



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



La solución jurisdiccional de las relaciones tributarias de conflicto

Mihura Estrada, Ricardo

2001

Cita APA: Mihura Estrada, R. (2001). La solución jurisdiccional de las relaciones tributarias de conflicto.

Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.

Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN



Secretaría de Posgrado
Facultad de Ciencias Económicas

016-0058

CATALOGADO

Col. 1502/0190

**LA SOLUCIÓN JURISDICCIONAL DE LAS
RELACIONES TRIBUTARIAS DE CONFLICTO**

- TESINA -

*dep. N. 23211, N. 232
M3S
TesisM*

Tesina elaborada por: Ricardo Mihura Estrada

Tutor: Prof. Horacio Ziccardi

Buenos Aires, 9 de Octubre de 2001 (versión definitiva)

INDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	3
2.	ELEMENTOS BÁSICOS DE LA TESIS: LA RELACIÓN TRIBUTARIA DE CONFLICTO Y LA SOLUCIÓN JURISDICCIONAL.....	7
2.1.	Introducción	7
2.2.	La relación tributaria de conflicto	8
2.2.1.	Concepto.....	8
2.2.2.	La procedimentalización de la relación tributaria de conflicto.....	10
2.2.3.	Enumeración de los procedimientos	11
2.3.	La solución jurisdiccional	15
2.3.1.	Concepto.....	15
2.3.2.	Requisitos de la solución jurisdiccional.....	16
2.3.3.	Limitaciones a la solución jurisdiccional: El problema de la cosa juzgada administrativa y de los requisitos de habilitación de la instancia	38
3.	CONTRASTACIÓN DE LA TESIS: VÍAS DE SOLUCIÓN JURISDICCIONAL EN CADA TIPO DE RELACIÓN TRIBUTARIA DE CONFLICTO.....	45
3.1.	Procedimientos determinativos	45
3.1.1.	Determinación de impuestos	45
3.1.2.	Determinación de quebrantos, saldos a favor, intereses y otros actos de contenido determinativo	52
3.1.3.	Determinación de obligaciones previsionales	60
3.2.	Procedimientos sancionatorios	63
3.2.1.	Introducción	63
3.2.2.	El problema de la ejecutabilidad de las sanciones con carácter previo a su revisión jurisdiccional	64
3.2.3.	Sanciones conexas a determinaciones de oficio.....	71
3.2.4.	Sanciones autónomas en general.....	73
3.2.5.	Sanciones autónomas especiales	74
3.2.6.	Sanciones impropias.....	77
3.2.7.	Sanciones en materia previsional	79
3.3.	Procedimientos recaudatorios	81
3.3.1.	Ejecución fiscal	81

3.3.2.	Revisión judicial del proceso administrativo	83
3.3.3.	Revisión judicial de embargos preventivos.....	84
3.4.	Procedimientos declarativos	87
3.4.1.	Introducción	87
3.4.2.	Impugnación de reglamentos.....	87
3.4.3.	Impugnación de leyes	89
3.5.	Procedimientos cautelares.....	90
3.5.1.	Introducción	90
3.5.2.	Requisitos de procedencia y criterio restrictivo.....	91
3.5.3.	Medidas cautelares dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación.....	94
3.5.4.	Amparo por mora ante el Tribunal Fiscal	98
3.6.	Procedimientos consultivos	100
3.7.	Procedimientos de revisión de actos administrativos no determinativos ni sancionatorios	100
3.8.	Procedimientos de repetición.....	101
3.8.1.	Introducción	101
3.8.2.	Repetición de tributos pagados en forma espontánea	102
3.8.3.	Repetición de tributos pagados a requerimiento	103
3.8.4.	Reintegros y devoluciones	104
3.8.5.	Repetición de multas consentidas y firmes	106
3.9.	Reclamos indemnizatorios.....	108
4.	ARMONIZACIÓN DE LA TESIS CON LOS FINES DE LA TRIBUTACIÓN. SOLUCIÓN JURISDICCIONAL Y LA EFICIENCIA RECAUDATORIA.....	110
5.	CONCLUSIÓN.....	112

LA SOLUCIÓN JURISDICCIONAL DE LAS RELACIONES TRIBUTARIAS DE CONFLICTO

1. INTRODUCCIÓN

Este trabajo se desarrolla sobre la base de dos conceptos, y de una tesis que se construye combinándolos.

El primer concepto es el de *relación tributaria de conflicto*, como una subespecie de las relaciones tributarias, aquélla en la cual los sujetos activo y pasivo sostienen posiciones jurídicas encontradas y contradictorias en cuanto a la existencia, medida, contenido o modalidades de una relación tributaria cualquiera (sustantiva, formal o represiva).

El otro concepto base es el de *solución jurisdiccional*. Respecto de las relaciones conflictivas, es solución toda forma de terminación del conflicto, pero sólo será jurisdiccional aquella solución que sea dada por un órgano jurisdiccional, y según un determinado procedimiento que garantice la debida defensa de ambas partes en conflicto, y que –la decisión– reúna las características de ser fundada, acorde con todo el derecho vigente y particularmente con las normas constitucionales, limitada a la cuestión debatida y a las partes en el conflicto, ejecutoria y dictada en tiempo oportuno.

Establecidos estos dos conceptos, la tesis a desarrollar y sostener sobre los mismos será que *a toda relación tributaria de conflicto corresponde necesariamente la existencia de, al menos, una vía de solución jurisdiccional*.

La tesis, así expresada, inmediatamente provoca ciertas sospechas. La primera de ellas es que se plantea como un paradigma que si fuera cierto debería llevar a afirmar que (salvo el acotado margen del error humano en las decisiones jurisdiccionales) no existe espacio para la injusticia en nuestro sistema tributario. La experiencia nos indica que ello no es cierto, y cotidianamente vemos relaciones de conflicto que claman por una solución jurisdiccional y que son ahogadas o desahuciadas por puertas que se cierran o puertas que demoran indefinidamente en abrirse. Es que la tesis es cierta sólo en el mundo ideal del derecho, pero sería ingenuo pensar que en dicho ámbito se agota un problema que presenta aspectos mucho más profundos que deben solucionar la política, la sociología, la economía, y hasta la moral. No debe

caerse en la tesis idealista de que el derecho gobierna al mundo¹. Por el contrario, hay mucho más mundo fuera de los tribunales y de las oficinas de los abogados, que dentro de éstos, y sólo una mínima parte de las relaciones tributarias de conflicto acceden realmente a su solución jurisdiccional, pero la tarea que me propongo es aislar y explicitar una ley general de nuestro sistema y contrastar las posibilidades de su aplicación, como forma de intentar extender su vigencia efectiva.

La otra sospecha que puede despertar la tesis propuesta surge del carácter absoluto de la afirmación. El derecho es tan vasto –y a veces lo hacemos tan *basto*– que difícilmente soporta afirmaciones generales y absolutas, sobre todo en materia tan contingente como parece ser el proceso. Por ello, parece evidente que la tesis encierra un prejuicio, tal vez ideológico o utilitarista (no sé cuál sería peor), que habrá de llevar a forzar la demostración empírica y falsear sus resultados. No encuentro forma de aventar esta sospecha. Solamente se me ocurre insistir en que el derecho es realmente una ciencia (ciencia aplicada, o tecnología), y que sus normas “*son empíricamente verificables de la misma forma que las reglas tecnológicas, a saber, por su eficiencia o bien por su compatibilidad con la moralidad dominante*”².

Volviendo a mi tesis de que *a toda relación tributaria de conflicto corresponde necesariamente la existencia de, al menos, una vía de solución jurisdiccional*. Esta tesis puede ser sostenida y demostrada por vía deductiva, a partir de los grandes principios constitucionales, como parte o expresión de la denominada garantía de la tutela jurisdiccional efectiva, que en materia tributaria tiene un triple soporte normativo: el artículo 17 de la Constitución Nacional, en tanto requiere sentencia fundada en ley para privar de su propiedad a cualquier habitante; el artículo 18 también de la Constitución Nacional, que garantiza la defensa en juicio de la persona y sus derechos; y el art. 8º, inc. 1º de la Convención Americana de Derechos Humanos, que dispone que “*toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley (...) para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden (...) fiscal o de cualquier otro carácter*”.

¹ Ver la crítica de Bunge a la tesis de Dworkin según quien “*vivimos en y por el derecho*”. Para Bunge, por el contrario, “*el control social es en gran medida un control extralegal*”. BUNGE, Mario, Las ciencias sociales en discusión. Una perspectiva filosófica. Ed. Sudamericana, Bs.As. 1999, pag. 407.

² Bunge, ob. cit, pag. 386.

Pero dicho principio es sólo un presupuesto teórico de la tesis aquí desarrollada, que tomo por válido y que no pretendo demostrar³. El principal objeto de este trabajo es sostener la tesis formulada haciendo una contrastación empírica del enunciado general a través de cada uno de los múltiples tipos de relaciones tributarias de conflicto que se plantean en la realidad.

A través de un camino que se advierte largo, sinuoso y accidentado, se intentará demostrar que la tesis teóricamente sustentada en las normas y principios constitucionales, es empíricamente viable y armónica con la totalidad del ordenamiento jurídico y también con los fines de la tributación. Si en algún punto se señala la invalidez o inaplicabilidad de alguna norma legal o reglamentaria, se intentará demostrar –sin caer en una petición de principios– que es la norma inválida y no la generalidad de esta tesis la que debe ser removida del orden jurídico.

Desde un punto de vista ligeramente distinto, y del cual pretendo en cierta forma apartarme, podría haber titulado este trabajo *control jurisdiccional de la administración fiscal*⁴, y en tal caso esta introducción habría consistido en señalar que las relaciones tributarias de conflicto se plantean en sede administrativa, pero con una vocación de solución jurisdiccional, y que el desafío del intérprete es hallar los puentes –cada vez más pequeños y más ocultos– que permiten discurrir de la sede administrativa al estrado jurisdiccional.

Sin perjuicio del valor de este planteo alternativo, debo señalar que el que aquí intento es ciertamente más amplio puesto que no todas las relaciones tributarias de conflicto se plantean con la Administración fiscal. Pero, además, prefiero hacer hincapié –tanto en el título como en esta introducción y en todo el esquema de este análisis– en las dos nociones básicas

³ Sobre el sustento y desarrollo de la garantía de la tutela jurisdiccional efectiva pueden verse numerosos trabajos de autorizada doctrina en lo constitucional tributario. Por citar sólo algunos: BELTRAN, Jorge, El principio constitucional de adecuada tutela jurisdiccional en materia tributaria, en “Estudios de derecho constitucional tributario”, Ed. Depalma, 1994, Buenos Aires, p. 343; SPISSO, Rodolfo R, Tutela judicial efectiva en materia tributaria, 2ª ed. Depalma, Bs. As. 2000; TORRES, Agustín, Tutela Jurisdiccional Efectiva en Materia Tributaria, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, III Jornadas Tributarias del Mercosur, Buenos Aires, 1999. Publicado en Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Abril 2000.

⁴ Seguiría con ello el buen ejemplo de obras que son señeras en el campo del Derecho Administrativo, como es el tratado de Héctor MAIRAL, *Control judicial de la administración pública*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1984, que no deja de ser una fuente esencial de mi investigación.

de *relación tributaria de conflicto* y de *solución jurisdiccional*, como forma de destacar algo que debe ser señalado como el mayor logro del derecho tributario moderno: la noción de la relación tributaria como una relación jurídica, en la cual el Fisco y el contribuyente o responsable se vinculan en relación de igualdad y bajo el amparo del derecho⁵. Aunque la causa de la relación tributaria no sea el libre consentimiento del contribuyente, y aunque los sujetos de dicha relación (Estado e individuo) y sus fines sean esencialmente dispares, debe ser preservada la idea de que la relación jurídica tributaria no es una relación de poder o de sujeción, que nace y se desarrolla al ritmo del avance administrativo sobre los individuos, sino una relación nacida en la ley y gobernada por el derecho, donde la igualdad de las partes ante la Ley y –más aún- ante la Constitución, es una característica esencial.

Y esta relación de igualdad es posible porque el objeto central de la relación tributaria, la obligación tributaria, es una pretensión puramente patrimonial en la que el *dar* del contribuyente es aritmética y sustancialmente equivalente al *recibir* del Fisco.

Por ello digo –aunque tal vez sólo se trate de un matiz- que pretendo determinar la forma en que jurisdiccionalmente se solucionan los conflictos tributarios, más que la forma en que la justicia controla el actuar de la administración fiscal.

⁵ NAWIASKY, Hans, Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario, traducción al español y notas del catedrático Juan Ramallo, p. 53 y sigtes., Ediciones del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982. Dice este precursor del derecho tributario: “*Acreeedor y deudor se encuentran en la obligación tributaria, formalmente uno frente al otro, del mismo modo que ocurre en la obligación privada... Este dato básico no se ve afectado en absoluto por el hecho de que el Estado no sólo sea acreedor, sujeto de crédito, sino además legislador, sujeto activo del ordenamiento jurídico... La denominada soberanía tributaria no hace referencia al crédito tributario sino únicamente a la ley tributaria, al igual que la soberanía estatal, considerada en su generalidad, sólo se manifiesta en el ordenamiento jurídico. De ahí que sea igualmente equivocado caracterizar la obligación tributaria como relación de poder cuando en mayor medida es una obligación crediticia*”.

2. ELEMENTOS BÁSICOS DE LA TESIS: LA RELACIÓN TRIBUTARIA DE CONFLICTO Y LA SOLUCIÓN JURISDICCIONAL

2.1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo se definen o caracterizan los dos elementos conceptuales básicos de la tesis, a fin de consensuar qué habremos de entender por *relación tributaria de conflicto*, y por *solución jurisdiccional*.

El primer concepto es muy amplio y contiene una cantidad casi inasible de situaciones jurídicas, constantemente matizadas, mutadas y renovadas por la dinámica propia de la realidad, de los hechos y del devenir de los actos humanos y de los negocios. Lo que intento en este capítulo es imaginar las relaciones de conflicto posibles y sistematizarlas para ayudar el desarrollo de la prueba empírica (que tales conflictos disponen de solución jurisdiccional). Este es un capítulo que pretende abarcar y clasificar la realidad, lo cual si bien es de hecho imposible, no deja de ser un permanente desafío de la ciencia.

El segundo concepto a aprehender, *la solución jurisdiccional*, es la proposición única que se intenta predicar de todas las relaciones anteriormente identificadas. Por ello, el énfasis aquí no será enumerativo y clasificatorio, sino descriptivo: qué es una *solución*, y qué debe verificarse en sí misma, pero también en su órgano emisor y en su proceso de gestación, para poder calificarla de *jurisdiccional*.

2.2. LA RELACIÓN TRIBUTARIA DE CONFLICTO

2.2.1. Concepto

Denominaré “*relación tributaria de conflicto*” a toda situación en la cual el Fisco y un responsable⁶ sostienen posiciones jurídicas encontradas y contradictorias en cuanto a la existencia, medida, contenido o modalidades de una relación tributaria.

En general, la relación jurídica tributaria puede ser acotada sólo al aspecto sustantivo de la misma (la obligación tributaria sustantiva), o bien adoptarse una noción más abarcativa, que también contemple las relaciones jurídicas que el derecho y la realidad van tejiendo alrededor de la relación sustantiva. Tal es el concepto de Giuliani Fonrouge⁷, con quien coincide Luqui. Este último brinda al efecto la imagen de la relación tributaria como un *haz lictorio*, formado por diversas varas, una de las cuales es la obligación tributaria, que es la de mayor importancia y gravitación, porque si ella falta no tendrían razón de existir ni campo para actuar las otras relaciones, que nacen a causa de la obligación tributaria, o son su consecuencia⁸. Este concepto amplio de relación tributaria, entonces, no descarta las que comúnmente se enmarcan en el derecho tributario formal (obligaciones de hacer: declarar, informar, llevar contabilidad y registros, facturar, etc.) ni tampoco las del derecho tributario penal. También quedarían así abarcadas por el amplio concepto de relación tributaria las obligaciones de pago inversas, es decir aquéllas en las que por

⁶ Incluimos dentro del concepto de *responsable* a los contribuyentes y a los responsables por deuda ajena, que es el contenido que surge de los arts. 5° y 6° de la Ley 11.683 (t.o. 1998), y se refiere a las dos formas de intervenir un particular en una obligación tributaria sustantiva, pero también incluimos a los responsables por obligaciones administrativas y a los responsables por infracciones a la ley tributaria. Esta ampliación del concepto de responsable es, en realidad, una derivación de la noción amplia de *relación tributaria*.

⁷ Para este autor “*la relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra*”. GIULIANI FONROUGE, Carlos M, Derecho Financiero, 5ª edición, actualizada por NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén O., Ed. Depalma, Bs. As. 1997.

⁸ LUQUI, Juan Carlos, La obligación tributaria, Ed. Depalma, Bs. As. 1989, pag. 19.

repetición, reintegro o indemnización el Fisco debe pagar al contribuyente⁹, o bien las relaciones en las cuales el Fisco tiene alguna obligación de hacer (por ejemplo, declarar una exención o resolver cualquier petición o recurso presentado por un responsable).

De esta forma, toda relación jurídica relativa al derecho tributario en su concepción más amplia¹⁰, es una relación tributaria. Ahora bien, de todas ellas, sólo me interesan ahora aquéllas en las cuales se encuentra planteado un verdadero conflicto jurídico. Sea que se trate de una relación sustantiva (obligación tributaria), represiva o meramente formal, lo que califica al subconjunto que pretendo definir es la existencia de un conflicto y no la materia de la relación (siempre, claro está, dentro de la gran materia tributaria).

En la caracterización dada se advierte que se trata de una relación jurídica, en la cual las partes no sólo sostienen intereses contrarios sino que también se mantienen en sus posiciones y aún las sustentan en derecho. Sea por una diversa apreciación de los hechos o interpretación o aplicación del derecho, el Fisco y el responsable invocan o se amparan en la protección del orden jurídico.

También son relaciones tributarias de conflicto aquellas en las que solamente una de las partes sostiene una pretensión jurídicamente fundada, mientras que la otra se limita a “huir” o a callar, en tanto ese silencio no tenga efectos de consentimiento. Tal es lo que sucede en muchos procedimientos de repetición o administrativos en general, en los que la pretensión jurídicamente fundada del contribuyente es sólo respondida con el silencio, la inacción o la mera falta de pago por parte del Fisco. En el caso de las pretensiones impulsadas por el Fisco, en cambio, el silencio del responsable suele implicar el consentimiento de la pretensión, con lo cual no podrá más hablarse de conflicto en dicha relación, aunque (i) el conflicto podría reaparecer en un nuevo proceso con la misma causa, como, por ejemplo, en la ejecución fiscal iniciada con posterioridad a una determinación de oficio consentida, y (ii) la

⁹ En contra: FERREIRO LAPATZA, José Juan, Curso de derecho financiero español, Ed. Marcial Pons, 20ª edición, Madrid 1998, vol I, pag. 350. Según este profesor la causa de la repetición es el principio jurídico general del enriquecimiento sin causa, ajeno a la materia específica del derecho tributario.

¹⁰ La noción amplia del Derecho Tributario también nos es brindada por Giuliani Fonrouge, para quien “*El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos*”. GIULIANI FONROUGE, Carlos M, Derecho Financiero, 5ª edición, actualizada por NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén O., Ed. Depalma, Bs. As. 1993, Tomo 1, pag. 40

pretensión del Fisco podría no quedar satisfecha a pesar de la inexistencia de conflicto, tal como sucede si no se logra hacer efectivo el pago demandado por una obligación consentida.

Tales relaciones, en cierto modo unilaterales, también las habremos de incluir en el concepto de relaciones tributarias de conflicto, puesto que en ellas también existe un conflicto jurídico dado por la preeminente posición de hecho o de derecho que mantiene la parte pasiva de la relación¹¹, la cual obliga a la parte activa a desarrollar un procedimiento jurisdiccional para solucionar el conflicto.

Otra ampliación del grupo de las relaciones de conflicto analizadas consiste en la inclusión de las relaciones que son sólo virtuales o potenciales, como lo es la que nace de una ley que crea un impuesto, cuyo hecho imponible aún no ha sido realizado por el particular, o aún no ha sido determinado por el Fisco, pero cuya sola existencia produce un conflicto entre la persona a quien la norma alcanza y el Estado.

En suma, interesan para esta tesis todas las relaciones jurídicas, de materia tributaria, en las que existe un conflicto jurídico y en las que una parte sea un particular y la otra parte sea el Fisco, en su más amplia concepción.

2.2.2. La procedimentalización de la relación tributaria de conflicto

Hasta ahora me he referido a la relación tributaria de conflicto como si fuera un concepto estático, un conflicto jurídico trabado en un momento determinado.

Por supuesto que esta idea de la relación jurídica que he tomado como objeto material de estudio sería totalmente insuficiente, parcial e incompleta, ya que hace a la misma esencia de la relación tributaria de conflicto el nacer, desarrollarse y extinguirse en el marco de un procedimiento.

En este sentido es que podría hablarse de una suerte de *procedimentalización* de las relaciones tributarias de conflicto.

¹¹ No me refiero al sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino a la parte que debería enfrentar el conflicto y lo evita, que bien puede ser el Fisco.

Como diversos son los tipos de relaciones tributarias de conflicto, diversos también serán los procedimientos respectivos. Veremos que en muchos casos los procedimientos se inician en la Administración fiscal, continuándose luego en la Justicia. Pero que también puede ocurrir que el conflicto se plantee directamente ante la Justicia, como un proceso auténticamente judicial.

Dado que el meollo de esta tesis no es realizar un análisis estático de las relaciones tributarias de conflicto, sino concentrarse sobre un momento de las mismas (el momento de su solución jurisdiccional), que es necesariamente distinto al del nacimiento de la relación, y que ocurre en el marco de un procedimiento, tenderé a mirar y a referirme a la *relación* como un *procedimiento*.

2.2.3. Enumeración de los procedimientos

Al intentar una clasificación o una enumeración más o menos racional de las relaciones tributarias de conflicto, para dar cierto orden a la contrastación casuista que habré de hacer de esta tesis, me resulta más práctico referirme ya directamente a su aspecto dinámico, es decir, a los procedimientos que éstas originan.

