de acceder al T.F.N. (ya que no existen delegaciones fijas en el interior del país). Algunos de los aspectos a mejorar, en los organismos fiscalizadores, son la fluidez de las tramitaciones, y la comunicación hacia los contribuyentes, en cuanto a herramientas para la defensa de sus derechos.

Luego de la descripción de las distintas vías recursivas, lo importante para el contribuyente o responsable a la hora de optar por la interposición de un determinado recurso, es analizar cuál es la procedencia de la impugnación, el monto reclamado y el plazo para interponer el recurso.

## REFERENCIAS Y BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

### 1. REFERENCIAS

- CORTI, Arístides y otros. (1987). *“Procedimiento Fiscal”*. Buenos Aires: Ed. Tesis.
- COUTURE, Eduardo. (1958). *“Fundamentos del derecho procesal civil”*. Buenos Aires: Ed. Depalma.
- DIAZ SIEIRO, Horacio; VELJANOVICH, Rodolfo D. y BERGROTH, Leonardo. (1994). *“Procedimiento Tributario”*. Buenos Aires: Ed. Macchi.
- GADEA, M.A.; MARMILLON, V. y PONTIGGIA, V. (2001). *“Tribunal Fiscal de la Nación”*. Buenos Aires: Ed. Errepar.
- GARCIA VIZCAÍNO, Catalina. (1997). *“Derecho Tributario”*. Buenos Aires: Ed. Desalma.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. (2001). *“Procedimiento Tributario”*. Buenos Aires: Ed. Depalma
- MORENO RODRIGUEZ. (1998). *“Diccionario Jurídico”*. La Ley.
- NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén. (1985). *“Presunciones y ficciones en el derecho tributario”*. Buenos Aires: Ed. Depalma
- OSSORIO, Manuel. (1973). *“Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales”*. Heliasta. (2001). *Procedimiento Tributario* Buenos Aires. (Ed Depalma).
- PALACIO, Lino E. (1995). *“Derecho Procesal Civil”*. Buenos Aires: Ed. Abeledo – Perrot.
- ROCCARO, Isabel, Apuntes de clases de la Cátedra de Teoría y Técnica Impositiva II, Facultad de Ciencias Económicas. Uncuyo. (2013). Mendoza.

## **2. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA**

CELDEIRO, Ernesto C. (2010). “Procedimiento Fiscal: explicado y comentado”. Buenos Aires: Errepar.

Decreto 1397/1970 – Decreto Reglamentario de la Ley 11683.

GÓMEZ, Teresa y Carlos Folco, “Procedimiento Tributario”, 4ta Edición, La Ley, Buenos Aires, (2006), 785 págs.

Ley 11683 – Ley de Procedimiento Fiscal.

**DECLARACION JURADA – Res. 212/99-CD**

“El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgredí o afecta derecho de terceros”.

Mendoza, 24 de octubre del 2013

Laura Núñez  
Parade Rizzo, Lorea Lourdes

23.822  
24845

Laporte, Carina R.  
Apellido y Nombre

23.847  
Nº de Registro



Firma