Las relaciones tributarias de conflicto, y los procedimientos en los que se éstas se desarrollan y resuelven, son de variadísimo tipo. La caracterización somera que se realiza a continuación será la base del análisis empírico que se realiza en el Capítulo 3.

a) *Procedimientos determinativos*

La relación tributaria de conflicto más típica es la que se refiere al contenido de la relación tributaria sustantiva, es decir, a la determinación de la obligación tributaria. El conflicto consiste, en estos casos, en que el responsable ha realizado una determinación distinta, o no lo ha hecho, y no consiente la determinación de oficio practicada por el Fisco. El conflicto suele abarcar el aspecto principal de la determinación, y también sus accesorios (intereses), pero podría limitarse sólo a estos últimos.

b) Procedimientos sancionatorios

Las relaciones de conflicto que se plantean respecto de la pretensión sancionatoria o represiva del Fisco tiene por objeto determinar la existencia de un incumplimiento típico y antijurídico, su imputabilidad al responsable, la culpa de éste, la procedencia de una sanción (que podrá consistir en multa, clausura, inhabilitación, prisión o pérdida de beneficios) y la ejecución de dicha sanción.

Los posible procedimientos sancionatorios son diversos, y se torna difícil establecer una clasificación con base científica o racional de los mismos. Las importantes diferencias procesales que existen se deben más bien a causas circunstanciales y políticas. Así tendremos distintas formas de plantearse y resolverse la relación tributaria de conflicto según se trate de infracciones formales especiales (sancionadas con multa, clausura, inhabilitación y arresto), infracciones formales y sustanciales autónomas (omisión y apropiación de retenciones), infracciones sustanciales conexas a determinaciones (omisión y defraudación de impuestos), infracciones previsionales, infracciones a la Ley Penal Tributaria, o bien infracciones que dan lugar a sanciones impropias o anómalas.

c) Procedimientos recaudatorios

En los casos en que el procedimiento de ejecución puede considerarse realmente jurisdiccional (cuando interviene en forma efectiva un juez, y no en el procedimiento simplificado introducido por la ley 25.239), parecería redundante hablar de solución jurisdiccional a un conflicto que ya es judicial. Sin embargo –dado que el análisis jurisdiccional realizado en el procedimiento de ejecución es, en principio, muy limitado- importa aquí analizar la posibilidad de reabrir en el proceso ejecutivo el conflicto que puede estar detrás de la emisión de la boleta de deuda para obtener una solución jurisdiccional del mismo, a través del planteo de ciertas defensas de fondo admitidas por la jurisprudencia (p.ej: inconstitucionalidad, inexistencia o inexigibilidad de la obligación, etc). También es importante analizar las vías existentes para obtener, luego de la ejecución, una nueva solución jurisdiccional sobre los puntos del conflicto que no han podido ser analizados en oportunidad de la ejecución (es decir, los requisitos y limitaciones del juicio ordinario posterior).

También son procedimientos recaudatorios –aunque no totalmente autónomos- los que corresponden a medidas cautelares trabadas por el Fisco en el curso de una ejecución o con carácter previo aún a la determinación de oficio.

d) Procedimientos declarativos

Se incluyen aquí todos aquellos procedimientos cuyo objeto es obtener la revocación o la no aplicación de una norma general, que es tachada de ilegal o inconstitucional. Los casos más típicos serán aquellos de impugnación de reglamentos (emanados del Poder Ejecutivo o de la AFIP) y de leyes, sea por acción contencioso administrativa, declarativa o por acción de amparo. Tratándose de normas provinciales debemos clasificar los procedimientos según se planteen ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación o ante la jurisdicción local. También merecen su consideración especial entre este tipo de procedimientos aquellos que se refieren a relaciones de conflicto generadas o resueltas en instancia anterior por resoluciones de la Comisión Federal de Impuestos.

e) Procedimientos cautelares

Dejando a un lado los procedimientos cautelares impulsados por el Fisco (vgr. embargos), que se analizan junto con los procedimientos recaudatorios, importa tratar las vías de solución jurisdiccional provisional y preventiva que ofrecen ciertas relaciones de conflicto. Se incluyen en esta categoría las medidas cautelares ordinarias, autónomas y las medidas autosatisfactivas. El planteo de pretensiones cautelares ante el Tribunal Fiscal también merece su tratamiento en este punto.

Una categoría distinta de procedimientos cautelares la integran las acciones de amparo por mora (en vía judicial y en vía del Tribunal Fiscal). Las incluyo en este capítulo un poco forzadamente, puesto que su objeto no es solucionar el fondo de un conflicto, sino la mera inacción administrativa.

f) Procedimientos consultivos

El actual régimen de la consulta vinculante (RG AFIP 858) expresamente excluye la solución jurisdiccional dentro del procedimiento consultivo. Podría entenderse que una diferencia de criterios interpretativos en un procedimiento consultivo no es suficiente para configurar una relación tributaria de conflicto. Sin embargo, habrá que analizar si existe una vía de solución jurisdiccional cuando se encuentren reunidos los requisitos para la procedencia de la acción declarativa de certeza, como también señalar la posibilidad del planteamiento jurisdiccional en el marco del eventual procedimiento determinativo, sancionatorio o recaudatorio impulsado por el

Fisco como consecuencia de una opinión vinculante contraria a la interpretación del contribuyente.

Por otra parte, el régimen de las resoluciones generales interpretativas dictadas a petición de parte (Decreto 618/97, art. 8) configura un procedimiento consultivo, que cuenta con la acción contencioso administrativa para su solución jurisdiccional.

g) Procedimientos de revisión de actos administrativos no determinativos ni sancionatorios

La regulación del recurso (apelación o reconsideración) previsto en el art. 74 del Reglamento prevé la solución jurisdiccional de la relación de conflicto planteada por esa vía, mediante la demanda contencioso administrativa de nulidad de la resolución.

En casos especiales, la impugnación de este tipo de actos también podrá realizarse por la vía de la Acción de Amparo.

h) Procedimientos de repetición

La principal clasificación en los procedimientos de repetición se formula entre los pagos espontáneos y los pagos efectuados a requerimiento del Fisco. Distinto tratamiento –a su vez- podrán tener los pagos efectuados como resultado de una acción de ejecución. La repetición de tributos de la Seguridad Social tiene también sus reglas específicas para el planteo jurisdiccional.

i) Reclamos indemnizatorios

Se incluyen en este capítulo los procedimientos jurisdiccionales para obtener la indemnización de los perjuicios provocados por el accionar del Fisco que se anticipó a una solución jurisdiccional adversa. Producto de dicha situación es una nueva relación de conflicto, consistente en la pretensión indemnizatoria de intereses, costas y daños específicos provocados por una ejecución indebida, un embargo dejado sin efecto, un depósito obligatorio para recurrir luego liberado, o por otro tipo de acciones u omisiones del Fisco que resultaron declaradas ilegítimas. Este tipo de relaciones podrán plantearse en el marco de un proceso autónomo (demanda de daños y perjuicios), o como un incidente dentro del proceso principal.

2.3. LA SOLUCIÓN JURISDICCIONAL

2.3.1. Concepto

Cualquier tipo de “*solución*” administrativa contraria a los intereses del responsable, dada al margen de la solución jurisdiccional, no es realmente una solución, sino una auténtica manifestación del conflicto, que, como es obvio, requiere de dos partes encontradas para su existencia.

Por ello, la solución jurisdiccional de la relación tributaria de conflicto es la única que puede considerarse como una verdadera solución del conflicto conforme a derecho. La intención aquí no es justificar la necesidad de la solución jurisdiccional, sino más bien definirla y calificarla en sus características y contenido, alcances y limitaciones.

Adelantando un concepto que será el resultado de la descripción efectuada a continuación, podríamos decir que es solución jurisdiccional aquella que es *emitida por un órgano jurisdiccional independiente como resultado de un proceso seguido con plena garantía de defensa e igualdad de ambas partes, con amplitud de debate y prueba y con fundamento en los hechos probados y en el derecho vigente, y que es dictada y ejecutable en tiempo oportuno.*

Si bien la solución jurisdiccional es sólo una de las formas de solución posibles para las relaciones tributarias de conflicto, ella es la única que permite arribar a un desenlace que no depende de la voluntad de las partes. Las demás formas posibles de solución requieren siempre del consentimiento de, al menos, una de las partes, con lo cual la solución consiste allí en el mero abandono del conflicto.

Es lo que sucede en los casos en que el responsable acepta totalmente la pretensión fiscal (típica situación de quien se acoge a un régimen de moratoria, pero también de quien consiente una determinación, paga y omite repetir), y también cuando el Fisco, en el marco de un procedimiento administrativo admite la pretensión del contribuyente y deja sin efecto un acto anterior o bien hace lugar a un pedido de repetición. También interviene la voluntad (omisiva) de las partes en los casos en que los nudos conflictivos terminan desatándose por el curso de la prescripción y la inacción. Como puede advertirse, las alternativas no jurisdiccionales de solución importan necesariamente la desaparición del conflicto. No hay conflicto si no hay dos voluntades encontradas. El consentimiento directamente elimina el conflicto.

Por ello digo que la solución jurisdiccional es la única solución verdadera y externa a las partes, y es tal vez lo más importante que nos puede ofrecer el derecho, algo sublime, casi mágico: una solución para los conflictos.

2.3.2. Requisitos de la solución jurisdiccional

Para que una solución pueda ser considerada de naturaleza jurisdiccional debe cumplir con diversos requisitos, particularmente en relación al órgano jurisdiccional que la emite, al proceso de formación de la decisión y a las características propias de la decisión en si misma.

Faltando cualquiera de dichos requisitos, la relación tributaria de conflicto no habrá quedado resuelta, aún cuando pudiera existir una apariencia de solución. Y como todo conflicto no resuelto reclama una solución jurisdiccional (tal es mi tesis) también en estos casos deberá existir alguna vía de verdadera solución.

a) En relación al órgano jurisdiccional

Los jueces administrativos y los jueces constitucionales

Una solución jurisdiccional sólo puede ser emitida por un órgano jurisdiccional, esto es, un juez o tribunal imparcial y absolutamente independiente respecto de la administración fiscal.

Fácil es advertir que no revisten tal carácter los denominados “*jueces administrativos*”. Éstos son funcionarios dependientes de la propia administración, que son parte en el planteo del conflicto, no en su solución. Los jueces administrativos son quienes determinan impuestos y aplican sanciones, y también son quienes deniegan u omiten resolver los pedidos de repetición, etc, es decir, los jueces administrativos fijan la postura del Fisco en la relación tributaria de conflicto, no la resuelven. Ni siquiera como una primera instancia sujeta a revisión.

Al decir de Martínez, “*lo contencioso tributario no comienza, por tanto, con el procedimiento de comprobación que llevan a cabo dichos organismos (los de recaudación) con fines de liquidación del impuesto, ni reviste el acto de determinación naturaleza verdaderamente jurisdiccional, como no tiene tampoco tal carácter una resolución que recayere en el recurso*

de reconsideración. Verdad es que hasta aquí, en esta fase, la autoridad administrativa juzga y manda en cuanto aplica el derecho a través de un juicio lógico acerca de la correspondencia entre una situación real y la situación prevista por la norma y concluye con un mandato, el de pagar el impuesto determinado, pero juzga y manda –para decirlo con palabras de Carnelutti cuando delimita la función procesal- para el desenvolvimiento de un interés en conflicto y no para la composición del conflicto: se trata de un juicio y de un mandato de parte, no de un juicio y de un mandato imparciales, puesto que la autoridad administrativa es uno de los sujetos en conflicto, mientras que la autoridad judicial se halla sobre los sujetos en conflicto”¹².

A pesar de la aparente facilidad para interpretar que el “juez administrativo” no tiene sino carácter de parte en la relación de conflicto, debe señalarse que en el procedimiento de determinación de obligaciones y aplicación de multas en materia previsional, ha sido sostenido por el Fisco y aceptado por la jurisprudencia¹³, que la intervención del juez administrativo, contra cuya decisión la ley prevé un recurso directo ante la Cámara Nacional de Apelaciones de la Seguridad Social, lo es no a título de parte sino como una suerte de tribunal de primera instancia. Consecuencia de ello es que no se sustancia el recurso de apelación ni se imponen costas, cualquiera sea su resultado. Esta teoría tiene una finalidad muy clara orientada a eximir de costas al Fisco en este tipo de causas. Pero como teoría se revela artificiosa e insostenible por cuanto no logra explicar la efectiva intervención que tiene el Fisco como parte cuando interpone o contesta recursos ulteriores a la sentencia de la Cámara¹⁴.

¹² MARTÍNEZ, Francisco, Estudios de Derecho Fiscal, Ed. Contabilidad Moderna, Bs. As. 1973, pag. 230.

¹³ CSJN, Gomerías Alberdi SACI, Fallos 300:895 (1978). Sostuvo allí la Corte que “cuando la administración pública es traída ante la justicia por recurso mediante el cual sólo se puede impugnar la legalidad de un acto de aplicación del ordenamiento jurídico de la previsión social librado a su competencia, no defiende derechos particulares, sino que actúa, como poder público, en defensa de la legalidad de un acto administrativo de interés general y en procura de la unidad interpretativa, por lo cual no cabe equipararla a las partes en las contiendas judiciales comunes ni someterla a los requisitos ni a las responsabilidades procesales impuestos ordinariamente por aquéllas”. Con cita de CSJN Fallos 243:398 y 463 y Fallos 288:433.

¹⁴ Si se considera procedente la exención de costas en estos casos, la solución correcta es la exención legal expresa, tal como lo preveía la Ley 18.477, la cual si bien no está derogada expresamente, ha quedado sin efecto por referirse a recursos que han sido eliminados de nuestro sistema procesal (los incluidos en el derogado art. 14 de la Ley 14.236), y sustituidos por el recurso de plena jurisdicción de la Ley 23.473. Un detalle muy prolijo sobre la evolución del problema de las costas

En el otro extremo, menos conflictivo aún es establecer que sí revisten el carácter de órgano jurisdiccional los jueces y tribunales establecidos por las leyes en cumplimiento del mandato del art. 108 de la Constitución Nacional, y también aquellos que establecen las constituciones y legislaciones provinciales siguiendo las directivas del art. 5º de la primera, que les manda garantizar un régimen republicano y la administración de justicia¹⁵.

El Tribunal Fiscal de la Nación

En el medio, entre los funcionarios administrativos y los jueces constitucionales, lo realmente trascendente para nuestra materia es definir si los tribunales creados por ley en la esfera de la Administración Pública, y cuyos miembros son designados por el Poder Ejecutivo, cumplen los requisitos mínimos de imparcialidad e independencia como para ser considerados “juez natural” de los conflictos tributarios, debidamente capacitados para resolver las relaciones de conflicto. La importancia de esta cuestión es que me estoy refiriendo aquí a la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Nación, y a la de similares tribunales existentes en jurisdicción provincial¹⁶.

Generalmente esta cuestión es resuelta por la doctrina mediante la invocación de la jurisprudencia del famoso caso Fernández Arias¹⁷, según la

en este tipo de recursos puede verse en OVIEDO, Oscar Carlos, Derecho de la Previsión Social, Ed. Abaco, Bs. As. 1990, pag. 340.

¹⁵ En relación a los jueces constitucionales como órgano suficiente para resolver las relaciones de conflicto, sólo cabría hacer la aclaración de que en algunos casos el ordenamiento constitucional exige que exista una doble instancia judicial, es decir que sería insuficiente la jurisdicción de un solo juez o tribunal inapelable. Estos casos son los de materia penal, por así preverlo el art. 8, inc. 2, ap. h) de la Convención Americana de Derechos Humanos. Sobre la obligatoriedad de esta garantía a favor del imputado, y su no extensión a los demás casos, ver los casos Giroldi y Arce, citados en nota 70.

¹⁶ Confrontar a estos efectos las características de inamovilidad e independencia del Tribunal Fiscal de la Nación con las del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, Cámara Fiscal de Apelaciones de la Provincia del Chaco, Tribunal Administrativo Fiscal de la Provincia de Mendoza, Cámara Fiscal de Apelación de la Provincia de Misiones, Tribunal Administrativo de la Provincia de San Juan, Tribunal Fiscal de la Provincia de Santiago del Estero y Tribunal Fiscal de la Provincia de Tucumán.

¹⁷ CSJN, Fallos 247:646 (1960). En este fallo la Corte admitió la validez constitucional de los tribunales que ejercen jurisdicción administrativa, pero condicionó dicha conclusión a que: (a) los litigantes tengan derecho a interponer recurso ante los jueces ordinarios; y (b) se niegue a los tribunales administrativos la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertidos, salvo que exista opción legal para que los interesados elijan la vía administrativa, privándose voluntariamente de la vía judicial (considerando 19º).

cual para admitir la validez de la actividad jurisdiccional ejercida por órganos administrativos debe existir control judicial suficiente. Localizado el control judicial de las decisiones de los tribunales fiscales en el recurso de apelación o acción judicial que las legislaciones respectivas siempre establecen¹⁸, quedaría cumplido el requisito del control suficiente, y sustentada así la jurisdicción plena de dichos órganos administrativos. Así tratan la cuestión Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth¹⁹ y también Giuliani Fonrouge y Navarrine²⁰, y debe reconocerse que es la tesis comúnmente aceptada como sustento del *status quo*²¹.

Torres²² ha propuesto un mayor sustento constitucional a la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Nación. La tesis parte del art. 8º, inc. 1º de la Convención Americana de Derechos Humanos, según el cual se garantiza a las personas la intervención de “*juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley (...) para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden (...) fiscal o de cualquier otro carácter*”. A partir de allí, Torres demuestra que la expresión “*tribunal competente*” fue incluida justamente para contemplar la validez de la tutela brindada –en los Estados Unidos– por los tribunales administrativos o no judiciales, y que el Tribunal Fiscal de la Nación ha venido a encarnar, luego de la constitucionalización de dicha Convención²³, y considerando la independencia de sus jueces, la garantía de la tutela jurisdiccional efectiva en el

¹⁸ Vgr. el recurso de apelación y revisión limitada previsto por el art. 192 de la Ley 11.683 (t.o. 1998) o la demanda judicial que se establece contra las sentencias del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, según el art. 107 del Código Fiscal (t.o. 1999).

¹⁹ DIAZ SIEIRO, Horacio; VELJANOVICH, Rodolfo D y BERGROTH, Leonardo, Procedimiento Tributario Ed Macchi, Bogotá 1994, pag. 658.

²⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana Camila, Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Ed. Depalma, Bs. As. 1999, pag. 627. Necesario es aclarar que estos autores mencionan también como sustento de la validez de la jurisdicción del Tribunal Fiscal su carácter optativo.

²¹ Entre otros que han coincidido con esta tesis, puede citarse a MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo, Derecho Tributario Procesal, Ed. Depalma, Bs. As. 1987, pag. 216; GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, Ed. Depalma, Bs. As. 1986, pag. 24; ROLDÁN, Silvina, Algunas peculiaridades del Tribunal Fiscal en materia procesal, Impuestos 1999-B, 2384.

²² Esta tesis fue sostenida en las III Jornadas Tributarias del Mercosur, Buenos Aires, 1999, y está publicada en el Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, en Abril de 2000. Ver TORRES, Agustín, Tutela jurisdiccional efectiva.

²³ Art. 75, inc. 22 del texto constitucional de 1994.

proceso contencioso tributario. Así, según la tesis comentada, la validez de la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Nación no dependería tanto de la revisión judicial ulterior sino de su propia independencia y de la bendición recibida por virtud del Pacto de San José de Costa Rica. De allí que las propuestas de Torres se dirijan a corregir –vía reforma legislativa- las limitaciones que legalmente tiene el Tribunal Fiscal (principalmente el carácter acotado de su competencia y la prohibición de ejercer control de constitucionalidad). Esta tesis ha sido receptada por la jurisprudencia, al afirmar que la garantía de la tutela jurisdiccional efectiva se exhibe plenamente satisfecha con la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación con carácter previo a la exigibilidad de la obligación determinada por el Fisco²⁴.

En la otra vera del análisis, algunas críticas se han levantado contra la jurisdicción del Tribunal Fiscal. Así, Spisso señala como obstáculos insalvables para satisfacer la garantía de la tutela jurisdiccional efectiva mediante la intervención del Tribunal Fiscal, la existencia del artículo 109 de la Constitución, que veda al Poder Ejecutivo ejercer funciones judiciales²⁵, como también la imposibilidad legal de ejercer control de consitucionalidad²⁶. Bianchi, por su parte, afirma que *“si bien la Administración puede juzgar, puede emitir pronunciamientos jurisdiccionales, no puede arrogarse el derecho a ser considerada el juez natural de las causas que dirime, ya que ese título sólo corresponde a los jueces judiciales pues pertenece a la zona de reserva de la justicia”*, y que *“...ha sido voluntad del constituyente que todo aquello que implique la tarea de resolver un conflicto de intereses esté encomendado en forma última y definitiva a un órgano absolutamente imparcial y absolutamente diferenciado de las partes en litigio”*²⁷. Sea por el carácter doblemente limitado del recurso de apelación ante la Cámara (limitado al análisis del derecho y no de los hechos y limitado también por el importe debatido) del cual resulta una restricción incompatible con la plena intervención que es necesario franquear al juez natural judicial, o sea porque el

²⁴ CNCA Sala I, Colfax S.A., 12/5/00, en DTE N° 246, pag. 572.

²⁵ SPISSO, Rodolfo R, Derecho constitucional tributario, Ed. Depalma, Bs. As. 2000, pag. 522.

²⁶ SPISSO, Rodolfo R, Tutela judicial efectiva en materia tributaria, Ed. Depalma, Bs. As. 1996, pag. 63.

²⁷ BIANCHI, Alberto B, Apuntes en torno al concepto de juez natural, con particular referencia a los jueces administrativos, en la obra conjunta de BIANCHI y TAWIL, Proceso administrativo y constitucional, Ed. Ciencias de la Administración, Bs. As. 1992, pag. 235. Debe aclararse que la opinión de este autor fue matizada en su libro Control de Constitucionalidad, Ed. Abaco, Bs. As. 1992, pag. 262 y ss., donde insiste en que los tribunales administrativos carecen del carácter de “juez natural”, pero admite en cambio que realicen la función típicamente jurisdiccional del control de constitucionalidad.

Tribunal Fiscal integra la Administración Pública, que es una de las partes en el conflicto, su carácter de juez natural se presenta como debilitado²⁸.

Así pues, tenemos planteado un arduo debate doctrinario que, o bien se resuelve según las reglas clásicas de la legitimación de la jurisdicción administrativa sobre la base de la existencia de control judicial suficiente (Giuliani Fonrouge, Diaz Sieiro, y la generalidad de la doctrina), o bien se admite el carácter constitucional *per se* del Tribunal Fiscal de la Nación y de sus émulos provinciales sobre la base de su independencia y plena jurisdicción (Torres), o bien se le desconoce su jurisdicción plena, con lo cual no necesariamente la validez, pero sí los alcances de sus decisiones, serían más limitados (Bianchi, Spisso).

La justificación habitual de la jurisdicción del Tribunal Fiscal, que se funda en la ulterior revisión judicial de sus sentencias, falla constitucionalmente debido al carácter limitado que la ley reconoce a dicha revisión judicial. La tesis de Torres, por su parte, puede ser compartida, pero no sin señalar que ella encierra una propuesta *de lege ferenda*, y por ello depende de la adecuación legislativa que importe ampliar la competencia y las facultades de control constitucional del Tribunal.

Desde mi punto de vista, la cuestión planteada es pasible de ser resuelta también por aplicación de la jurisprudencia del caso Fernández Arias – tal como lo hace la generalidad de la doctrina-, pero según la segunda parte de dicha jurisprudencia, esto es, mediante la constatación fáctica y jurídica de que la vía de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación es siempre facultativa para el contribuyente, quien puede optar por dirimir su conflicto directamente ante el Poder Judicial. Esta posibilidad de optar por la vía del Tribunal Fiscal o de acudir directamente a los jueces constitucionales rige en el sistema tributario federal, y también en las provincias en que existen tribunales administrativos similares²⁹, y es lo suficientemente clara como para sustentar el carácter totalmente voluntario u opcional del recurso ante el Tribunal Fiscal.

²⁸ También se pronuncia en contra de los tribunales administrativos VANOSI, Reinaldo, *Los llamados tribunales administrativos ante el derecho constitucional*, en *El Derecho* 103, pag. 842.

²⁹ En la Ley 11.683 (t.o. 1998), la acción judicial alternativa es la acción de repetición (art. 81 y ss) o la acción de impugnación contenciosoadministrativa, según se analiza en el punto 3.1.1.c). En la Provincia de Buenos Aires la acción alternativa es la acción contenciosa mencionada en el art. 95 del Código Fiscal (t.o. 1999).

Ha sido señalado³⁰ que la vía judicial alternativa a la del Tribunal Fiscal es notoriamente más gravosa que la del recurso de apelación ante éste, al menos en relación a la determinación de tributos y accesorios, puesto que tales determinaciones sólo pueden ser cuestionadas en sede judicial por la vía de la repetición, es decir, previo pago, lo cual no es exigido para acceder a la jurisdicción del Tribunal Fiscal, ni tampoco para deducir el recurso judicial de apelación contra su sentencia³¹. Si bien la vía judicial de la repetición es ciertamente más onerosa, ello no empaña la plena validez constitucional de la vía del Tribunal Fiscal como vía alternativa y opcional que es.

La constatación de la gravosidad de la vía judicial no debe llevarnos a desconfiar del valor jurídico de la vía cuasi jurisdiccional, pues ello significaría perder el rastro de la inconstitucionalidad del sistema. La inconstitucionalidad no radica en las limitaciones propias de la solución cuasi jurisdiccional, sino, por el contrario, en las limitaciones artificiales a la solución judicial. Es en la regla perimida y desde todo punto de vista criticable de *solve et repete* donde está la falla, no en la alternativa voluntaria de acudir a otro tribunal³².

Al justificar la validez de la intervención del Tribunal Fiscal para la solución de los conflictos tributarios sobre la base del carácter opcional de su jurisdicción se siguen las siguientes consecuencias lógicas dentro del sistema: (i) deja de ser necesario el recurso judicial ulterior, y se justifica el carácter limitado con que lo franquea la Ley 11.683, (ii) queda plenamente al desnudo la gravedad de la plena vigencia de la regla *solve et repete* en la vía judicial alternativa, ya que la única forma de escapar de ella –y sólo a nivel federal- es sometiéndose a una jurisdicción que importa la renuncia a la jurisdicción judicial plena, y (iii) en las condiciones actuales en que existe un limitado contralor jurisdiccional de lo que resuelve el Tribunal Fiscal, es inconstitucional cualquier limitación al acceso alternativo pleno a los jueces constitucionales.

³⁰ SPISSE, Rodolfo R, Derecho constitucional tributario, Ed. Depalma, Bs. As. 2000, pag. 521.

³¹ En tal caso, si bien el recurso judicial de apelación no suspenderá la acción ejecutiva de cobro de los tributos e intereses (LPrT, art. 194), el pago no es requisito de admisibilidad del recurso judicial. Este esquema es distinto en la Provincia de Buenos Aires, en la cual para impugnar judicialmente la sentencia del Tribunal Fiscal se exige el previo pago del gravamen (C.F. art. 107).

³² Llamo aquí la atención sobre la interpretación que sostengo en el capítulo 3.1.1 que relativiza totalmente la rigidez de la vigencia actual del *solve et repete* en los procedimientos determinativos de impuestos nacionales.

Por otra parte, en la medida en que la jurisdicción del Tribunal Fiscal se legitime por su carácter opcional y no por su revisión judicial ulterior, podemos tener la tranquilidad de que el sistema resulta mucho más acorde con la estructura básica de nuestro Estado republicano, puesto que la otra alternativa parece ser un primer paso hacia la jurisdicción obligatoria del tribunal administrativo, que si bien sería válida en la medida en que permitiera una revisión judicial plena, llevaría a incrementar cada vez más las funciones del Poder Ejecutivo, concentrando la función jurisdiccional en la Administración, y con el consiguiente debilitamiento del Poder Judicial.

Por el contrario, preservar y destacar el carácter opcional del Tribunal fuerza a éste –por la ley natural y económica de la competencia- a destacarse por la calidad de su trabajo y la ecuanimidad de sus decisiones. Superado ya el estado aberrante de inacción del Tribunal Fiscal por falta de medios y de jueces, en que su intervención era una alternativa muchas veces elegida en función del tiempo que tomaba llegar a la sentencia (inflación y moratorias mediante); y en vías de lenta superación del carácter absoluto del *solve et repete* para acudir a la Justicia, el Tribunal Fiscal sólo mantendrá su espacio propio en la medida en que los responsables lo perciban como una justicia especializada, rápida, más barata y “de mejor calidad” que la que pueda obtenerse en los tribunales.

No considero que pueda concluirse de esta tesis que, dado que su jurisdicción es opcional, cualquier arbitrariedad que se introduzca en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal (vgr. las limitaciones al ofrecimiento de prueba, según lo trataré a continuación) deba ser considerada válida. Por el contrario, el procedimiento y la decisión del Tribunal Fiscal también deberán respetar los requisitos que hacen a la validez de la solución jurisdiccional. Solamente he relativizado la importancia de un recurso judicial ulterior que ya está relativizado en sus alcances por la ley y por la jurisprudencia. Es en beneficio de la solución judicial plena que considero necesario desenmascarar el supuesto carácter judicial de una solución cuya validez real sólo depende de la plena libertad de opción del recurrente.

También aclaro que esta reflexión de ninguna manera propicia la eliminación de la instancia de apelación judicial de las sentencias del Tribunal Fiscal. Como toda doble instancia ella es buena en cuanto procura obtener una mejor sentencia definitiva para los justiciables y un control sobre el actuar del tribunal originario.

En síntesis, considero que la solución jurisdiccional del conflicto tributario puede válidamente ser brindada por un tribunal judicial, o por un tribunal administrativo en la medida en que su jurisdicción sea optativa, o que exista una revisión plena de sus decisiones en sede judicial.

En el caso del Tribunal Fiscal de la Nación la actual validez de su jurisdicción reposa sobre su carácter optativo y no sobre la limitada revisión judicial de sus sentencias.

b) En relación al proceso

Ya hemos destacado la noción de relación de conflicto como *proceso*, y particularmente la solución del conflicto es el resultado de un proceso, es la norma jurídica individual, dictada por un órgano competente que resulta de una sucesión de actos coordinados entre sí³³.

El proceso para arribar a la solución es necesario porque es el ámbito en el que las partes pueden ejercer el derecho de defensa, integrado por (i) el derecho a ser oído por el tribunal con anterioridad a su decisión, (ii) a ofrecer y producir prueba y (iii) a ser tratados con absoluta igualdad³⁴.

Derecho a ser oído

El derecho a ser oído por el órgano decisor –y que ello sea con anterioridad a la toma de la decisión- es recogido en innumerables fallos de la Corte Suprema³⁵. Ello no es característica exclusiva del proceso jurisdiccional³⁶, pero en éste la garantía se expande por la existencia de dos partes que pueden formular peticiones a lo largo del proceso. La necesidad de

³³ Se ha definido al proceso como el “conjunto de actos recíprocamente coordinados entre sí de acuerdo con reglas preestablecidas, que conducen a la creación de una norma individual destinada a regir un determinado aspecto de la conducta del sujeto o sujetos, ajenos al órgano, que han requerido la intervención de éste en un caso concreto, así como la conducta del sujeto o sujetos, también extraños al órgano, frente a quienes se ha requerido esa intervención”, PALACIO, Lino, Derecho Procesal Civil, Ed. Abeledo Perrot, B.A. 1986, Tomo I, pag. 221.

³⁴ El derecho a ser oído y a ofrecer y producir prueba fueron establecidos por la Corte desde tiempo inmemorial como elementos integrantes del derecho de defensa. El derecho al trato igualitario en el proceso es considerado generalmente no como una derivación de la garantía del debido proceso sino de la garantía de la igualdad ante la ley que establece el art. 16 de la Constitución Nacional. La incorporo aquí entre las garantías procesales puesto que no cabe duda de que el sistema constitucional es un todo armónico, contra el cual no deben atentar las clasificaciones dogmáticas o doctrinarias.

³⁵ CSJN Fallos 126:114 (1916); 127:374 (1918) y 182:502 (1938), entre muchos otros.

³⁶ Recordemos que el art. 1º, inc. f) de la Ley 19.549 establece este principio como requisito esencial del procedimiento administrativo.

que ambas partes sean oídas implica que el tribunal interviniente está obligado a escuchar las posiciones de ambas (principio de contradicción) respecto de cada petición relevante, lo cual se instrumenta mediante el traslado.

La principal consecuencia derivada del derecho a ser oído es la veda y condena del prejuzgamiento. Un tribunal que prejuzga infringe un daño sobre esta garantía que es absolutamente irreparable por el mismo tribunal. Ello sólo puede ser remediado por la intervención de otro juzgador, que no haya emitido opinión sobre el punto. De allí la importancia de que el proceso jurisdiccional admita el remedio de la recusación con causa en el prejuzgamiento³⁷, y de que en caso de no apartarse el juez de la causa en la cual prejuzgó el resultado de su sentencia será un acto irremediablemente nulo³⁸.

Derecho a ofrecer y producir prueba

El derecho a ofrecer y producir prueba durante el proceso es también esencial para que el mismo pueda ser considerado auténticamente jurisdiccional. Vedar la introducción de prueba en el proceso significa imposibilitar la plena defensa ante el tribunal, e inducir entonces el dictado de una resolución alejada de la realidad de los hechos. Es cierto que las normas procesales pueden exigir que el ofrecimiento de la prueba sea realizado en algún determinado momento del proceso, y rechazar la que pretende ser introducida después. Ello es una necesidad impuesta por la simple circunstancia de que el proceso debe avanzar hacia su finalidad propia que es la

³⁷ La imposibilidad de recusar a los jueces del Tribunal Fiscal de la Nación, según lo dispone el art. 150 de la Ley 11.683 (t.o. 1998), se encuentra entonces en un peligroso límite de validez constitucional, en la medida en que se pretenda que la intervención de dicho tribunal configura la instrumentación legal del principio de la tutela jurisdiccional efectiva. Esta objeción que cabría hacer a la validez de la norma citada, solamente es matizada por la gravedad de la sanción que en forma específica prevé el art. 148, inc. g) de la misma ley, disponiendo la remoción del juez que no se excusara debiéndolo hacer.

³⁸ Cabe disentir, por ello, con la jurisprudencia de la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal según la cual la no excusación de un vocal del Tribunal Fiscal de la Nación no es causal de nulidad del pronunciamiento ni puede ser objeto de planteos por las partes. Eurobra S.A. 17/9/91, reseñado en el Periódico Económico Tributario, N° 2, año 1991. La responsabilidad personal del vocal que omitió excusarse estando obligado a hacerlo, no sustituye sino que –por el contrario– complementa el vicio ínsito en la sentencia que fue dictada en contra de la ley.

sentencia, y no permitir un permanente avance y retroceso. Por ello el principio de preclusión es ineludible³⁹.

Algo totalmente distinto al principio de preclusión procesal es la prohibición de ofrecer en sede judicial la prueba no ofrecida en sede administrativa⁴⁰. Es que los procesos administrativo y judicial son esencialmente distintos. Una de las principales ideas que quiero aquí combatir es la de que el proceso jurisdiccional es la continuación del administrativo. Por ello he descartado incluso la expresión “*revisión jurisdiccional*”, comúnmente aceptada en el derecho administrativo, y propongo para el derecho tributario la de “*solución jurisdiccional*”. Porque en el proceso administrativo las partes no son partes, la igualdad no existe y tanto la conducción como la resolución del conflicto queda en las manos de la Administración, que es parte en el conflicto. El proceso jurisdiccional, entonces, recién comienza ante el órgano jurisdiccional.

La única limitación que es dable admitir en el proceso jurisdiccional cuando éste es precedido por un necesario procedimiento administrativo, es en cuanto al objeto de la pretensión. Admitamos que no pueda pretenderse en sede jurisdiccional algo que fue consentido o que no fue peticionado en sede administrativa, ya que respecto de dicho punto no se habrá trabado debidamente la relación de conflicto. Pero nada tiene que ver con ello la reticencia -o tal vez negligencia- en la invocación de los hechos y en la prueba de los mismos. Estando debidamente planteada la pretensión impugnatoria, de repetición o de lo que fuere, la insuficiente invocación de hechos y ofrecimiento de pruebas ante la administración sólo podría provocar – en el peor de los casos- alguna sanción procesal en materia de costas, pero nunca impedir la presentación de las pruebas en la primera comparencia ante el juez competente⁴¹.

Desde otro punto de vista, consecuencia de la importancia del derecho de ofrecer y producir prueba en el proceso jurisdiccional será también la nulidad del decisorio que hubiera sido dictado sin permitir el ejercicio de

³⁹ La doctrina de la Corte Suprema citada en nota 35 establece que tanto el derecho de ser oído como el de ofrecer y producir prueba debe ser reconocido “*en la forma y con las solemnidades establecidas en las leyes comunes de procedimientos*”, lo cual ampara plenamente el principio de preclusión.

⁴⁰ Norma gravemente inconstitucional incorporada por la Ley 25.239 en los artículos 83 y 166 de la Ley 11.683 (t.o. 1998).

⁴¹ Ver en este sentido la racional interpretación de Mairal a la aparente limitación que podría surgir del art. 30 de la Ley 19.549 y del llamado *principio de congruencia* sostenido por parte de la doctrina administrativista. MAIRAL, Héctor A., ob. cit. volumen 1, pag. 350 y ss. Este autor excluye, sin embargo, la invocación en sede judicial de hechos que con mala fe fueron ocultados a la Administración.

este derecho, ya sea, porque se hubiere vedado la posibilidad del ofrecimiento, o bien de la producción de los medios debidamente ofrecidos, en la medida en que los mismo resulten pertinentes⁴².

Derecho a la igualdad procesal

Sobre la igualdad procesal la Corte Suprema ha dicho que “*debe reconocerse una igualdad fundamental al Estado en los juicios en que litiga, respecto de los particulares*”, pero ha matizado este principio aclarando que “*no se sigue de ello la necesidad de una equiparación rigurosa*”⁴³.

Así, el principio de la igualdad de las partes ante el tribunal tiene en el ámbito de los conflictos tributarios modalidades singulares que no deben llevar a la confusión. Es normal que las leyes y reglamentos procesales otorguen al Fisco ciertas ventajas procesales, generalmente consistentes en plazos más extensos⁴⁴ o en el previo anoticiamiento del conflicto⁴⁵. Tampoco puede verse como una desigualdad procesal la facultad que tienen los órganos jurisdiccionales de ordenar medidas de prueba no ofrecidas por las partes (“medidas para mejor proveer”) puesto que ellas pueden beneficiar a cualquiera de los litigantes, y resultan necesarias para que el tribunal pueda resolver de acuerdo con la verdad objetiva. En la medida en que estas ventajas estén previstas en las normas procesales y respeten los márgenes de la razonabilidad, no implican por sí mismas una afrenta al principio de igualdad procesal.

⁴² La arbitraria e infundada denegación de medios de prueba debidamente ofrecidos es muy corriente en los procedimientos administrativos, y si bien no es tal momento de planteamiento del conflicto el que ahora me ocupa, sino el inmediatamente posterior (su solución jurisdiccional), aprovecho para señalar que el acto administrativo emanado en esas condiciones (vgr. determinación de oficio) estaría viciado de nulidad por violación del art. 1º, inc. f), apartado 2) de la Ley 19.549.

⁴³ CSJN Nación Argentina c/ Ghigliano, Florentino, Fallos 246:194 (1960).

⁴⁴ Así, el plazo para contestar demanda por el Estado Nacional en las acciones contencioso administrativas es de 60 días, siendo de 15 para los particulares (Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, art. 338); para contestar el traslado del recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación el plazo es de 30 días, no perentorios sino luego de una intimación por 10 días más, cuyo trámite de generación y notificación lo lleva, por lo menos, a otros 30 días (Ley 11.683, art. 169).

⁴⁵ Así sucede con la promoción de demandas contencioso administrativas, de las cuales el Fisco toma conocimiento en el proceso de habilitación de la instancia, que implica el requerimiento de las actuaciones al organismo y el análisis de oficio de la procedencia formal de la acción. Al accionar ante el Tribunal Fiscal de la Nación también, antes de ser corrido el traslado al Fisco, éste toma conocimiento de la acción o recurso, al dictaminar sobre la tasa de actuación.

La igualdad procesal, por el contrario, sí se encuentra afectada cuando se alteran en beneficio de una de las partes las normas procesales preestablecidas, o bien cuando dichas normas le permiten a una parte medios defensivos que a la otra se le niegan (por ejemplo, si se le permite al Fisco y no al contribuyente ofrecer prueba, o recurrir determinado tipo de resoluciones, o si se le negara a una de las partes el derecho a expedirse sobre cualquier pretensión deducida por la otra en el proceso).

c) En relación a la decisión

La decisión jurisdiccional, o sentencia, es emitida por un órgano hábil, como resultado de un procedimiento válido, pero, además, requiere verificar en sí misma ciertos requisitos de validez. No pretendo aquí agotar el estudio analítico la decisión jurisdiccional y sus características, sino sólo señalar los requisitos de validez sustantivos.

Fundamentación fáctica y jurídica

El requisito de fundamentación de un acto jurisdiccional puede referirse a la expresión de su causa, o a dicha causa en sí misma⁴⁶. La trascendencia de las formas en el derecho determina que ambos requisitos resulten necesarios para la validez del resultado final, pero no interesa aquí discutir sobre las formas (también serán causal de nulidad de una sentencia la falta de fecha, de firma o de forma escrita) sino sobre la sustancia del acto jurisdiccional.

Así, en el orden sustantivo, la causa de la solución jurisdiccional es su completo sustento fáctico y jurídico. Vale decir, la decisión debe referirse a ciertos hechos y al derecho.

Los hechos son los que han sido invocados y probados en el proceso. Ellos no pueden ser cambiados, imaginados ni incorporados de cualquier otra forma a la sentencia. Aún en aquellos casos en que se resuelva la aplicación del derecho sobre la base de presunciones, no podrá nunca eludirse la prueba de los hechos inferentes, que son los que conducen el raciocinio hacia otros hechos, no probados, pero inferidos de los primeros.

Tales hechos deben haber sido introducidos o invocados por las partes al iniciarse el proceso de solución jurisdiccional, no importando su

⁴⁶ Esta diferencia se aprecia muy claramente en la regulación legal de los actos administrativos, que, según el art. 7 de la Ley 19.549 se exige que sean acordes con los hechos y el derecho (inc. b) y que, además, sean motivados (inc. e).

exacta correlación con el planteo de hechos realizado ante el Fisco⁴⁷. También podrá sustentarse en hechos notorios o que surjan de la mera producción de prueba realizada en el marco del proceso⁴⁸.

El sustento jurídico de la solución jurisdiccional deberá ser, por supuesto, la debida aplicación del derecho vigente, y con total independencia de la invocación y encuadre efectuado por las partes, principio jurídico sintetizado en el adagio *iura novit curia*. Esta posibilidad de ampliar el fundamento jurídico de la sentencia por sobre lo estrictamente planteado por las partes reconoce una sola excepción, que es la necesidad de invocar la existencia de una cuestión federal desde el primer momento del conflicto, aún en sede administrativa, para poder acceder por vía del recurso extraordinario a la jurisdicción de la Corte Suprema⁴⁹.

Control de constitucionalidad

Nuestro país ha adoptado el sistema de control constitucional judicial y difuso de las leyes⁵⁰, sistema según el cual cada juez que interviene resolviendo un caso debe declarar la inconstitucionalidad de la ley aplicable si ella colisiona con el texto constitucional. Este sistema se diferencia del control concentrado, en el cual sólo existe un tribunal que realiza la interpretación de la constitución⁵¹, y ha sido definido por la Corte Suprema a partir de la interpretación de los poderes implícitos del Poder Judicial⁵², siguiendo la doctrina establecida por la Corte de los Estados Unidos⁵³.

Si bien el tema ha sido objeto de debate, existiendo vehementes detractores del control de constitucionalidad ejercido por el Poder Judicial⁵⁴, actualmente no existen dudas sobre la validez y la necesidad de que los jueces

⁴⁷ Ver nota 41.

⁴⁸ Así, por ejemplo, si en el marco de una pericia contable o de una confesional se advierte que el impuesto repetido ya había sido restituido por compensación computada por el contribuyente.

⁴⁹ CSJN Rodríguez Barros Hnos, Fallos 205:416 (1946); José Ardissonne, Fallos 255:225 (1963), y sus citas.

⁵⁰ Sobre este tema es inexcusable la remisión a la obra de BIANCHI, Alberto B., Control de constitucionalidad, Ed. Abaco, Buenos Aires, 1992.

⁵¹ Sistema seguido en España, Francia e Italia, mediante la competencia de sus respectivos tribunales constitucionales.

⁵² CSJN José Chiaparrone, Fallos 149:122 (1927).

⁵³ El caso en el cual se definió el poder de control constitucional por parte de los jueces fue *Marbury v. Madison*, 1 Cranch (5, US), 137 (1803).

⁵⁴ OYHANARTE, Julio, Poder político y cambio estructural en la Argentina, Paidós, Buenos Aires, 1969, pag. 77 (cit. por Bianchi en Control..., ob. cit. pag. 97).

ejercen dicho control, aunque el mismo se encuentra sometido a estrictas reglas objetivas y subjetivas sobre las que no es el caso aquí explayarse. Según los fuertes conceptos de Marshall en el *leading case* antes citado, “*si los tribunales deben tener en cuenta la Constitución y ella es superior a cualquier ley ordinaria, es la Constitución, y no la ley, la que debe regir el caso al cual ambas normas se refieren*”⁵⁵.

En lo que importa a la tesis cuyos elementos conceptuales aún intento definir, se desprende de aquí que la solución jurisdiccional, para ser tal, debe realizar control de constitucionalidad, puesto que de otro modo el resultado podrá ser una sentencia más o menos ajustada al ordenamiento jurídico, pero, siempre que se hubiera realizado un planteo de inconstitucionalidad, quedaría la duda de que la solución dada sea realmente conforme a derecho.

Considerando que en sede judicial ya se encuentra aceptada la función de contralor constitucional, restaría analizar si los tribunales administrativos (concretamente, el Tribunal Fiscal de la Nación y sus similares provinciales) pueden y deben efectuar idéntica tarea. Al respecto se plantea una objeción institucional consistente en que un órgano de la Administración no puede descalificar un acto del Poder Legislativo, pues ello violentaría el sistema de la división de poderes. El problema que no advierte este argumento es que la división de poderes estricta fue rota un paso antes, esto es, cuando la ley atribuyó a la Administración función jurisdiccional que, en principio, es reservada sólo al Poder Judicial. Por ello, al ejercer el control de constitucionalidad el tribunal administrativo simplemente resuelve un dilema (violar la Constitución por controlar al Poder Legislativo o violarla por resolver un conflicto en base a una ley que considera inconstitucional), y lo debe hacer optando por el *mal menor*, que consiste en ejercer plenamente la jurisdicción que le ha sido otorgada, ya que tal opción es la única que se adapta a la propia naturaleza y a la finalidad de la existencia del tribunal. Es decir que, como regla general, el tribunal administrativo puede y debe realizar control de constitucionalidad. Tal como afirma Bianchi, “*de lo contrario no tiene sentido alguno su investidura*”⁵⁶. Calificada doctrina concuerda con esta conclusión, aunque con diversidad de argumentos⁵⁷.

⁵⁵ Ver cita 53.

⁵⁶ Bianchi, ob. cit. en nota 50, pag. 265.

⁵⁷ Ver MARIENHOFF, Miguel S.; BIDART CAMPOS, Germán; SAGÜÉS, Néstor; TORRES, Agustín, en su obra citada en nota 22, pag. 63. De estas opiniones se destaca –por su gran difusión– la de Marienhoff, según la cual la Administración no podría declarar la inconstitucionalidad de una ley, pero sí podría en tal caso dejar de aplicarla.

Respecto de la jurisprudencia, normalmente se cita el caso San Martín del Tabacal⁵⁸, en el cual la Corte Suprema descalificó fuertemente la intervención del Poder Ejecutivo de la Provincia de Salta, que había declarado la inconstitucionalidad de varias normas legales provinciales⁵⁹. Sin perjuicio de la aplicación de dicha jurisprudencia respecto de los funcionarios que integran la Administración activa, ella no puede hacerse extensiva a los tribunales administrativos que ejercen función jurisdiccional y que no deben subordinación jerárquica ni son removibles *ad nutum* por el Poder Ejecutivo.

Por su parte, el Tribunal Fiscal de la Nación ha sostenido, en fallo plenario que *“No es procedente que este tribunal se pronuncie sobre la ilegalidad de las resoluciones que fijan con carácter legal las tasas de intereses resarcitorios (...) salvo que en el caso concreto aplique la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 167 de la ley 11.683 (art. 185, seg. t.o. 1998) y el artículo 1164 de la ley 22.415”*⁶⁰. Siendo ésta la doctrina del tribunal respecto de la declaración de la mera ilegalidad de las resoluciones, fácil es comprender su total oposición a expedirse respecto de la inconstitucionalidad de las normas de cualquier rango.

Es cierto que no puede ser ignorada la expresa limitación legal que introduce el artículo 185 de la Ley 11.683 (t.o. 1998), la cual prohíbe al Tribunal Fiscal pronunciarse sobre la *“falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones”*. Una solución fácil para insistir en la línea amplia del control sería tachar a esta norma en si misma como inconstitucional, de modo que quien impugnara la inconstitucionalidad

⁵⁸ CSJN, Fallos 269:243 (1967)

⁵⁹ Un aspecto muy interesante de este fallo es que la Corte intervino, a pesar del carácter estrictamente local de la cuestión planteada, por entender que la decisión del Poder Ejecutivo había implicado la violación del principio de separación de poderes, lo cual implica una violación a la Constitución Nacional (art. 5). La Corte ejerce así una suerte de *“intervención federal”* limitada y singular, para hacer regir plenamente en las provincias el sistema republicano.

⁶⁰ TFN en Pleno, *Azar, Salvador y ots*, 28/11/84. La doctrina de este plenario fue luego puesta en crisis, pero finalmente reafirmada en el plenario *Telefónica de Argentina*, 11/6/98, en el cual se resolvió que el plenario *Azar* (referido a los intereses moratorios) es aplicable también al caso de los intereses fijados reglamentariamente en función del art. 812 del Código Aduanero (para las devoluciones). Digo que fue puesta en crisis la doctrina del plenario *Azar*, porque que 6 de los 18 votos emitidos en *Telefónica de Argentina* estuvieron por no generalizar la doctrina del primero, y –lo que es más importante– 10 de los vocales insinuaron, con distinto énfasis y fundamentos, la necesidad de revisar la doctrina del plenario *Azar*, lo cual no fue hecho por exceder el marco para el cual había sido convocado el plenario *Telefónica de Argentina*.

de una ley ante dicho tribunal debería, además, impugnar la validez del citado artículo 185. El carácter opcional y, por ello, voluntario del sometimiento a la jurisdicción del Tribunal Fiscal no sería óbice para el planteo de inconstitucionalidad, ya que la conocida doctrina de que el *sometimiento voluntario* a un régimen jurídico impide su impugnación ulterior⁶¹, sólo resulta aplicable si dicho sometimiento no hubiere sido realizado mediando reserva expresa⁶². Naturalmente que la directa impugnación de inconstitucionalidad del art. 185 de la Ley 11.683 debería ser considerada al efecto como reserva más que suficiente.

Sin embargo, el carácter opcional de la jurisdicción del Tribunal nos plantea otro obstáculo para la impugnación de la validez del art. 185, y es que, existiendo la posibilidad de acudir a la vía judicial, no hay un perjuicio invocable en quien acude al Tribunal Fiscal conociendo esta limitación de su jurisdicción⁶³. Además, si he sostenido la viabilidad del control constitucional sobre la base de la finalidad o naturaleza jurisdiccional del Tribunal, importaría un mero voluntarismo o una petición de principios establecer la definición de dicha naturaleza por sobre la definición que expresamente ha realizado su propia ley orgánica al conferirle y limitarle competencias.

Necesariamente y por apego a la ley debo concluir, entonces, que el Tribunal Fiscal de la Nación no puede ejercer control de constitucionalidad sobre las leyes tributarias y aduaneras y sus reglamentaciones, pero sólo en tanto se mantenga la expresa prohibición legal existente. Sin perjuicio de ello, aún se pueden extraer importantes conclusiones prácticas de todo lo anterior: (i) el artículo 185 de la Ley 11.683 debe ser interpretado en forma restrictiva, puesto que se trata de una limitación de la regla general y natural del control constitucional, por lo cual el mismo sólo puede referirse a la inconstitucionalidad de leyes del congreso y a sus decretos reglamentarios (reglamentos ejecutivos), pero no existe óbice alguno para declarar la inconstitucionalidad de leyes que no sean tributarias ni aduaneras⁶⁴,

⁶¹ Doctrina establecida por la Corte Suprema en el caso Gath y Chaves, Fallos 149:137 (1927), y mantenida hasta la actualidad en repetidos pronunciamientos. Ver Fallos 320:1985 (1997) y sus citas.

⁶² Además, debe tenerse en cuenta que esta regla es objeto de severas críticas por parte de la doctrina. Ver BIANCHI, Control..., ob. cit. pag. 182 y ss. y sus citas.

⁶³ La existencia de un perjuicio concreto es también un requisito para ejercer el control de constitucionalidad, según lo ha resuelto la Corte en Fallos 256:602 (1963) y Fallos 302:1666 (1980), entre otros.

⁶⁴ Una interpretación restrictiva posible sería la de considerar leyes tributarias y aduaneras únicamente a aquellas que se refieren específicamente a los tributos (hecho imponible, alícuota, objeto, exenciones), con lo cual no quedarían comprendidas en la prohibición las normas procesales, represivas o que establecen

como también de reglamentos autónomos, reglamentos delegados y decretos de necesidad y urgencia⁶⁵, (ii) tampoco existe obstáculo para realizar control de constitucionalidad, en la medida en que el Tribunal se expida a favor de la validez de la norma revisada⁶⁶, (iii) aunque la sentencia no contenga *pronunciamiento*⁶⁷ sobre la inconstitucionalidad, sí debe contener la *interpretación* en tal sentido realizada por el Tribunal, es decir, la opinión del Tribunal, ya que el mismo artículo 185 –en curiosa redacción de su última frase- se refiere a “*la interpretación efectuada por ese Tribunal Fiscal de la Nación*”, y (iv) en los tribunales fiscales provinciales en que no exista limitación legal expresa la declaración de inconstitucionalidad es posible y será obligatoria en la medida en que se cumpla con las condiciones objetivas y subjetivas para ello.

Por último, de *lege ferenda*, no me queda ninguna duda de que el Tribunal Fiscal de la Nación podría ofrecer una justicia de mejor calidad, una solución jurisdiccional sin excepciones y perfectamente adecuada al sistema constitucional, si se derogara el artículo 185 de la Ley 11.683. La mera derogación de dicha norma tomaría precedente y necesario ejercer control de constitucionalidad por parte de dicho Tribunal, aunque ello no se dispusiera en forma expresa.

He sostenido que la solución jurisdiccional debe realizar control de constitucionalidad, y he sostenido también la factibilidad constitucional de ejercer dicho control por parte de los tribunales administrativos, y la imposibilidad concreta de que el Tribunal Fiscal de la Nación lo haga respecto

obligaciones formales. Si bien sin declarar expresamente la inconstitucionalidad ni la razón aquí propuesta para poder hacerlo, el Tribunal Fiscal realizó dicho juicio en el caso Zanella San Luis (TFN Sala C, Impuestos 1997-B,2801) para dejar de aplicar el Decreto de Necesidad y Urgencia N° 1684/93 que obligaba a imponer las costas al vencido, cuestión puramente procesal, y por ello válidamente resuelta. Según otra interpretación, menos restrictiva, sólo se podría declarar la inconstitucionalidad de leyes relativas a cuestiones totalmente extrañas a todo el derecho tributario, que podrían aparecer en forma accesoria en una causa ante el Tribunal Fiscal.

⁶⁵ El Tribunal Fiscal podría, por ejemplo, haber declarado la inconstitucionalidad de los Decretos 2736/91 y 949/92, que por crear un impuesto en violación al principio de legalidad dieron lugar a su declaración de inconstitucionalidad en el famoso fallo de la Corte Suprema, Video Club Dreams, publicado en Fallos 318:1154 (1995).

⁶⁶ En este sentido se ha pronunciado la CNCA Sala I, en autos *Ferramar*, 16/5/00. Ver en contra: *Cerámica Alberdi S.A.*, T.F.N., sala C, expte. 11.537-I, 21/12/92, Lexco Fiscal.

⁶⁷ “*declaración, condena o mandato*”, según el Diccionario de la Real Academia Española, 20ª Edición, 1984.

de las leyes tributarias y sus reglamentaciones. ¿Quiere ello decir que la sentencia del Tribunal Fiscal no es solución jurisdiccional?

De ninguna manera. La importancia práctica de las conclusiones arribadas en este punto es resguardar el carácter de solución jurisdiccional en todos aquellos casos en que sí se realizó control de constitucionalidad (por el restringido alcance que cabe reconocer al art. 185), como también en todos aquellos casos (la indudable mayoría) en que no fue planteada inconstitucionalidad ninguna.

Pero también deberé sostener que en aquellos casos en que se planteó la inconstitucionalidad y el Tribunal Fiscal se reconoció imposibilitado de pronunciarse sobre la misma, la sentencia arribada no puede ser calificada de solución jurisdiccional. Esa sentencia no es solución sino una nueva expresión de la misma relación tributaria de conflicto que originó la intervención del Tribunal. Consecuencia de ello será que el punto de aplicación de mi tesis deberá moverse a este lugar, es decir, es esta relación de conflicto expresada por el Tribunal Fiscal la que exige y debe tener una solución jurisdiccional, por ello: (i) el recurso judicial ulterior deberá ser de revisión plena, ya que la libre opción ejercida al someterse al Tribunal Fiscal -que sí sirve para relativizar y hasta eliminar la revisión judicial ulterior en tanto esta instancia permita acceder a una verdadera solución jurisdiccional- no puede ser interpretada como una renuncia al derecho a la jurisdicción cuando el Tribunal no pudo ejercerla plenamente⁶⁸, (ii) deberá reconocerse a la apelación judicial ulterior efecto suspensivo respecto de la ejecutoriedad de la sentencia (iii) si la sentencia del Tribunal Fiscal quedara consentida, le serán aplicables a dicha situación las reglas de la “*cosa juzgada administrativa*” y no de la cosa juzgada material, y (iv) si la cuestión resuelta por el Tribunal Fiscal se refiere a materia sancionatoria (de naturaleza penal⁶⁹) requerirá una segunda instancia

⁶⁸ Así, si el Tribunal Fiscal no pudo pronunciarse sobre la inconstitucionalidad, deben eliminarse las restricciones que tendría la competencia de la Cámara en relación al monto cuestionado, aunque actualmente esta situación es puramente teórica, puesto que el importe para apelar a la Cámara (Ley 11.683, art. 86) es menor que el fijado para apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación (Ley 11.683, art. 159). Tampoco cabría reconocer limitación alguna a la competencia de la Cámara en función del análisis fáctico y probatorio realizado por el Tribunal Fiscal.

⁶⁹ Cabe recordar que la jurisprudencia de la Corte Suprema es inequívoca al atribuir naturaleza penal a la represión de infracciones tributarias. El caso recientemente más difundido en tal sentido es Enrique Lapiduz, CSJN, Fallos 321:1043 (1998), pero que es expresión de una afiada línea jurisprudencial que puede verse ya en Fallos 183:216 (1939). La mayoría de la doctrina tributaria y penal argentina coincide también en asimilar la naturaleza de los delitos y contravenciones, ver MIHURA ESTRADA, Ricardo, El doble procesamiento y la doble sanción en el

revisora ordinaria para dar cumplimiento con el requisito constitucional insertado por la Convención Americana de Derechos Humanos en su art. 8 inc. 2, apartado h), y reconocido a favor del imputado por la Corte Suprema en los casos Giroldi y Arce⁷⁰.

Congruencia con las pretensiones esgrimidas

El principio de congruencia con las pretensiones de las partes veda al órgano jurisdiccional fallar sobre cuestiones no planteadas por los litigantes⁷¹, *extra petita* (fuera de lo pedido) o *ultra petita* (más allá de lo pedido).

Este requisito de la solución jurisdiccional es consecuencia derivada del derecho de defensa, puesto que la solución *extra petita* presupone no haber escuchado debidamente a las partes, pero principalmente tiene un sustento institucional, y es que al Poder Judicial no le corresponde pronunciarse sino en el marco de “*casos*” o “*causas*” (Constitución Nacional, artículos 116 y 117), y no en abstracto. Los “*casos*” son los que plantean las partes con un interés concreto.

Ejecutoriedad de la sentencia

Para que una solución sea realmente tal, debe poner fin al conflicto. La única forma de que el conflicto pueda reputarse realmente agotado es que la solución dada por el órgano jurisdiccional resulte obligatoria, vinculante y –en caso de incumplimiento– susceptible de ser ejecutada por la fuerza pública. Es que los tribunales no son órganos consultivos, ejercer la jurisdicción implica tener el imperio para hacer efectiva la sentencia. De lo contrario será una jurisdicción totalmente incompleta, y el resultado será más asimilable a un dictamen que a una sentencia.

Esta afirmación nos pone frente a un primer problema, que es la ejecutoriedad de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación. El problema se refiere a las sentencias que condenan al contribuyente al pago de impuestos,

derecho penal tributario (algo más sobre el “non bis in idem”), en El Derecho 29 de febrero de 2000, y sus citas.

⁷⁰ CSJN Fallos 318:514 (1995) y Fallos 320:2145 (1997), respectivamente. La falta de una instancia ordinaria superior a la de la Cámara de Apelaciones debería en estos casos ser suplida por el recurso de apelación ordinario ante la Corte Suprema (arg. CPCCN, art. 254 y 255, según Ley 4055, art. 3 incs. 1 y 2, y D.Ley 1285/58, art. 24, inc. 6, ap. a), deviniendo inaplicable la limitación de monto establecida para este remedio (\$ 726.523,32).

⁷¹ No me refiero aquí a la congruencia con las pretensiones tramitadas en sede administrativa, respecto de cuya interpretación limitada remito a la nota 41.

accesorios y multas, ya que las que lo liberan de las pretensiones ejercidas por el Fisco son, en principio, “autoejecutables” al anular el acto determinativo o sancionatorio.

Se ha señalado que sería razonable que las soluciones arribadas en sede del Tribunal Fiscal fueran ejecutables por éste⁷², y no cabe sino coincidir con la razonabilidad, economía procesal (y, agregado, pecuniaria), y eficiencia recaudatoria señaladas por Torres, ya que la promoción de un nuevo proceso judicial –autónomo– para la ejecución de sentencias que ya son de naturaleza jurisdiccional, resulta un evidente dispendio procesal, y ocasión de las más variadas iniquidades⁷³. La gravedad de las iniquidades que pueden surgir en el proceso ejecutivo consiste en que ambas partes ya han recorrido un proceso jurisdiccional, y resulta frustratorio de toda expectativa de justicia la necesidad de volver a plantear ante un nuevo tribunal argumentos ofensivos y defensivos (tal vez similares, tal vez totalmente diversos) respecto de una situación jurídica que ya está resuelta. En la etapa de ejecución de sentencia sólo debería haber lugar a cuestiones incidentales, pero resueltas siempre al amparo del tribunal que entendió en el caso.

Analizando las disposiciones legales relativas a esta cuestión, fuerza es concluir que las normas vigentes obligan al Fisco a deducir la ejecución fiscal ante los juzgados federales competentes⁷⁴, apartándose así de las normas generales que disponen que la ejecución de las sentencias debe

⁷² TORRES, Tutela... cit. en nota 22, pag. 65.

⁷³ Destaco un reciente caso fallado por el Juzgado Federal N° 1 de Salta, en autos AFIP c/ Caminos S.A. s/ ejecución fiscal, publicado www.tax-forum.com.ar. En este precedente se rechazó la ejecución porque la boleta de deuda había sido expedida por la AFIP sin agotar el trámite de liquidación que manda el art. 194 de la Ley 11.683 (t.o. 1998). La primera iniquidad es la violación de la ley expresa incurrida por la AFIP, y la segunda es la imposibilidad de percibir un crédito cuyo pago había sido condenado por el Tribunal Fiscal. Ambos problemas se habrían evitado mediante la ejecución seguida ante dicho Tribunal.

⁷⁴ El artículo 92 la Ley 11.683 (t.o. 1998) regula “*el cobro judicial de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la AFIP*”, y el artículo 194 de la misma norma, por su parte, reenvía a aquél al establecer que cuando se concluye el procedimiento de liquidación “*la repartición expedirá de oficio la boleta de deuda a que se refiere el artículo 92, fundada en la sentencia o liquidación, en su caso*”. Concuera con la aplicación del régimen de ejecución fiscal la referencia que el art. 92 realiza respecto de la imposibilidad de invocar como defensa la nulidad de la sentencia del Tribunal Fiscal. Todo ello determina que no existe un vacío normativo, que pueda ser integrado supletoriamente con las normas de ejecución de sentencias del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

llevarse adelante por el propio tribunal que dictó la sentencia (CPCCN, art. 501 inc. a). A mi juicio estas normas actuales atentan gravemente contra la eficacia de las sentencias del Tribunal Fiscal, y ponen en grave crisis su verdadera naturaleza como solución jurisdiccional. En definitiva, pobre solución es un pronunciamiento que no puede ser ejecutado directamente, sino que requiere que el Fisco emita un nuevo acto administrativo (la boleta de deuda), que tiene mayor fuerza jurídica que la propia sentencia. Puede decirse que esta situación afecta al Fisco sólo en un plano teórico, puesto que la ejecución fiscal le brinda un camino suficientemente expedito y con poderosas armas para perseguir su crédito. Sin embargo ello no es así cuando se plantean excepciones y otras incidencias que tienen un efecto dilatorio muy importante. Además, el inicio de una ejecución judicial independiente del proceso jurisdiccional significa perjuicios concretos también para el contribuyente o responsable, ya que: (i) en el proceso de ejecución fiscal le será muy difícil lograr que el juez controle la exactitud de la boleta de deuda en relación a la liquidación aprobada, (ii) si la sentencia del Tribunal Fiscal fue favorable al responsable y –por error- el Fisco emitió boleta de deuda por el mismo concepto debatido ante el Tribunal, el responsable carece de una defensa regulada para oponer en la ejecución fiscal, y probablemente se vea obligado a pagar en dicho proceso errado, mientras que si fuera claro que sólo el Tribunal Fiscal es competente para ejecutar sus sentencias en tal caso sería patente la falsedad de la ejecutoria, y la nulidad total del proceso ejecutivo, y (iii) deberá afrontar el pago de nuevas costas y honorarios profesionales.

Desde otro ángulo del análisis, mayores dificultades respecto a la ejecución de las sentencias se observan en relación a los conflictos que podrían denominarse *inversos*, es decir, aquellos en los cuales se demanda al Fisco el cumplimiento de una obligación de dar (vgr. repetición) o de hacer (vgr. amparo por mora).

En tales casos, y siguiendo en el campo de las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación, el artículo 88 de la Ley 11.683 (t.o. 1998) dispone el juez competente para la ejecución de dichas sentencias. Nuevamente aquí se plantea el sobrecosto de iniciar un nuevo proceso, aunque, en este caso deberá seguirse el trámite de ejecución de sentencias regulado por el art. 499 y ss. del Código Procesal, con muy acotado espacio de defensa para el Fisco.

Para las sentencias dictadas en las acciones de amparo por mora ante el Tribunal Fiscal, las facultades de autoejecución que les reconoce la ley son algo mayores puesto que le permite a dicho órgano liberar al contribuyente de la realización de un determinado trámite administrativo. En caso de que ello resulte inocuo, y que fuera necesario contar con la decisión expresa de la Administración, debe admitirse la integración del art. 182 de la Ley 11.683 (t.o. 1998) con el 37 del Código Procesal, con lo cual el Tribunal debería fijar

sanciones pecuniarias progresivas al Fisco, las cuales serían ejecutables también por las normas de ejecución de sentencias.

Antes de finalizar este capítulo correspondería señalar que las restricciones normativas que se han impuesto al Tribunal Fiscal para ejecutar sus sentencias no son justificadas por razones constitucionales (división de poderes). No veo ningún obstáculo para que este órgano jurisdiccional, a quien la ley ha investido con poder jurisdiccional, pueda tener también poder de imperio para ordenar medidas de fuerza sobre el patrimonio de las personas. Más aún cuando la propia Ley 11.683 franquea dicho poder a la propia administración tributaria, mediante la facultad de disponer y efectivizar embargos por sí y ante sí⁷⁵. Por el contrario, creo que contribuiría a juridizar el proceso (y no a estorbar su trámite) que esta facultad en los casos en que existe sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación sólo pueda ser ejercida por orden y bajo la supervisión de este órgano.

La oportunidad temporal

La decisión que se demora en forma irrazonable no puede ser calificada como solución jurisdiccional, por lo que ante este tipo de situaciones la ley franquea –al menos en teoría- vías correctivas.

Tal es el caso del recurso judicial por retardo de justicia del Tribunal Fiscal de la Nación, que establece el artículo 87 de la Ley 11.683 (t.o. 1998), y también pueden concurrir a tal fin algunas medidas cautelares.

2.3.3. Limitaciones a la solución jurisdiccional: El problema de la cosa juzgada administrativa y de los requisitos de habilitación de la instancia

a) Introducción

Un problema que pone en crisis todos el sistema procesal del derecho administrativo es la existencia de plazos muy breves de caducidad para ejercer pretensiones impugnatorias respecto de actos administrativos. Así, se exige que sólo pueden ser impugnados judicialmente actos administrativos que no estén consentidos y respecto de los cuales se hubiera agotado la instancia administrativa previa a la demanda judicial (lo cual, en general, importa ajustarse a un plazo perentorio de quince días para interponer un recurso administrativo)⁷⁶, que la impugnación judicial se interponga dentro de un plazo

⁷⁵ Ley 11.683 (t.o. 1998), art. 92, según Ley 25.239.

⁷⁶ Ley 19.549, art. 23 inc. a)

de caducidad de noventa días desde quedar agotada la instancia administrativa⁷⁷, y también que no pueda iniciarse demanda judicial indemnizatoria sin haber impugnado el acto administrativo que hubiere dado lugar al daño por el cual se reclama⁷⁸.

Estos requisitos formales rápidamente enumerados se denominan *requisitos de habilitación de la instancia contencioso administrativa*. En caso de faltar alguno de ellos, se dice que no se encuentra habilitada la instancia, razón que determina la imposibilidad de cuestionar la legitimidad del acto administrativo en cuestión⁷⁹.

En el campo específico del derecho tributario también tendremos plazos fatales de caducidad, y vías recursivas administrativas que habrá que recorrer. Dichos plazos se presentan, en el orden nacional, en las siguientes hipótesis:

- Impugnación de determinaciones de oficio y multas (Ley 11.683, arts. 76 y 82)
- Impugnación de las resoluciones recaídas en los reclamos de repetición por pagos espontáneos (Ley 11.683, arts. 81 y 82)
- Impugnación de otros actos administrativos (Reglamento de la Ley 11.683, art. 74)
- Impugnación de actas de determinación de obligaciones y multas previsionales (Ley 18.820, art. 11)

Transcurridos los plazos para interponer los recursos administrativos o jurisdiccionales disponibles o no agotadas debidamente las vías administrativas obligatorias, el ulterior remedio jurisdiccional podría reputarse inadmisibile, con lo cual la solución administrativa del conflicto habría tomado fuerza de “cosa juzgada” y se tornaría inconvencible.

Sin embargo, en estos casos puede igualmente existir y subsistir una situación en la cual el Fisco y el responsable insistan en sus posiciones jurídicas encontradas y contradictorias en cuanto a la existencia, medida,

⁷⁷ Ley 19.549, art. 25

⁷⁸ CNCA en Pleno, *Petracca*, LL 1986-D, 10. En igual sentido, art. 4º del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires.

⁷⁹ La consecuencia jurídica es tan dramática que ha llevado a MAIRAL a introducir al tema del plazo para demandar con cita de Edgar Allan Poe: “*Quoth the raven: nevermore*”. Ob. cit, pag. 367.

contenido o modalidades de la relación tributaria. Es decir, puede subsistir la relación de conflicto.

¿Es que en estos casos los conflictos tributarios carecen ya de solución jurisdiccional?

De ninguna manera. Los conflictos tributarios pueden, tal vez, haber perdido alguna vía útil de solución, pero la validez de la tesis debe ser igualmente sostenida: alguna solución jurisdiccional siempre debe existir. Aunque es posible que esa vía de solución no sea tan eficaz o tan amplia como la que se pudo haber perdido por carecer de algún requisito formal.

b) La cosa juzgada administrativa

La cosa juzgada administrativa, carente de revisión jurisdiccional, será siempre “cosa juzgada formal”, pero no material, es decir, un acto no susceptible de ataque directo mediante la interposición de algún recurso, pero sí de ataques indirectos mediante otro proceso que permita ver lo resuelto en el primer procedimiento precluido⁸⁰.

El concepto mismo de cosa juzgada administrativa, fue elaborado como un instituto para proteger a los administrados de los cambios de criterio subjetivos de los funcionarios administrativos, pero no como una forma de dar mayor poder a la administración frente al poder jurisdiccional revisor de su actuación. Así nació este concepto en la jurisprudencia de la Corte Suprema, en el famoso caso Carman de Cantón⁸¹, y así fue recogido varias décadas después por los arts. 17 y 18 de la Ley 19.549. Según estas normas, el acto administrativo regular, y aún el irregular (nulo) del que hubieren nacido derechos subjetivos que se estén cumpliendo, sólo puede ser revocado por sentencia judicial.

Así lo entiende también la doctrina administrativa, al destacar que *“En realidad, cosa juzgada administrativa significa lo mismo que decir inmutabilidad o estabilidad del acto administrativo del que nacen derechos subjetivos a favor de los particulares. Es decir, en otras palabras, que este*

⁸⁰ Tal es la opinión manifestada por el Dr. Torres en el caso Coppola (TFN Sala B, 13/10/99, Lexco Fiscal). Ver el concepto y las características de la cosa juzgada formal en PALACIO, Lino, Derecho Procesal Civil, Ed. Abeledo Perrot, Bs. As. 1986, T° V, pag. 502.

⁸¹ CSJN, Fallos 175:368 (1936)

*acto no puede ser revocado por la Administración en sede administrativa y debe recurrir para su eliminación del mundo jurídico*⁸².

En la Ley 11.683, el carácter de cosa juzgada de los actos no debidamente impugnados viene dado en forma expresa por el art. 79. Según esta norma, “*se tendrán por firmes*” las resoluciones no recurridas según el art. 76, y “*pasarán en autoridad de cosa juzgada*” las resoluciones sobre multas y reclamos de repetición. Como puede verse, es éste un concepto y finalidad bien distintos de los que originaron la “cosa juzgada administrativa”, dado que tiende a proteger la seguridad jurídica del Fisco tanto como la del contribuyente. Por ello mismo, habrá que interpretar esta norma sin extralimitar su alcance, sin predicar del acto administrativo caracteres que son propios del acto jurisdiccional. A estos efectos la comparación del texto del art. 79 con el del art. 89 de la Ley 11.683 resulta indicativa de la diferente extensión que en uno y otro caso se ha dado a la cosa juzgada, obviamente mucho más fuerte en relación a las sentencias judiciales⁸³.

La jurisprudencia, al analizar este 79 de la Ley 11.683, ha entendido que según el mismo sólo se consideran pasadas en autoridad de *cosa juzgada* las resoluciones recaídas en materia de multas y repetición de impuestos, consentidas o no recurridas, considerando *firmes* aquellas otras que determinen en forma cierta o presuntiva tributos y accesorios cuando no se interpusieron los recursos autorizados en el artículo 76 dentro del plazo que esta norma prevé. Para esta jurisprudencia, el primer supuesto importa la inimpugnabilidad e inmutabilidad de la resolución (cosa juzgada material), en tanto que el segundo, no impide la reversibilidad de la decisión en otro procedimiento (cosa juzgada formal), pues el contribuyente puede ingresar el importe reclamado y reabrir la contienda por vía de la acción de repetición⁸⁴.

Sólo parcialmente es posible coincidir con esta jurisprudencia, ya que extralimita el valor material de la cosa juzgada administrativa en relación las multas y reclamos de repetición. Por el contrario, la limitación de la cosa juzgada administrativa –también en estos casos- sólo a su aspecto formal y no sustancial deriva de la disponibilidad de remedios legales jurisdiccional alternativos e indirectos que a continuación señalo.

⁸² DIEZ, Manuel María, “Manual de Derecho Administrativo”, T. I, pág. 207, Editorial Plus Ultra, 1985

⁸³ El art. 89 de la Ley 11.683 aclara –respecto de las sentencias judiciales pasadas en autoridad de cosa juzgada- que ellas “*no autorizan el ejercicio de la acción de repetición por ningún concepto*”. Esta última aclaración no está presente en el art. 79 de la Ley 11.683 que consagra la cosa juzgada administrativa.

⁸⁴ CNCA Sala I, Porcel de Peralta, 5/3/92, SAIJ. En igual sentido, favorable al carácter material de la cosa juzgada respecto de multas y denegatorias de repetición, CNCA Sala V, SKS S.A., 14/10/98, SAIJ.

Por otra parte, la antítesis del carácter formal de la cosa juzgada, es decir, la exaltación y extralimitación de la cosa juzgada sustancial puede verse en la solución que adoptó el Tribunal Fiscal de la Nación en el caso Coppola⁸⁵: allí el Tribunal se abstuvo de revisar las determinaciones de oficio sobre los ejercicios 1990 a 1992, por derivarse las mismas del tratamiento como gravado dado por el Fisco a un ingreso del ejercicio 1989, criterio fiscal que había quedado firme en el marco de un procedimiento administrativo de repetición. Es decir que no sólo no se admitió reanalizar el acto sobre el ejercicio 1989, sino que se proyectaron sus efectos sobre ejercicios distintos, que sí habían sido oportunamente impugnados. El Tribunal fue mucho más allá del art. 79 de la Ley 11.683, haciendo derivar una conclusión sumamente gravosa para el contribuyente solamente a partir de una norma que no se expresa respecto del carácter material de la cosa juzgada, y menos aún sobre su potencialidad sobre situaciones conexas a dicho acto.

c) Algunas vías alternativas para conmovier la cosa juzgada administrativa

Denuncia de ilegitimidad

El art. 1º inc. “e”, ap. 6 de la Ley 19.549 faculta a la Administración a considerar como denuncia de ilegitimidad los recursos administrativos extemporáneamente interpuestos.

Me interesa aquí considerar dos cuestiones que la aplicación de esta norma ha planteado, y que resultan esenciales a los efectos de conmovier la cosa juzgada administrativa.

La primera de estas cuestiones es el carácter obligatorio o no del tratamiento del recurso extemporáneo. Es mi opinión que la Administración está obligada a resolver dicho recurso –en la medida en que no estén excedidas razonables pautas temporales o que existan razones de seguridad jurídica, que son las excepciones admitidas por la ley- puesto que toda competencia legalmente atribuida es de ejercicio obligatorio (Ley 19.549, art. 3), y porque la Administración está obligada a actuar conforme a la legalidad, lo cual importa revocar los actos nulos o anulables que hubieren sido dictados.

La segunda cuestión es si el acto que resuelve la denuncia de ilegitimidad resulta impugnabile judicialmente. A este respecto la doctrina se ha

⁸⁵ Ver nota 80. Curiosamente en este caso el fallo fue resuelto dejando a salvo la opinión personal del Dr. Torres, vocal preopinante, contraria al alcance material de la cosa juzgada administrativa.

pronunciado a favor de la impugnabilidad judicial plena del acto resultante⁸⁶, con cita del caso Jaramillo de la Corte Suprema, que así lo entendió⁸⁷. Sin perjuicio del valor de dicha doctrina, no puede dejar de señalarse que la jurisprudencia citada en sustento fue luego modificada por la Corte, que actualmente considera que *“la decisión administrativa que desestima en cuanto al fondo un recurso extemporáneo, tramitado en el caso como denuncia de ilegitimidad, no es susceptible de ser impugnada en sede judicial”*⁸⁸.

La jurisprudencia citada en último término ha significado una importante restricción en la posibilidad de obtener una solución jurisdiccional por esta vía.

Demanda por vía de reclamo

La Ley 19.549 prevé dos formas de demandar al Estado: por vía impugnatoria (art. 23 y ss) y por vía de reclamo (art. 30 y ss).

La jurisprudencia plenaria de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal ha vinculado ambas vías, haciendo prevalecer la primera, al punto tal que, si existe un acto administrativo no impugnado cuya validez obsta a la procedencia del reclamo, éste no sería admisible⁸⁹.

Según este criterio, que ha recibido fuertes críticas e interpretaciones restrictivas por parte de la doctrina, sería imposible replantear judicialmente una cuestión que ha sido cerrada por un acto administrativo no impugnado.

Recurso de revisión

El recurso de revisión está previsto para conmovier a instancia del administrado los actos firmes que presente alguno de las siguientes condiciones:

- Contradicciones internas
- Aparición de prueba decisiva

⁸⁶ Mairal, ob.cit., pag. 342; GUTMAN, Marcos y REVILLA, Pablo, El control de legalidad de los actos de la DGI por parte de la Justicia, Impuestos 1995-B, 1886.

⁸⁷ CSJN, Fallos 295:276 (1976)

⁸⁸ CSJN, Gorordo Allaria de Kralj, Fallos 322:73 (1999).

⁸⁹ CNCA en pleno, Petracca, La Ley 1986-D, 10. Se trata del mismo criterio recogido en el Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, art. 4.

- Declaración de falsedad de documentos probatorios
- Cohecho, prevaricato, violencia, fraude o grave irregularidad comprobada

En el estado actual de la jurisprudencia –según he analizado anteriormente- no cabe duda de que ésta es la vía más generosa y menos explorada aún en la práctica para ejercer las pretensión impugnatoria respecto de los actos consentidos. Dado que no existe ninguna limitación al respecto, la decisión que recayere en este proceso debe ser admitida plenamente en revisión judicial.

Acción de repetición

En materia tributaria la acción de repetición de los pagos efectuados a requerimiento es la vía más común para lograr la revisión de los actos determinativos y aún de las multas consentidas. Remito en este punto al capítulo 3.8.

3. CONTRASTACIÓN DE LA TESIS: VÍAS DE SOLUCIÓN JURISDICCIONAL EN CADA TIPO DE RELACIÓN TRIBUTARIA DE CONFLICTO

3.1. PROCEDIMIENTOS DETERMINATIVOS

3.1.1. Determinación de impuestos

a) Introducción

La solución jurisdiccional del conflicto tributario que plantea un acto de determinación de oficio de impuestos nacionales que no es consentido por el contribuyente, es el supuesto más típico y común de este tipo de conflictos.

El art. 76 de la Ley 11.683 apunta dos vías alternativas para solucionar el conflicto determinativo: un recurso administrativo ante el funcionario superior, y un recurso jurisdiccional ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Por supuesto que sólo el segundo es una forma de solución jurisdiccional del conflicto tributario. El recurso administrativo, en cambio, es una mera etapa adicional en la gestación de la relación de conflicto. En esta etapa el conflicto podrá desaparecer o consolidarse. Desaparecerá el conflicto si la acción revisora del superior deja sin efecto el acto determinativo, o bien si el responsable consiente el acto que resuelva el recurso. Al desaparecer el conflicto la solución jurisdiccional se torna innecesaria.

Si, por el contrario, el superior administrativo confirma el acto de determinación, establecer cuál es la solución jurisdiccional resulta un gran desafío, digno de una mejor y más clara solución a nivel normativo, ya que la Ley 11.683 no contempla una solución jurisdiccional para cuestiona este tipo de actos.

b) Acción impugnatoria y acción de repetición

En el esquema de la Ley 11.683 la única vía jurisdiccional que permitiría rever –indirectamente y con importantes limitaciones- un acto determinativo confirmado por el superior, es la acción de repetición del art. 81. Trataré sobre los procedimientos de repetición en el capítulo 3.8, ya que la relación de conflicto es en estos casos totalmente distinta, puesto que requiere esencialmente de un elemento que está ausente en los procedimientos sólo determinativos, esto es, el efectivo pago del tributo como requisito de procedencia, y no repara, en cambio, en un elemento propio del conflicto determinativo que es la nulidad del acto mismo de determinación. Este último requisito es fundamental para interpretar la diferencia entre la solución de un conflicto determinativo y un conflicto de repetición. En el conflicto determinativo sólo importa discutir la nulidad del acto de determinación, la cual puede surgir de cuestiones sustanciales o procesales igualmente importantes. En el conflicto de repetición, en cambio, sólo importa demostrar si se pagó más impuesto del que por ley correspondía. Cualquier vicio procesal incurrido en el proceso determinativo resulta improponible en el proceso de repetición. También cualquier causa distinta que pudiera justificar el ingreso efectuado por causa de una determinación nula (nula por motivos sustanciales o procesales) puede motivar el rechazo de la repetición, según surge del segundo párrafo del art. 83 de la Ley 11.68⁹⁰.

Es que el proceso de repetición no gira en torno a la impugnación o nulidad del acto de determinación de oficio, sino en torno a la procedencia material del importe ingresado (de allí, también, que no exista plazo de caducidad para interponer la acción de repetición en los casos de ingresos efectuados a requerimiento del Fisco).

Debido a estas diferencias esenciales entre la impugnación de la determinación y la acción de repetición, es que no considero correcto afirmar que la repetición judicial (o ante el Tribunal Fiscal de la Nación) es la ulterior instancia revisora de que dispone el responsable que optó por la vía administrativa del recurso de reconsideración del art. 76 inc. a). Por el contrario, impugnación y repetición son dos remedios distintos, independientes y sólo vinculados en forma circunstancial, parcial y eventual.

⁹⁰ Por ejemplo, una determinación de IVA sobre un concepto exento es imposible cuestionarla por vía de repetición si en el trámite de repetición se detectan deficiencias en el cómputo del IVA por otros conceptos gravados, aunque no hubieran integrado el acto de determinación de oficio.

c) Procedencia de la acción contenciosa impugnatoria

Mi intención aquí, entonces, es agotar la búsqueda de una solución jurisdiccional al conflicto puntual que plantea el acto del superior administrativo que confirma la determinación de oficio practicada por el juez administrativo.

¿Es posible sostener que este acto administrativo es irrecurrible judicialmente, que este conflicto no tiene solución jurisdiccional sino agregándole un elemento más, cual sería el pago del tributo determinado para poder así repetirlo, y renunciando con ello a impugnar la validez intrínseca de la determinación?

El art. 82 de la Ley 11.683 no prevé a este tipo de actos entre los que habilitan la demanda contenciosa contra el Fisco. Sin embargo, el art. 82 no es taxativo ni excluyente de otras vías judiciales contempladas en otras disposiciones legislativas.

Que el art. 82 de la Ley 11.683 no es excluyente de otras acciones resulta de su contrastación con su vecino más inmediato, el art. 81 de la misma ley. En efecto, el art. 81 contempla la acción judicial de repetición directa contra el Fisco en los casos de pagos efectuados a requerimiento, hipótesis no mencionada entre las acciones contenciosas del art. 82 de la ley⁹¹. Además, no habiendo una exclusión de otras vías de acción que aparezca expresa en el texto de la norma, no es una regla interpretativa admisible inferir dicha exclusión, y restringir así la disponibilidad de acciones judiciales, que otras normas otorgan con carácter general.

Me refiero a la acción contenciosa que contempla el art. 23, inc. a) de la Ley de Procedimientos Administrativos, N° 19.549, según la cual el acto administrativo de alcance particular *“podrá ser impugnado por vía judicial ... a) Cuando revista calidad de definitivo y se hubieren agotado a su respecto las instancias administrativas.”*

⁹¹ Esta asimetría entre ambos artículos ha sido destacada por GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE, ob.cit. pag. 446, como también por DIAZ SIEIRO, VELJANOVICH y BERGROTH, ob. cit. pag. 484. Los autores citados en primer término señalan que la omisión del art. 82 es producto de una inadvertencia del legislador de la Ley 15.265, que omitió adecuar este artículo cuando modificó el art. 81 admitiendo la acción judicial directa de repetición, antes no prevista. Sin perjuicio del valor histórico de esta observación, desde un punto de vista normativo la omisión tiene efectos jurídicos: que la acción de repetición judicial directa carezca de importe mínimo para su procedencia.

Pero, establecido el carácter no taxativo del art. 82 de la Ley 11.683, faltaría aún determinar la aplicabilidad al caso de la Ley 19.549, ya que podría sostenerse que la Ley 11.683 constituye un cuerpo orgánico que regula íntegramente la cuestión procesal tributaria, y que con ello desplaza íntegramente a la Ley de Procedimientos Administrativos. En esta interpretación, el art. 116 de la Ley 11.683 que establece la “*aplicación supletoria*” de legislación que regula los procedimientos administrativos “*en todo lo no previsto*” en la primera, podría ser tomada como confirmación del desplazamiento que sufre la Ley 19.549 en los temas que sí están previstos, como es en la regulación de las vías contenciosas contra el Fisco.

Este razonar es el que implícitamente sustenta el generalizado silencio de la doctrina tributaria respecto del art. 23 de la Ley 19.549. Sin embargo no puede comprenderse cómo una conclusión tan gravosa para los responsables –la pérdida de una acción y la generalización del *solve et repete* en el ámbito nacional- puede tener una base normativa tan endeble.

Si se compara esta situación con otros supuestos (nacionales y provinciales) en los cuales la ley ha querido establecer la regla *solve et repete*, la diferencia es sorprendente. Por ejemplo, el art. 15 de la Ley 18.820 (y mod.), al regular la apelación judicial de la determinación de tributos previsionales, es expresa al establecer que la omisión del depósito de la suma intimada producirá la deserción del recurso. De la misma forma el Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires (art. 19, Ley 12.008), el de la Ciudad de Buenos Aires (art. 9, Ley 189) y los de las demás provincias, son mucho más precisos al disponer la necesidad de pagar como requisito previo a la procedencia de la acción contenciosa. Nada de ello dice la Ley 11.683.

Pero la diferencia jurídica más relevante que surge de esta comparación de las normas de la Ley 11.683 con las demás, es que en todos los demás casos, al preverse expresamente el *solve et repete*, la misma norma o bien la jurisprudencia elaborada en torno a su aplicación contemplan también el antídoto para los casos de excepción, aquellos en los cuales la situación de hecho torna imposible exigir el pago sin que ello implique una denegatoria de justicia, o bien los fundamentos del recurso o demanda hacen prima facie verosímil la nulidad planteada. Por el contrario, la interpretación generalmente propiciada de la Ley 11.683, que aquí cuestiono, la torna mucho más restrictiva de los derechos de los responsables que las normas previsionales y provinciales, ya que al sólo admitir la acción de repetición, y ser el pago un requisito normativo (art. 83), pero también un requisito lógico ineludible de la acción de repetición, resulta que es imposible intentar remedio judicial alguno contra el acto administrativo que nos ocupa (el que confirma un acto de determinación de oficio), en forma independiente y autónoma respecto de su efectivo pago. De modo que el responsable que no puede afrontar el pago para

luego repetirlo, debería conformarse con admitir su obligación, aún cuando nunca llegue a pagarla.

El resultado es aberrante, es jurídicamente inadmisibles y exige una solución. Además parece el resultado de un vacío normativo más que de una norma legal expresa. Ningún tipo de medida precautoria puede solucionar esta situación inusua, ya que este tipo de medidas tiene un objeto distinto: asegurar el cumplimiento efectivo de una futura sentencia, que no es el caso de la sentencia de una acción de repetición que no puede llegar a iniciarse por falta de pago.

La única solución para esta situación –según la legislación vigente en el orden nacional- es admitir la acción autónoma de nulidad del acto administrativo que confirma el acto de determinación de oficio. La situación encuadra perfectamente en la hipótesis normativa del art. 23 inc. a) de la Ley 19.549 que admite esta acción, no contradice norma alguna de la Ley 11.683 y permite superar situaciones que de otra forma no tendrían solución jurisdiccional alguna. Además, esta interpretación es congruente con la vía que expresamente franquea el art. 74 del Reglamento de la ley 11.683, respecto del acto que resuelve el recurso de apelación administrativa, vía procesal que es sustancialmente idéntica a la del recurso de reconsideración del art. 76 de la Ley.

Esta interpretación y aplicación de la acción de nulidad del acto de determinación de oficio respecto del cual se ha agotado la vía administrativa es la única solución legal para superar un déficit normativo que puede generar situaciones de inconstitucionalidad por agravio al debido proceso, al menos en los siguientes casos:

- (a) cuando el responsable carece de medios económicos para realizar el pago previo, y
- (b) cuando existen vicios en la resolución determinativa o en su confirmación que recaen sobre aspectos procesales o sobre aspectos sustanciales relativos a cuestiones ajenas a la determinación del impuesto en sí misma (p.ej. si se quiere discutir la improcedencia de la responsabilidad solidaria de un responsable, la extinción de la obligación por prescripción o la nulidad de la determinación por referirse a un período protegido por el *bloqueo fiscal* de los arts. 117 y ss de la Ley 11.683), ya que son defensas que no podrían ser esgrimidas útilmente en el proceso de repetición.

Fuera de los casos anteriores, en lo cuales la viabilidad de la acción contenciosa de impugnación se impone por imperativo constitucional, en todos los demás casos en que no concurran tales extremos, igualmente

procede esta acción por el propio imperio del art. 23 inc. a) de la Ley 19.549 y por la mayor razonabilidad y armonía que se logra con ella en el remendado sistema de la Ley 11.683.

d) Características de la acción contenciosa impugnatoria

Sobre la vía impugnatoria propuesta, cabe señalar que tramita ante la justicia federal competente según el territorio (Contencioso Administrativo Federal en el ámbito de la Capital Federal) y que no tiene efectos suspensivos de la ejecución del acto determinativo, lo cual sólo podría excepcionalmente obtenerse por medio de una medida precautoria, dispuesta en el doble marco del art. 230 y cc del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y del art. 12 de la Ley 19.549.

A diferencia de la acción de repetición, la acción impugnatoria tiene un plazo de caducidad (90 días, según el inc. "a" del art. 25 de la Ley 19.549), si bien de hecho el mismo podría verse reducido a 15 días por la necesidad de impugnar en un plazo menor el acto sancionatorio que usualmente acompaña al acto determinativo⁹².

También procedería la acción contenciosa ante la denegatoria por silencio del recurso de reconsideración. Según el art. 23 inc. c) de la Ley 19.549, en concordancia con el art. 10 de la misma ley, queda expedita la acción de impugnación del acto administrativo cuando, vencido el plazo que el órgano tiene para resolver –que es de veinte días por el art. 80 de la Ley 11.683–, se interpone pedido de pronto despacho y corren treinta días más de silencio.

e) Valoración de la admisión de la acción contenciosa impugnatoria

Podrá decirse que la procedencia de la acción impugnatoria produce la eliminación del *solve et repete* en materia de determinación de tributos, y ello es cierto.

Lo que no es cierto es que ello deje inerte al Fisco en su tarea recaudatoria, ya que la acción judicial no suspende por sí misma la ejecución

⁹² El art. 82 establece el plazo de 15 días para accionar judicialmente contra el acto que confirma una sanción. Queda claro que la acción impugnatoria del art. 23 de la Ley 19.549 sólo procede respecto del acto de determinación, ya que el acto sancionatorio tiene prevista una acción análoga en el art. 82, inc. a) de la Ley 11.683.

de la obligación determinada. Por ello, lo que se propone es abrir o señalar un camino para la solución jurisdiccional de estos conflictos, y no diferir el ingreso de los tributos determinados. Obsérvese que a nadie se le ocurre sostener que la posibilidad de demandar judicialmente la nulidad de una intimación de tributos autoliquidados (v.gr. anticipos) o cualquier otro acto administrativo que importe o cuya consecuencia sea una intimación de pago ejecutable por el Fisco, luego de ser resuelto el recurso de apelación (art. 74 del Reglamento de la Ley 11.683) signifique un desmedro para la efectividad recaudatoria. Y a nadie se le ocurre tampoco sostener que sea necesario cumplir dicha intimación para poder luego discutirla por vía de repetición.

Agrego que el responsable deberá pagar por su solución judicial (tasa de justicia y gastos propios de su defensa), por lo cual tampoco sería válido cuestionar esta vía con el argumento de que se aumentaría la litigiosidad. Y también deberá el responsable asumir el costo de enfrentar la ejecución que se habría evitado en caso de pagar y repetir, por lo cual no debe pensarse que esta es una acción fácil para continuar discutiendo. Por el contrario, es una alternativa que sólo será racionalmente utilizada por aquellos que no tengan otra (por falta de medios económicos para pagar la deuda determinada o por la conveniencia de no renunciar a defensas no planteables en un proceso de repetición), o por quienes tengan tanta verosimilitud en su derecho o demuestren tal peligro en la demora que puedan obtener una medida precautoria que detenga el proceso ejecutivo.

Es cierto, entonces, que la admisión de esta acción aumenta la litigiosidad, pero sólo en relación a aquellos casos en los cuales la imposibilidad de su defensa, que provoca el generalmente admitido y deficiente *solve et repete* nacional, constituye una verdadera y flagrante injusticia.

f) Conclusión

En conclusión, ante un conflicto tributario de tipo determinativo de impuestos nacionales, existe la posibilidad de acudir a la solución jurisdiccional inmediata y suspensiva del Tribunal Fiscal de la Nación⁹³.

La vía legal alternativa, de recurrir administrativamente el acto determinativo, por recurso de reconsideración, puede concluir en una nueva situación de conflicto contra el acto confirmatorio de la determinación, ante el cual el responsable podrá requerir solución judicial por vía de la acción contenciosa impugnatoria del art. 23 inc. a) –y del inc. c) en caso de silencio–.

⁹³ En tanto se supere el importe mínimo de \$ 2.500 que establece el art. 159, inc. a) de la Ley 11.683.

Alternativamente, el responsable podrá pagar el tributo reclamado, y ante la nueva situación de conflicto que el pago plantea, deducir repetición según las vías que luego veremos.

3.1.2. Determinación de quebrantos, saldos a favor, intereses y otros actos de contenido determinativo

a) Introducción

La mayor complejidad del sistema tributario y la proliferación de sistemas de ingreso anticipado de tributos a cuenta de la determinación final de la obligación tributaria, provocan que cada vez resulte mayor la actividad del Fisco dirigida a establecer obligaciones de pago que no se identifican con la obligación tributaria ni se desarrollan a lo largo del clásico procedimiento de determinación de oficio, y a generar con ello actos y situaciones de conflicto que no son determinaciones de oficio de impuestos, pero cuyo contenido se les parece.

Frente esta expansión de la actividad administrativa y la limitación de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en materia de determinación de impuestos (Ley 11.683, art. 159 inc. a) y no en la liquidación de anticipos y otros pagos a cuenta (Ley 11.683, art. 76 in fine), se ha intentado elaborar el concepto de “actos de contenido determinativo” como forma de extender a más supuestos la competencia del Tribunal.

Este apartado, entonces, terminará siendo una disquisición sobre los alcances de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación respecto de relaciones de conflicto que no consisten estrictamente en determinaciones de oficio.

b) Diversidad de casos

El primer caso de acto de contenido determinativo que nos propone la propia Ley 11.683 es la determinación de quebrantos impositivos. Si bien las resoluciones que ajustan quebrantos declarados por el contribuyente pueden no importar la determinación e intimación de impuesto a pagar, el art. 159 inc. a) de la Ley 11.683 especialmente les franquea la vía recursiva ante el Tribunal Fiscal de la Nación (a pesar del silencio que al mismo respecto luce en los artículos 76 y 165 de la misma ley, que también regulan la competencia del Tribunal).

La ley parece referirse sólo a los quebrantos del impuesto a las ganancias, y no contempla en forma expresa una referencia a los ajustes de los saldos a favor en el IVA, pero la jurisprudencia ha admitido la competencia del Tribunal para los casos de ajustes de saldos a favor en este impuesto, aún cuando no arrojen impuesto a pagar. Luego de algunas vacilaciones, la Cámara Federal ha establecido su jurisprudencia plenaria en este sentido, en el caso "*Construcciones San Luis S.A.*"⁹⁴

Es posible también interpretar que el concepto legal de "quebrantos" incluye todo tipo de ajuste respecto de hechos imposables de signo inverso, con virtualidad de incidir sobre futura materia imponible. La Ley que creó el Tribunal Fiscal de la Nación ni siquiera había contemplado la posibilidad de apelar determinaciones relativas a quebrantos, lo cual fue incorporado recién en el año 1972, por la Ley 20.024, pero en forma extremadamente lacónica al referirse a los "quebrantos". Tal vez no había mayor duda sobre la extensión del concepto al momento de su incorporación, puesto que no existía un Impuesto al Valor Agregado que pudiese originar situaciones similares a las de los quebrantos del más clásico Impuesto a las Ganancias⁹⁵.

Es cierto que la expresión "quebrantos" tiene una utilización normal y habitual en el campo del Impuesto a las Ganancias, y se refiere a las pérdidas acaecidas en un ejercicio, pero no menos cierto es que lo que la Ley de Procedimientos Tributarios quiso captar en la competencia del Tribunal Fiscal fue el ajuste sobre la base imponible de signo negativo, por el evidente efecto que dicho ajuste conlleva sobre la base imponible eventualmente positiva de los ejercicios subsiguientes. De hecho, la reforma del año 1972 vino a responder una necesidad planteada por el Tribunal Fiscal de la Nación en el caso "*RCA Víctor*"⁹⁶, en el cual se expresó que la redacción original de la ley constituía "*una valla infranqueable a todo intento de elaborar una interpretación razonable y eficiente destinada a ponderar la significación cuantitativa de los quebrantos ajustados, con el fin de ponerlas en un pie de igualdad con las determinaciones que intiman diferencias de impuestos*".

A poco que se analice el concepto habitual (ya que no hay un concepto académico) de "quebrantos", se observa que ellos consisten en:

- (a) una base imponible negativa,

⁹⁴ CNCA en Pleno, 30/5/1994, Impuestos 1994-B, 2133

⁹⁵ El IVA se estableció por primera vez en el país por Ley 20.631, sancionada en diciembre de 1973.

⁹⁶ Sentencia del 14/7/71, en Derecho Fiscal XXII, pag. 591

- (b) causada por exceso de gastos sobre ingresos,
- (c) que es deducible de la base imponible positiva de los ejercicios siguientes,
y
- (d) que no genera derecho al reintegro, es decir, no genera un crédito fiscal propiamente dicho (esto último, salvo la conversión dispuesta por la Ley 24.073).

Todo lo cual lleva a sostener que, tanto los ajustes de saldos a favor de IVA, como las resoluciones del Fisco que rechazan los pedidos de devolución de créditos fiscales efectuados por los exportadores, resultan asimilables a los actos determinativos⁹⁷.

También puede tener contenido determinativo la intimación a pagar intereses, cuando la situación de conflicto consista únicamente en su determinación. No deben incluirse aquí las meras cuestiones de liquidación de intereses, pero sí cuando se cuestiona –total o parcialmente- la misma procedencia de dichos accesorios⁹⁸.

Los actos que declaran caducos planes de diferimientos impositivos o regímenes de facilidades de pago, e intiman en consecuencia el ingreso de sumas supuestamente adeudadas por el responsable, también

⁹⁷ Respecto de este tipo de resoluciones, el Tribunal Fiscal de la Nación tenía jurisprudencia divergente en relación a admitir o no su competencia por la asimilación con actos determinativos o con reclamos de repetición, pero en fallo plenario aún no revisado por la Cámara se pronunció en contra de dicha competencia (Curtiembre Fontela y Cia S.A., del 20/9/00, en www.tax-forum.com.ar), negando carácter determinativo a los actos del Fisco por los cuales se intima el reintegro de las sumas reintegradas en exceso a los exportadores, pero sin expedirse –atento a las diferencias de criterio manifestadas por los miembros del Tribunal- sobre el carácter determinativo o no de las resoluciones del Fisco que rechazan el pedido de reintegro formulado por el exportador.

⁹⁸ Así lo interpretó el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C (Gure Kabia S.C.A., del 7/12/93), en esclarecedor pronunciamiento de los Dres. Wurcel y Gorosito, donde señalan que la exclusión de la competencia del art. 76 de la Ley 11.683 se refiere sólo a las liquidaciones de intereses. En similar sentido resolvió la misma Sala C en el caso Crespo Hernán J., del 24/6/98 (Lexco Fiscal), con votos concurrentes de los Dres. Wurcel y Urresti. La disidencia del Dr. Litvak en este último caso, en realidad coincide en la naturaleza determinativa de la intimación autónoma de intereses, pero una vez que se ha recorrido el procedimiento de reclamo administrativo por disconformidad que regula el tercer párrafo del art. 16 de la Ley 11.683 y el art. 31 de su Reglamento (que en el caso no se había cumplido).

podrían ser asimilados a actos de contenido determinativo, si bien la jurisprudencia ha sido –en general- reacia a admitir dicho planteo⁹⁹.

c) Requisitos para asimilar un acto a una determinación de oficio

Los recién enumerados son sólo los casos más comunes de actos que pueden resultar asimilables a un acto determinativo. Pero hay un indeterminado número y tipo de situaciones que pueden tener similar contenido y efectos. Para identificarlos y poder incluirlos en esta categoría, debe atenderse a la actividad material y procesal del Fisco al emitir el acto y a su sustancia, es decir, que el objeto del mismo se refiera al contenido o alcances de una obligación tributaria.

La tesis siempre sostenida por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación es que el elemento definitorio para asimilar otros actos a la determinación de oficio es el procedimiento empleado¹⁰⁰. Así lo ha entendido en relación a las resoluciones que rechazan créditos fiscales de IVA de exportación:

“si bien el caso sometido a decisión del Tribunal no encuadra exactamente en la descripción que de una determinación de oficio efectúan los artículos 23 y 24 de la ley N° 11.683, también es cierto, que la tarea que debió llevar a cabo el organismo fiscal para llegar a resolver que no procedía el recupero de crédito fiscal otorgado en forma anticipada no es distinto al

⁹⁹ En materia de actos que declaran la caducidad de planes de facilidades de pago la jurisprudencia de la Cámara es unánime en contra de admitir la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Así se han pronunciados la Sala I (El Virabé S.A., del 7/10/97), la Sala II (Ferrochio y Cia. S.A., del 10/3/98), la Sala III (I.S.Szmelc y Cia, del 10/3/98), la Sala IV (Constructores Asociados S.A., del 29/6/98) y la Sala V (Petersen, Thiele y Cruz S.A., del 25/6/97). En materia de actos que declaran la caducidad de regímenes promocionales e intiman el impuesto diferido y sus accesorios, si bien la jurisprudencia no es homogénea, la Sala III de la Cámara de Apelaciones ha aceptado asimilar el acto a una determinación de oficio (Frigorífico Máximo Paz S.A., del 27/2/97), pero más recientemente ha ratificado la incompetencia del Tribunal Fiscal para revisar la intimación de pago de una obligación fiscal autodeclarada, como consecuencia de la caducidad del diferimiento invocado (Venusa S.A., del 31/7/00). En este último sentido, también la Sala V (Nisalco, del 9/10/00).

¹⁰⁰ V.gr. en autos “AMP SAN JUAN S.A. S/ RECURSO DE APELACION -IMPUESTO AL VALOR AGREGADO” Fallo de fecha 1 de diciembre de 1999, Lexco Fiscal

procedimiento específico para las determinaciones de oficio.”

Los procedimientos serán análogos a la determinación de oficio en su faz adjetiva en la medida que:

- (a) se parte de una declaración del contribuyente respecto de la realización del hecho imponible y la cuantificación de su base,
- (b) se contrasta la misma con la prueba recabada por el AFIP respecto de los mismos extremos (hecho y base imponibles),
- (c) se impugna la declaración del contribuyente por considerarla inexacta,
- (d) la decisión es tomada por un funcionario con rango y función de “juez administrativo”.

En este contexto interpretativo, expresiones como la del art. 47 de la RG (AFIP) 616/99 (que para rechazar los reintegros solicitados de IVA no se requiere el “*ejercicio de las facultades de determinación de oficio*”) resultan totalmente inocuas o inaplicables.

Y más importante, aún que la semejanza procesal con la determinación de oficio, debe considerarse a la posibilidad de establecer una similitud sustancial en el acto resultante con el acto determinativo. El acto de determinación de oficio tiene una naturaleza o sustancia propia que la doctrina ha intentado definir:

Para GIULIANI FONROUGE:

*“puede decirse que la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”.*¹⁰¹

Para JARACH:

“El acto de determinación es un acto de la administración fiscal, por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley,

¹⁰¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Ed. Depalma, Buenos Aires 1993, Tomo I, pag. 493.

*reconociendo la existencia de un hecho imponible en sus diferentes aspectos, o sea, elementos objetivos, atribución subjetiva, vinculación con el poder fiscal, aspectos temporal y cuantitativo y finalmente, pronunciamiento de la autoridad competente que intima el pago de la obligación tributaria que nace en virtud de la ley y por las circunstancias fácticas indicadas”.*¹⁰²

Lo que es verdaderamente sustancial en el concepto de “determinación” –y en ello coinciden los autores– es que ella importa la aplicación concreta de la ley tributaria y que declara la existencia y medida de una obligación tributaria.

Más recientemente, Díaz Sieiro intenta a los efectos específicos de definir la competencia del Tribunal Fiscal, el siguiente concepto:

*“por determinación tributaria debiera entenderse el acto administrativo emanado de la Administración Tributaria que rechace o deniegue un derecho, constatando la existencia de una obligación tributaria sustantiva líquida y exigible con relación a un sujeto determinado”.*¹⁰³

Por ello, la “tarea” realizada por el Fisco a que hace referencia el voto de la Dra. Gramajo en el caso antes citado¹⁰⁴, como elemento caracterizador del concepto “determinación”, no es la actividad jurídica puramente procesal desarrollada por el organismo (corrida de vista, contestación, etc.), sino la revisión material de los hechos y criterios declarados por el contribuyente, para adecuarlos a los presupuestos legales. Y esta tarea es, indudablemente, determinativa.

Por ello, la jurisprudencia ha considerado asimilable a la determinación de oficio un acto del Fisco en la medida en que en el mismo se menciona concretamente¹⁰⁵:

¹⁰² JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Ed. Cangallo, Buenos Aires 1989, pag. 435.

¹⁰³ DIAZ SIEIRO, Horacio, Competencia Impositiva, en la obra colectiva “Tribunal Fiscal de la Nación 40 Años”, Ed. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2000, pag. 157.

¹⁰⁴ Ver nota 100.

¹⁰⁵ CNCA Sala I, Coop. Agrícola Ganadera Ltda. de Coronel Suárez, del 17/2/93 (Impuestos, 1993-A, 693); Alvarez Mario Roberto s/apelación, del 29/9/93;

- (a) el importe líquido de la suma cuyo pago se requiere,
- (b) los conceptos a los que aquélla obedece,
- (c) el sujeto responsable y
- (d) se deja expresa constancia de que el incumplimiento de lo requerido dará lugar al reclamo judicial por la vía ejecutiva, expresión esta que inequívocamente tiene el sentido de una intimación de pago.

Hasta se ha admitido que la intimación de anticipos es asimilable a la determinación de oficio, en tanto la liquidación de los mismos no hubiere sido efectuada por el mismo contribuyente, sino por el Fisco, tomando sólo algunos elementos de su declaración jurada¹⁰⁶. En igual sentido se consideró que, al estar en juego la causa misma por la que el pago cuestionado resulta exigible, los actos en recurso asumen efectos del todo semejantes a los de una determinación de tributos¹⁰⁷.

d) Acción contenciosa impugnatoria

A diferencia de lo analizado respecto de los actos típicamente determinativos, en los cuales el desafío interpretativo –no porque resulte difícil de sostener legalmente sino porque no es generalmente aceptado en la actualidad- consiste en fundar la viabilidad de la solución judicial por vía de la acción contenciosa impugnatoria, en los casos que ahora me ocupan, la dificultad reside en demostrar la viabilidad del recurso ante el Tribunal Fiscal.

Esto se debe a que los actos de contenido determinativo son – antes que nada- actos administrativos, y aunque no se admitiere su contenido determinativo, no puede dudarse en cambio del carácter administrativo e impugnabile de estos actos por la vía administrativa del art. 74 del Reglamento de la ley 11.683, y de la consecuente revisión judicial que garante la remisión de dicho artículo al art. 23 de la Ley 19.549.

Es decir que todos estos conflictos son solucionables por la vía judicial de la acción impugnatoria contenciosa del art. 23 de la Ley 19.549. Restaría señalar que para acceder a dicha solución judicial es requisito previo agotar las vías revisoras administrativas, respecto de las cuales se plantea el

CNCA, Sala II, Alpachiri Coop. Ltda, del 22/10/91 (Lexco Fiscal); CNCA Sala III, Resinfor S.A., del 20/8/92; CNCA sala IV, Amat SAIC, del 19/8/92.

¹⁰⁶ CNCA, Sala IV, Proarmet S.A., 28/4/94, Errepar.

¹⁰⁷ CNCA, Sala III, Frigorífico Máximo Paz, del 27/2/97, Lexco Fiscal.

interrogante de si corresponde el recurso de reconsideración (art. 76 de la Ley 11.683) o el recurso de apelación (art. 74 del Reglamento de la Ley 11.683).

Creo que el planteo de esta discusión es estéril, puesto que en este tipo de casos ambos recursos presentan casi idénticas características. La finalidad de ambos recursos es obtener una instancia de revisión jerárquica administrativa, lo cual atiende tanto al interés de la Administración como al del contribuyente. El plazo de interposición es el mismo (15 días) y sólo varía el plazo que se otorga a la Administración para su resolución (20 ó 60 días, según el caso). Podría decirse que el recurso de apelación debe ser resuelto por el Director General mientras que el de reconsideración compete a los jueces administrativos designados, pero lo cierto es que la competencia reglamentaria para resolver el primero se encuentra delegada en funcionarios de similar rango administrativo. Por otra parte, habiendo establecido que respecto de la resolución administrativa del recurso de reconsideración también debe admitirse la acción contenciosa de impugnación, no queda ninguna diferencia importante entre ambos recursos.

e) Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación

La verdadera importancia práctica de la asimilación de actos diversos del Fisco a un acto de determinación de oficio –ya lo he anticipado– está en la solución jurisdiccional alternativa que deviene de esta circunstancia, y en los importantísimos efectos suspensivos que su viabilidad conlleva.

Ello es así puesto que el art. 159 inc. a) de la Ley 11.683, concordantemente con los arts. 76 inc. b), 144 y 165 de la misma ley, redundan en atribuir la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en los recursos de apelación contra las resoluciones del Fisco que determinen tributos y sus accesorios.

El art. 167 de la Ley 11.683, por su parte –en un curioso circunloquio– dispone que la mera interposición del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación suspende la intimación de pago por la parte apelada.

En la conceptualización de los casos que he señalado como asimilables a actos determinativos, y en los ejemplos brindados, el acto siempre contiene una intimación a pagar una suma de dinero, cuya ejecución corresponderá suspender, hasta tanto recaiga sentencia condenatoria (confirmatoria) del Tribunal Fiscal de la Nación. En ese momento cesa la suspensión de la ejecución, aún cuando la sentencia resulte recurrida ante la Cámara de Apelaciones.

3.1.3. Determinación de obligaciones previsionales

f) Introducción

La solución jurisdiccional de los conflictos nacidos en relación a la determinación de obligaciones previsionales tiene una regulación más primitiva y draconiana que la de los procedimientos propiamente tributarios.

Con base en una muy poco rigurosa invocación del carácter solidario del sistema previsional¹⁰⁸, tradicionalmente se han defendido ciertas instituciones procesales cuya legitimidad esencial no resiste un análisis de fondo, lo cual se pone a prueba permanentemente ante los casos extremos, obligando a acudir a teorías para sustentar excepciones casuísticas, en lugar de corregir directamente lo que está mal, que es el sistema en sí mismo.

g) Planteo del conflicto y solución jurisdiccional

El conflicto relativo a la determinación de obligaciones previsionales –tanto propias del empleador o responsable autónomo como correspondientes a retenciones no efectuadas o no ingresadas en relación a salarios pagados- se plantea en sede administrativa, en un procedimiento que se inicia con un acta de determinación e intimación de deuda, y continúa con la necesaria impugnación de dicha acta que debe realizar el responsable en sede administrativa (Ley 18.820, art. 11).

Resuelta la impugnación administrativa, la situación de conflicto ya se encuentra plenamente planteada, y es susceptible de ser resuelta judicialmente, por vía del recurso de apelación directo ante la Cámara Federal de la Seguridad Social (Ley 23.473, art. 9 y Decreto Ley 1285/58, art. 39 bis). Una alternativa opcional previa al planteo judicial del conflicto por este

¹⁰⁸ El carácter solidario es predicable respecto de todo el sistema tributario, en el cual los contribuyentes aportan dinero al Fisco de acuerdo con la capacidad contributiva de cada persona, para que el Estado adquiriera bienes públicos que son distribuidos entre la población de acuerdo con otros criterios que nada tienen que ver (más vale son inversamente proporcionales) con el valor de cada aporte. La unidad de caja del Estado Nacional, el déficit del sistema previsional que es cubierto con fondos de rentas generales, el carácter fungible del dinero, y la generalización cada vez mayor del sistema de capitalización individual, determinan que hablar del carácter solidario del sistema previsional para justificar ciertas instituciones poco garantistas respecto de sus procedimientos, resulta un lugar común de ningún valor científico y jurídico.

recurso, es el agotamiento de la vía administrativa mediante el recurso de revisión que establece el punto 6.4.3.1 de la RG (AFIP) 79/98. En este último caso, podrá ocurrirse a la solución jurisdiccional una vez resuelto este recurso administrativo, que fijará definitivamente la postura del Fisco.

Cabe señalar aquí que generalmente el Fisco pretende –para evitar la imposición de costas en la instancia judicial- que no actúa en estos casos como parte del conflicto sino como una primera instancia. Esta postura, que tiene apoyo jurisprudencial¹⁰⁹ niega y contradice la esencia de la configuración de la relación tributaria de conflicto, por lo que debe ser superada (ver al respecto lo dicho en el punto 2.3.2.a).

h) Limitaciones legales de la solución jurisdiccional

La gran limitación legal de la solución jurisdiccional de las determinaciones previsionales, es la exigencia del depósito previo del total de la deuda intimada (Decreto Ley 1285/58, art. 39 bis inc. b), incluyendo también su actualización e intereses (Ley 21.864, art. 12).

Esta carga de efectuar el depósito previo de la deuda determinada funciona como un condicionante para la procedencia formal del recurso, razón por la cual, su omisión provoca la deserción del recurso y el consentimiento definitivo del acto determinativo¹¹⁰. Es decir que el sistema legal establece con toda crudeza, y sin excepción expresa, el régimen de *solve et repete*.

Innumerables veces ha sido criticado este sistema e impugnada judicialmente su validez ante la previsión del art. 8 inc. 1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, que garante la tutela jurisdiccional efectiva previa al establecimiento de las obligaciones fiscales de las personas. Sin embargo, esta objeción constitucional fue rechazada por la Corte Suprema en general¹¹¹, admitiéndose sólo por vía de excepción, en aquellos casos en que se demuestre¹¹² o se pueda razonablemente presumir Ezrah¹¹³ la imposibilidad

¹⁰⁹ CSJN, Gomerías Alberdi, cit. en nota 13

¹¹⁰ La deserción del recurso está prevista en el segundo párrafo del art. 15 de la Ley 18820.

¹¹¹ CSJN, Microomnibus Barrancas de Belgrano, Fallos 312:2490 (1989).

¹¹² CSJN, Clínica Privada Oeste SRL, Fallos 321:854. En este caso la Corte ordenó a la Cámara abandonar el excesivo rigor formal y evaluar debidamente las dificultades financieras insuperables invocadas por el contribuyente, cuyo análisis había sido descartado por la Cámara.

material de cumplir con la carga procesal del depósito previo, y la consiguiente transformación de esa carga en un valladar insuperable para acudir a la tutela jurisdiccional.

La Cámara Federal de la Seguridad Social, en general ha puesto el acento más en el afianzamiento del importe administrativamente determinado que en la demostración de la imposibilidad económica o financiera para efectivizarlo. De modo tal que, ante la sola presentación de un aval bancario o seguro de caución, ha admitido la procedencia del recurso¹¹⁴. Si bien esta vía suele ser un remedio para aquellos casos en que la dificultad para cumplir con el depósito previo es principalmente financiera, no es una alternativa posible ante la insuficiencia patrimonial, y además no satisface la finalidad que supuestamente justifica este instituto del *solve et repete*, que es contar con la inmediata disponibilidad de los fondos para las finanzas públicas.

En definitiva, y salvo las casuísticas y siempre discrecionales excepciones al régimen general que cada contribuyente podrá invocar con suerte variada, lo cierto es que el depósito previo de la deuda determinada funciona actualmente como una condición necesaria para habilitar la solución jurisdiccional del conflicto.

Otra limitación que tuvo durante mucho tiempo la solución jurisdiccional de las determinaciones previsionales fue que durante muchos años el art. 14 de la Ley 14.236¹¹⁵ sustrajo el análisis de los hechos de la jurisdicción de revisora de la entonces competente Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo. Con ello, el recurso se limitaba exclusivamente a la interpretación del derecho. La validez constitucional de esta disposición fue motivo de muchas críticas¹¹⁶, fue respaldada pero matizada por la jurisprudencia de la Corte en el caso López de Reyes¹¹⁷, y finalmente se

¹¹³ CSJN, Asociación Israelita de Beneficencia y Socorros Mutuos Ezrah, Fallos 322:337 (1999). En este caso la Corte se limitó a mencionar el importe de casi \$ 1,5 millones como elemento suficiente como para deducir la imposibilidad de su depósito previo.

¹¹⁴ CSS, Sala I "*Tronchet Pour L'homme*" 12/6/95; Sala III "*Casa Lozano*" 22/11/96

¹¹⁵ Vigente entre 1953 y 1987.

¹¹⁶ Ver Oviedo, Derecho de la Previsión..., ob.cit, pag. 333 y ss.; PODETTI, Humberto A., *Aspectos del recurso judicial en materia de previsión social*, Abeledo Perrot, Bs. As. 1963.

¹¹⁷ CSJN, López de Reyes María c/ Instituto Nacional de Previsión Social, Fallos 244:548 (1959). La Corte reputó válida la limitación legal a la revisión judicial, pero aclaró que los hechos siempre serían revisables por la justicia si la resolución administrativa "*fuera suficientemente irrazonable, o se apoyara tan sólo en la voluntad arbitraria o en el capricho de los funcionarios, o implicara denegación de la defensa en juicio*".

modificó la norma, admitiendo expresamente la revisión fáctica, en el actual art. 11 de la Ley 23.473.

3.2. PROCEDIMIENTOS SANCIONATORIOS

3.2.1. Introducción

Los procedimientos sancionatorios, y –por ende- las posibles hipótesis de situaciones de conflicto que requieren solución jurisdiccional, son variadísimos en nuestro sistema tributario nacional.

La solución jurisdiccional en este tipo de conflictos es, en general, más generosa, más fácil de acceder que en los procedimientos determinativos. Ello es razonable desde este punto de vista, ya que el acto sancionatorio impuesto por la Administración es una anomalía en nuestro sistema constitucional en el cual corresponde a la Justicia y no al Poder Ejecutivo, aplicar castigos. Los artículos 18, 29 y 109 de la Constitución Nacional son bien explícitos en este punto. Por esta razón, las facultades sancionatorias del Fisco son mucho más limitadas que lo que usualmente tiende a admitirse.

Es más, hasta tanto un órgano jurisdiccional no ha intervenido en la aplicación o confirmación concreta de la sanción, no puede considerarse que exista jurídicamente una sanción. Consecuencia de ello es que:

- (a) cualquier recurso jurisdiccional interpuesto contra una sanción administrativa conlleva necesariamente la suspensión de su ejecución (ver punto 3.2.2),
- (b) La revisión jurisdiccional de una sanción administrativamente aplicada debe extenderse no sólo a la procedencia o no de la misma, sino también –en caso de resultar procedente- a la revisión de su cuantía (importe de la multa, días de clausura o arresto, etc)¹¹⁸,

¹¹⁸ En este sentido se pronunció la Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala II, en autos Diesel Oliden S.A., del 28/8/98. En muy fundado voto del Dr. Emilio L. Fernández, se sostiene que si bien la fijación del quantum de la sanción es materia de discrecionalidad administrativa, la razonabilidad de la misma es sujeta al contralor judicial.

- (c) no existe mora en el pago de una multa hasta tanto la misma se encuentra firme, por lo cual no corresponde el devengamiento de intereses¹¹⁹, y
- (d) aún las sanciones ejecutoriadas, si no han sido confirmadas por un órgano jurisdiccional, son susceptibles de ulterior revisión jurisdiccional, por vía de repetición o de acción indemnizatoria¹²⁰.

Veamos, entonces, las diversas formas de solución que ofrece el ordenamiento jurídico para cada tipo de relaciones de conflicto en materia tributaria sancionatoria. Aclaro que no he de seguir aquí la tradicional clasificación de infracciones formales y sustanciales, puesto que el criterio que es objeto de este análisis no se refiere al contenido de las infracciones sino a las vías procesales que establece la ley para su discusión.

Pero antes de referimos a los procedimientos en particular, conviene profundizar sobre la cuestión de la ejecutabilidad de las sanciones con carácter previo a su revisión jurisdiccional.

3.2.2. El problema de la ejecutabilidad de las sanciones con carácter previo a su revisión jurisdiccional

a) Planteo del problema

Las previsiones de la Ley 11.683 para la impugnación judicial de las multas aplicadas en sede administrativa, garantizan debidamente que su ejecución no pueda realizarse hasta haber quedado consentida o ejecutoriada judicialmente la sanción (art. 51).

Sin embargo esta regla es desconocida en la misma ley cuando regula la revisión judicial de la sanción de multa, clausura e inhabilitación por las infracciones especiales del art. 40, y también lo es en el sistema de

¹¹⁹ Las multas previsionales, que son establecidas por la Ley 17.250 como porcentajes de las obligaciones omitidas, son calculadas por el Fisco sobre la base del capital potenciado por los intereses corridos hasta el momento de su aplicación. Este método de cálculo carece de base legal (el art. 10 de la Ley 21.864, por el contrario sólo incluye a la actualización monetaria en la base de cálculo), e importa el devengamiento de intereses incluso anteriores a la misma aplicación administrativa de la sanción, y –luego de su aplicación– anteriores también a la confirmación judicial de la multa.

¹²⁰ Esta afirmación genérica tiene, en realidad, varios matices, por lo cual remito al capítulo 3.8 relativo a los procedimientos de repetición.

sanciones en materia previsional, y en muchos regímenes provinciales. En todos ellos se pretende que la solución jurisdiccional del conflicto infraccional tributario no suspende la ejecución de las sanciones, o –lo que es peor– que el previo cumplimiento de la sanción es condición para acceder al proceso de solución jurisdiccional.

En este contexto, corresponde detenerse sobre la validez de la ejecutabilidad de las sanciones no establecidas o revisadas judicialmente.

b) Inconstitucionalidad de la ejecución de las sanciones

Toda la jurisprudencia de la Corte Suprema que ha admitido la constitucionalidad de las funciones jurisdiccionales ejercidas por órganos administrativos, reposa en la inexcusable exigencia del “*control judicial suficiente*”. Esta cuestión fue largamente desarrollada en el *leading case* Fernández Arias¹²¹, y en su menos conocido precedente inmediato, López de Reyes¹²². Allí se dejó establecido que el alcance del control judicial suficiente no es algo que dependa de reglas generales u omnicomprensivas, sino que ha de ser más o menos extenso y profundo según las modalidades de cada situación jurídica.

Es ineludible la exigencia de que exista un recurso judicial contra el decisorio administrativo, pero en todos los casos que aquí analizamos dicho recurso objetivamente existe (que será distinto según el tipo de procedimiento infraccional iniciado). Lo que interesa a los efectos de este análisis es la cuestión de la eventual insuficiencia de dicho control judicial, cuando el mismo se ejerce después de que la pena se encuentra cumplida y cuando el mal provocado por la misma ya es irreversible. Así lo entendió la Corte en el precedente Di Salvo¹²³, en relación a la sanción privativa de la libertad, por fundamentos que son exactamente aplicables a la multa, al menos cuando ésta reviste suficiente entidad como para importar un daño severo, la imposibilidad de pago, la quiebra o el desapoderamiento patrimonial total de la persona¹²⁴.

Sin perjuicio de ello, la irreparabilidad del daño que sufre una persona que es sancionada con una multa finca no sólo en la gravedad de las

¹²¹ Cit. en nota 17.

¹²² Cit. en nota 117

¹²³ CSJN, Di Salvo, Octavio s/ Habeas Corpus, Fallos 311:334 (1988), en idéntico sentido que el precedente Carlos María Fernández, Fallos 267:97 (1967).

¹²⁴ CSJN, Fisco de la Provincia de Santiago del Estero c/ Enrique M. Compagno, Fallos 198:78 (1944).

consecuencias según el importe de la multa, sino en una cuestión ontológica. Aún cuando pudiera considerarse resarcible el daño patrimonial, no puede ignorarse que la multa es en sí misma una sanción, un castigo. Y que, como tal, no es justo tener que sufrirlo cuando ello no ha sido resuelto por un juez imparcial.

No importa si sus consecuencias son reparables y en qué medida, lo que importa es que se trata de un castigo anticipado, no decidido ni revisado por un Juez al momento de su aplicación.

Es decir, que el control judicial suficiente de las decisiones jurisdiccionales administrativas, que en general se admite que sea posterior, al tratarse de sanciones penales, debe ser anterior a la efectiva ejecución.

De lo contrario existiría un evidente agravio al art. 18 de la Constitución Nacional, como también a sus arts. 108 y 109, por quitar de la esfera judicial y atribuir al Poder Ejecutivo la resolución judicial de una causa. Se produciría así la temida supresión u omisión del principio de división de poderes, advertida y protegida por la Corte en el ya citado precedente Fernández Arias, al decir de tal principio que :

“sin cuya vigencia la forma republicana de gobierno queda sin base que la sustente y, en consecuencia, las funciones estatales resultan potencialmente desquiciadas con el consiguiente desamparo de las libertades humanas”

El planteo de la revisión judicial suficiente gira así en torno al principio orgánico fundamental de nuestra Constitución, que es la división de poderes, y que configura para el ciudadano una de las principales garantías políticas y jurídicas.

Ahora bien, es posible identificar también otras garantías de rango constitucional, pero eminentemente dogmáticas y subjetivas, que se entrelazan en la exigencia del control judicial suficiente de las sanciones administrativas.

En primer lugar, la presunción de inocencia. Esta garantía no está contenida en forma expresa en nuestro texto constitucional, pero ha sido considerada una garantía constitucional implícita¹²⁵, y fue incorporada en forma expresa en los pactos constitucionales¹²⁶.

¹²⁵ CSJN “Destilerías y Viñedos El Globo” Fallos 275:9 (1969). También en los Estados Unidos se trata de una garantía implícita, que ha sido reconocida por la

La presunción de inocencia no se refiere sólo a una cuestión probatoria, como parecería surgir de las normas citadas de la Declaración Universal de Derechos Humanos y del Pacto de Derechos Civiles y Políticos. La acepción de la Convención Americana es mucho más amplia que ello:

“Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad”.

Es decir, que no se trata sólo de *probar* la culpabilidad sino de *establecerla legalmente*, por lo cual, para perder el estado de inocencia, se requiere de una sentencia con fuerza de ley que así lo declare. Evidentemente el acto administrativo del Fisco al aplicar una sanción carece de dicha “fuerza de ley”.

La otra garantía relevante para este análisis es la de la tutela judicial efectiva, también expresada en el amplio art. 18 de la Constitución Nacional, y más específicamente en el art. su 43 y en los tratados internacionales sobre derechos humanos.

Esta garantía tiene diversas facetas que son igualmente relevantes. En primer lugar exige franquear a las personas el acceso a la justicia contra los actos que agraven en forma grave y manifiesta las garantías constitucionales. Tal es la acepción del art. 43 de la Constitución y del art. XVIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y art. 8 de la Declaración Universal de Derechos Humanos. En este sentido, la tutela judicial efectiva se encuentra comprometida cuando todas las defensas debidamente ejercidas para cuestionar la sanción aplicada, sólo son atendidas después de que la autoridad administrativa hizo efectivo el castigo. Como consagración procesal de efectividad de esta garantía normalmente se señala a la Acción de Amparo, pero ello no excluye la invocación de la misma por otra vía procesal idónea.

Otra faceta mucho más amplia de la tutela judicial efectiva es la del art. 8º, inc. 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Según esta norma, es garantía esencial que la persona pueda ser oída “*por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial ... en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella....*”.

USC innumerables veces como un principio elemental y axiomático dentro del debido proceso. Así, en Coffin v. U.S., 156 U.S. 432 (1895)

¹²⁶ Pacto de San José de Costa Rica, art. 8, inc. 2; Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, art. 14, inc. 2 y Declaración Universal de Derechos Humanos, art. 11, inc. 1.

La tutela judicial exige la intervención de un juez independiente e imparcial en el trámite de sustanciación de la acusación penal, es decir, antes de la condena. Por ello, el acto administrativo sancionatorio no puede ser considerado sustancialmente una condena válida hasta tanto no haya intervenido un juez. No habiendo condena judicial, pues, no puede existir castigo aplicable.

c) Análisis crítico de la jurisprudencia

La jurisprudencia de nuestro más alto Tribunal en esta cuestión presenta ciertas contradicciones que resultan difícil de explicar.

Una vieja jurisprudencia justificaba la obligación del pago previo de las multas no revisadas judicialmente sobre la base de que *“atenta la índole de la pena impuesta y la solvencia de la Nación, el pago efectuado no trae peligro”*, y que la revisión judicial ulterior de la sanción legitima el accionar administrativo y el obligatorio depósito previo, justificado por la necesidad de que *“la sanción directa e inmediata de tales infracciones (haga) más eficiente su control y prevención”*¹²⁷.

Tal doctrina podía tener cierta consistencia con una interpretación administrativista del derecho infraccional, la cual fue consagrada expresamente en la misma época, en el caso *Buenos Aires Town and Docks Transways Ltd*¹²⁸, sosteniendo que las multas administrativas *“no constituyen penas propiamente dichas, en el concepto del derecho criminal y cuya aplicación sólo es del resorte exclusivo de los jueces”*. Sin embargo, en jurisprudencia posterior, la Corte admitió reiteradamente la naturaleza penal de las sanciones de multa aplicadas por la administración¹²⁹, deduciendo de ello la

¹²⁷ CSJN, Frigorífico Anglo, Fallos 171:366 (1934). También de esa época coinciden en que no se agravia la garantía del debido proceso los casos de Fallos 155:96 (1929); 162:363 (1931) y 195:22 (1943), entre otros.

¹²⁸ CSJN, Fallos 167:145 (1932)

¹²⁹ CSJN, Cia. Swift de la Plata, Fallos 184:162 (1939) y Pablo Posleman, Fallos 185:188 (1939). En realidad ya en 1897 se registra un precedente que –a los efectos de definir una cuestión de competencia– consideró de naturaleza criminal una multa por infracción al régimen de impuesto a los vinos y tabacos, Fallos 66:332 (1897), pero es a partir de los fallos recién citados que la jurisprudencia se consolida y se reitera en innumerables casos, por ejemplo en Fallos 192:418 (1942); 209:163 (1947); 287:76 (1973); 299:362 (1977) 302:130 (1980), entre muchos otros. Incluso en 1945 se cambia la doctrina administrativista fijada en el caso de nota 128 para una situación idéntica, relativa a una concesión ferroviaria, en el caso Ferrocarril Sud, Fallos 202:293 (1945).

aplicación de principios y normas propias del derecho penal, tales como la prohibición de la analogía¹³⁰, la subjetividad de la imputación¹³¹, la aplicación de la ley penal más benigna posterior a los hechos¹³², o el cómputo del plazo de prescripción¹³³.

Por su parte, en los casos de la sanción administrativa de clausura, la misma no Corte no ha vacilado en sostener la inconstitucionalidad de la ejecución previa a la revisión judicial, sobre la base de que:

*“no cabe hablar de juicio -y en particular de aquel que el art. 18 de la Carta Magna exige como requisito que legitime una condena-, si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de juicio previo, si esta instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no es un resultado de actuaciones producidas dentro de la misma.”*¹³⁴

En similar sentido cabe recordar los citados caso Di Salvo y Fernández, relativos a la inconstitucionalidad de la ejecución administrativa de la sanción de arresto¹³⁵.

Volviendo, en cambio, sobre las multas, la Corte parece haber abandonando la justificación de la solvencia del Estado, y también la justificación por el eficientismo esbozadas en los primeros casos antes citados, pero ha continuado sosteniendo invariablemente la validez de su exigencia administrativa como condición previa al recurso judicial.

El único matiz o cortapisa a la plena validez de esta exigencia fue establecida ya en 1944, en relación a que por su importe el pago previo de la multa pueda convertirse en un obstáculo a la revisión judicial¹³⁶. Esta referencia al importe de la multa, fue luego materia de dos aclaraciones que toman aún más difícil verificar los extremos de la excepción: que para eximir

¹³⁰ CSJN, Cooperativa Agropecuaria Laprida, Fallos 305:1092 (1983)

¹³¹ CSJN, Parafina del Plata, Fallos 271:297 (1968); Alberto Bigio, Fallos 289:336 (1974).

¹³² CSJN, Pelesur c/ Subsecretaría de Marina Mercante, Fallos 321:3161 (1998).

¹³³ CSJN, Guillermo Mirás S.A., Fallos 287:76 (1973).

¹³⁴ CSJN, Dumit, Fallos 284:150 (1972). Jurisprudencia reiterada en forma idéntica en el caso Lapiduz, Fallos 321:1043 (1998).

¹³⁵ Citados en nota 123.

¹³⁶ CSJN, COINOR, Fallos 198:463 (1944), concepto luego retomado y aclarado en el caso Livorno SRL, de Fallos 247:181 (1960).

de la obligación del pago previo no basta una dificultad puramente circunstancial, sino que la multa debe consistir en un “*importante desapoderamiento de los bienes*”¹³⁷; y que al mismo efecto debería demostrarse la “*falta inculpable de los medios pertinentes*” para pagar la multa¹³⁸.

Por el contrario, la jurisprudencia de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo ha generado una alentadora y garantista línea jurisprudencial, haciendo lugar a la suspensión de ejecución de las sanciones administrativas, y hasta declarando la inconstitucionalidad de normas que permiten la ejecución de sanciones sin revisión judicial¹³⁹.

Curiosamente la jurisprudencia de la Corte sobre la obligación del pago previo, es idéntica respecto de las sanciones de multa y de las obligaciones de pago de tributos. Sin embargo, resulta evidente que la regla tributaria de *solve et repete* responde a una finalidad totalmente distinta, que sólo podría justificarse en la necesidad financiera de no privar al Fisco de fondos para su subsistencia¹⁴⁰. La finalidad de las sanciones, en cambio, no es – ni debe ser– la de allegar recursos al Fisco a través de multas, ni corresponde hacer depender los recursos financieros del Estado de la proliferación y anticipada ejecución de multas¹⁴¹. La finalidad de las multas no es recaudatoria

¹³⁷ CSJN, Adelphia, Fallos 288:287 (1974).

¹³⁸ CSJN, Teatro Maipo, Fallos 295:62 (1976), reiterado sucesivas veces, hasta los más recientes casos Centro Editorial SRL, La Ley 1992-A, pag. 10 y Agropecuaria Ayui, Fallos 322:1284 (1999).

¹³⁹ Se destacan en este sentido los fallos de la Sala IV, 13/8/99, Prácticos del Río de la Plata Caja de Crédito y otros c/ BCRA, publicada en J.A. Boletín del 15 de diciembre de 1999, Nº 6172, y de la Sala V del 12/4/2000, Banco Argentaria S.A. c/ BCRA. En otras Salas igual doctrina va tomando cuerpo en fundadas disidencias como las del Dr. Coviello (Sala I) y la Dra. Herrera (Sala II), en autos Blanco, Miguel Carlos c/ BCRA del 8/8/2000 y BCRA c/ Dimeglio, Juan José s/ Ejecución del 29/2/2000, respectivamente.

¹⁴⁰ Dicho ello sin entrar en el análisis de la validez constitucional de esta exigencia en materia tributaria, la cual ha sido duramente criticada. Ver, en tal sentido Spisso, Derecho Constitucional..., ob. cit., pag. 533 y ss.

¹⁴¹ En el caso Cia. Swift de la Plata, Fallos 184:162 (1939), la Corte distinguió claramente las finalidades recaudatoria del *solve et repete* tributario, de la finalidad represiva de las multas. En Papelera Hurlingham, Fallos 288:356 (1974): “*si bien puede existir en los casos de multas un interés de tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva, de donde deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal*”. En similar sentido, Industria Automotriz Santa Fe, Fallos 304:1692 (1982): “*tampoco cabe asignarse a la multa el carácter de una obligación fiscal derivada de la mora en el pago de los derechos aduaneros ni un alcance resarcitorio o retributivo del posible daño causado, ya que su finalidad es represiva y busca más herir al*

sino represiva, lo cual es más claro aún cuando se trata de otro tipo de sanciones, como la clausura o la inhabilitación, ya que ninguna ventaja conlleva su ejecución para el Fisco.

Entonces, si la justificación del sistema de pago previo de las multas no es la recaudación fiscal, ella sólo podría ser el criterio eficientista represivo esbozado en el caso Frigorífico Anglo¹⁴², es decir “*hacer más eficiente el control y prevención*” de las infracciones. Idéntico criterio eficientista podría utilizarse para justificar la aplicación anticipada de la clausura y del arresto, supuestos en los cuales nunca sería de aplicación la única excepción a la ejecución previa admitida por la Corte (la imposibilidad inculpable de cumplimiento que obste al remedio judicial), pues este tipo de sanciones en general son materialmente ejecutables. Es decir, que el mero eficientismo acarrearía la generalización del sistema a todo tipo de sanciones.

Queda, entonces, pendiente una explicación razonable para el distinto tratamiento dado a los distintos tipos de sanciones. Sin que ello haya sido expresado en ningún fallo, parecería que la Corte ha considerado más delicados los bienes afectados por el arresto (la libertad) y por la clausura (libertad de trabajo), que el bien puramente patrimonial afectado por las multas. Por ello acepta postergar la ejecución de unas sanciones, aún cuando tenga que declarar la inconstitucionalidad de una ley a tal efecto, y no sigue idéntico criterio respecto de las multas. A ello cabe objetar que, si bien es cierto que existe cierta graduación en las garantías, a favor de las denominadas “*garantías preferidas*”¹⁴³, tal es un análisis que cabe realizar en los casos en que existe contradicción o colisión entre distintas garantías, pero no para admitir el directo agravio de un bien cuya protección es esencial en nuestro sistema constitucional (la propiedad privada), mediante la violación de una limitación al poder que también es esencial, como es la división de poderes.

En conclusión, no cabe sino disentir con el estado actual de la jurisprudencia, y continuar bregando por una más perfecta distinción entre las sanciones y los tributos, limitando absolutamente tanto la facultad de ejecución administrativa de las multas, como la obligatoriedad de su pago como condición previa a su impugnación judicial.

3.2.3. Sanciones conexas a determinaciones de oficio

infractor en su patrimonio que reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario”.

¹⁴² Cit. en nota 127.

¹⁴³ Ver Bianchi, Control ..., ob cit. pag. 459 y ss.

En una primera categoría de conflictos relativos a la aplicación de sanciones deben incluirse las sanciones que se aplican en forma conexas a los procedimientos de determinación de oficio, por omisión o defraudación respecto de los mismos tributos que se determinan.

Según el art. 74 de la Ley 11.683, las sanciones deben aplicarse en la misma resolución que determina el tributo, resultando indemne el responsable en caso de que así no se hiciera. Esta regla no rige cuando se formule denuncia penal por infracción a la Ley Penal Tributaria, en cuyo caso rige el art. 20 de dicha Ley 24.769, suspendiendo la aplicación de la multa administrativa hasta que se encuentre firme la sentencia penal.

Aplicada la sanción en forma simultánea con la determinación de oficio, la solución jurisdiccional de ambas deben tramitar por el mismo camino procesal. Si bien ello no es algo que surja en forma expresa de la Ley 11.683, así ha sido interpretado por la Corte Suprema¹⁴⁴, aplicando un criterio más pragmático que jurídico, pero no carente de razonabilidad, ya que busca evitar el escándalo jurídico y la proliferación de acciones que tienen una causa análoga, y –al menos parcialmente– idéntica.

Cabe así atribuir a estas cuestiones las mismas vías de solución jurisdiccional señaladas respecto de los actos determinativos, esto es:

- (a) Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (Ley 11.683, art. 76 inc. b).
- (b) Acción judicial contenciosa de impugnación (Ley 11.683, art. 82 inc. a). Claro que para acceder a esta vía de solución jurisdiccional habrá que agotar primero la vía administrativa del recurso de reconsideración (Ley 11.683, art. 76, inc. a).

En cada caso debe superarse el importe mínimo legal para acceder a la solución jurisdiccional¹⁴⁵.

Sin perjuicio de que el planteo señalado de la solución jurisdiccional del conflicto sancionatorio es conjunto con el planteo de la solución jurisdiccional del conflicto determinativo, ello no significa que el resultado tenga que ser el mismo, ya que los extremos para la configuración de

¹⁴⁴ CSJN, Mahazan Auad de Neuman c/ DGI, Fallos 288:82 (1974). La Sala IV de la CNCA ha compartido, más recientemente, el mismo criterio en el caso Sevel, 6/12/94, Impuestos 1995-A, 1178.

¹⁴⁵ \$ 2.500 para recurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación, y \$ 10,96 para demandar ante la Justicia.

una infracción no son los mismos que los de la determinación de oficio. La determinación es sólo uno de los elementos de la conducta infraccional.

Además de la elemental diferenciación sustantiva señalada entre la solución jurisdiccional del conflicto determinativo y del conflicto sancionatorio, corresponde también advertir que, en su faz adjetiva, ambos procesos pueden correr por separado en los siguientes casos:

- (a) Si el contribuyente decide aceptar la determinación de oficio, sea para consentirla con carácter definitivo, o sea para reclamar por vía de repetición¹⁴⁶. En tales casos el recurso jurisdiccional contra la sanción podrá seguir tramitando normalmente, debatiendo tanto los aspectos sustantivos de la determinación de oficio como los demás elementos constitutivos de la infracción (antijuridicidad e imputabilidad objetiva y subjetiva del hecho punible).
- (b) Si se formula denuncia penal, en cuyo caso el sumario se reiniciará pasada ya la determinación de oficio (presupuesto para la denuncia penal, según art. 18 de la Ley 24.769) y la sentencia penal firme condenatoria o absolutoria (presupuesto para la aplicación de la sanción administrativa, según art. 20 de la Ley 24.769)¹⁴⁷.

En cualquiera de ambos casos, la solución jurisdiccional frente a la aplicación de la sanción podrá correr por cualquiera de las dos vías anteriormente señaladas: Tribunal Fiscal de la Nación o acción contenciosa de impugnación ante la justicia federal de primera instancia, luego de agotar la vía administrativa por recurso de reconsideración.

Otra vía alternativa para obtener la solución jurisdiccional ante la imposición de una multa –aún consentida- es la de impugnarla dentro del reclamo de repetición que se deduzca respecto del tributo determinado al cual la multa accede, y en igual proporción a esta repetición (arts. 84 y 180 de la Ley 11.683).

3.2.4. Sanciones autónomas en general

¹⁴⁶ Respecto de este último caso, ver 3.8.5

¹⁴⁷ En un trabajo anterior he intentado demostrar el agravio a la garantía que veda el doble procesamiento o “non bis in idem”, que produce este régimen. MIHURA ESTRADA, Ricardo, “*El doble procesamiento y la doble sanción en el derecho penal tributario (algo más sobre el 'non bis in idem')*”, *El Derecho*, T. 186 - pág. 913.

El planteo procesal de las sanciones que no se refieren a determinaciones de oficio, sea que se trate de infracciones formales (arts. 38 y 39 de la Ley 11.683) o de infracciones materiales (arts. 45, segundo párrafo in fine y art. 48 de la Ley 11.683).

En todos estos casos el acto administrativo sancionatorio es el resultado de un sumario previo, tendiente a establecer la comisión de la infracción y su imputabilidad a un determinado responsable. Obtenido dicho acto sancionatorio (multa, en todos los casos), se plantea un conflicto tributario que demanda su solución jurisdiccional.

Las vías alternativas para lograr una solución jurisdiccional en estos casos son las mismas señaladas en 3.2.3 (apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación o acción contenciosa de impugnación), pero que tramitará en forma independiente y autónoma de cualquier proceso determinativo.

Existe también la posibilidad de cuestionar estas multas por vía de repetición del impuesto al cual acceden, pero por un camino distinto al que con claridad marca el art. 180 de la Ley 11.683 para los casos anteriores. Ello, a pesar de que la jurisprudencia ha negado la posibilidad de repetir las multas fuera de dicho supuesto normativo¹⁴⁸, criterio con el cual concuerda la generalidad de la doctrina¹⁴⁹. Volveré sobre este tema en el capítulo 3.8 relativo a los procedimientos de repetición.

3.2.5. Sanciones autónomas especiales

a) Multa, clausura e inhabilitación

La Ley 11.683 establece un tratamiento procesal especial para aplicar y para recurrir judicialmente las sanciones de multa, clausura e inhabilitación correspondientes a las infracciones específicas que tipifica dicha ley en su artículo 40.

En estos casos, para que el conflicto pueda acceder a la instancia de solución judicial resulta necesario agotar la instancia administrativa exclusivamente por la vía del recurso administrativo de apelación que prevé el artículo 77 de la Ley 11.683. Confirmada la sanción por el superior, el único

¹⁴⁸ CSJN, Molinos Río de la Plata c/ Pcia. de Buenos Aires, Fallos 210:475 (1948)

¹⁴⁹ GIULIANI FONROUGE y NAVARRINE, ob.cit., pag. 441; DIAZ SIEIRO, VELJANOVICH y BERGROTH, ob. cit. pag. 475. Estos últimos señalan varios supuestos marginales en los cuales sí correspondería la repetición de la multa.

remedio judicial es el de la apelación ante los juzgados federales de primera instancia (en lo Penal Económico, dentro de la Capital Federal).

Según el art. 78 de la Ley 11.683 este recurso deberá ser interpuesto y fundado en el plazo de cinco (5) días ante la Administración, y la sentencia es apelable ante la Cámara respectiva, según las normas del Código Procesal Penal.

Como puede verse, en estos supuestos la ley se aparta totalmente de la generalidad de los procedimientos que venimos señalando, dando intervención a tribunales también distintos.

Párrafo aparte merece la cuestión del carácter meramente devolutivo con que la ley pretende otorgar tanto el recurso judicial como su ulterior apelación. A este respecto la jurisprudencia ha reaccionado en modo uniforme para declarar la inconstitucionalidad de dicha norma, por importar la pretensión de efectivizar una sanción no dispuesta por órgano jurisdiccional, con agravio a la garantía del art. 18 de la Constitución Nacional¹⁵⁰. La cuestión ha sido analizada previamente en 3.2.2.

b) Clausura preventiva

Con sustento en el art. 35, inc. f) de la Ley 11.683, el Fisco puede aplicar también la *medida* de clausura preventiva. Destaco el término “medida”, puesto que la pretensión legislativa es que la clausura preventiva no es realmente una sanción sino una medida de autotutela administrativa.

Ello es sólo un artificio de la ley para efectuar una delegación de competencias jurisdiccionales al Fisco, totalmente reñida con el artículo 76 de la Constitución Nacional, como también con las garantías y limitaciones al Poder Ejecutivo establecidas en los artículos 18, 29 y 109. Las hipótesis legales establecidas para la procedencia de la clausura preventiva son evidentes infracciones (básicamente los mismos que los del art. 40 de la Ley 11.683, más el “grave perjuicio” o la reincidencia), y no situaciones de peligro como podría ser la que justifica la competencia de la administración comunal para clausurar edificios que amenacen ruina. Por este mismo motivo la jurisprudencia procedió a anular las clausuras pretendidamente preventivas que en una época pretendieron ser aplicadas por aplicación del art. 12 inc. e) de la Ley de

¹⁵⁰ CSJN, Lapiduz, cit. en nota 69. En relación al recurso de apelación ante la Cámara también es concedido con efecto suspensivo por la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico. Ver Sala A, ABC Textil S.A., 30/3/98, Impuestos LVI-B, 1979.

Abastecimiento N° 20.680, pero que en realidad eran meras sanciones por incumplimientos tributarios¹⁵¹.

Ahora bien, más allá de su manifiesta inconstitucionalidad, el objeto de este trabajo es identificar cuál habrá de ser la vía de solución jurisdiccional para el responsable que se vea afectado por una sanción de este tipo.

La propia Ley 11.683 (art. 75) establece un procedimiento de revisión judicial oficioso, que consiste en la inmediata notificación de la medida que debe realizar el Fisco a la justicia federal para que el juez —previa audiencia del responsable— resuelva confirmar y mantener la medida o revocarla. Esta, entonces, es la vía ordinaria de solución jurisdiccional, sin perjuicio de que atento la gravedad de la situación ella pueda justificar acudir a una solución aún más inmediata por vía de medida cautelar o acción de amparo.

Otro aspecto importante de este proceso, es que la aplicación y la ulterior revisión judicial de la clausura preventiva no excluye el procedimiento de aplicación de la sanción de multa, clausura e inhabilitación al que me he referido en el apartado anterior.

c) Clausura y arresto

El quebrantamiento de una clausura o la violación de los precintos utilizados para efectivizarla conlleva también sanciones específicas (clausura y arresto) según un procedimiento singular, en el cual sólo la instrucción se realiza en sede administrativa, pero el juzgamiento (y la defensa del imputado) es efectuado directamente por la justicia federal (art. 44 de la Ley 11.683) y en lo Penal Económico dentro de la Capital Federal.

De modo que en estos casos el Fisco carece de competencia para aplicar ninguna sanción, debiendo limitarse a reunir las pruebas de cargo y elevar el caso a la justicia. La justicia, entonces, no se limitará a revisar lo

¹⁵¹ CNPE, Elías Jalife, 25/6/92, LL 1993-A, 58, en el cual la Cámara rechazó la aplicabilidad de la Ley 20680 como forma espuria de evitar los procedimientos tributarios correspondientes. Este fallo fue confirmado por la Corte Suprema en Fallos 316:3077 (1994), pero no sin antes desautorizar la doctrina de la Cámara, y admitir la aplicabilidad de la Ley 20680, por los fundamentos dados en el caso Mickey (Impuestos 1991-B, 2327).

actuado por la Administración, sino que deberá otorgar un juicio completo al imputado, con todas las garantías para su defensa¹⁵².

3.2.6. Sanciones impropias

Así como existen actos asimilables a determinaciones de oficio, también los hay asimilables a sanciones, que no aparecen ostensiblemente como tales¹⁵³.

Se ha calificado, de este modo, como sanciones impropias, anómalas o virtuales, aquellas “*consecuencias desfavorables de la violación de un precepto, no calificadas ni reguladas por el legislador como sanciones*”¹⁵⁴.

Establecer el carácter sancionatorio de un determinado acto tiene importancia para exigir al mismo la efectiva vigencia de las garantías propias del derecho penal, pero a los efectos de este trabajo, me importa especialmente dicha calificación para determinar la eventual apertura de la vía impugnatoria ante el Tribunal Fiscal de la Nación, ya que tanto el art. 76 como el 144, 159 y 165 de la Ley 11.683 se refieren con toda amplitud a las “sanciones” como actos cuya revisión es competencia del Tribunal.

También, y muy especialmente, esta categorización es importante para determinar el carácter suspensivo del remedio jurisdiccional que se plantee, tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional o judicial, ya que, por analogía con en el art. 51 de la Ley 11.683 (referido a las multas) y por respeto a la garantía constitucional del debido proceso, sólo

¹⁵² Ver a este respecto el fallo Mario Alberto Montiel s/ quebrantamiento de clausura, CNPE Sala B, del 1/12/00, publicado su comentario por DIAZ ORTIZ, José A. y MARCONI, Norberto J. en Doctrina Tributaria N° 254, pag. 271.

¹⁵³ OKLANDER, Juan y osts, *Las sanciones tributarias virtuales*, en Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, XXVII Jornadas Tributarias, 1997; EIDELMAN, José R., *Sanciones impositivas inconstitucionales*, PET N° 142, año 1997; ALTAMIRANO, Alejandro C., *Sanciones anómalas en el derecho tributario argentino*, en Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, XXVII Jornadas Tributarias, 1997; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, *Sanciones indirectas o impropias en Derecho Tributario*, Primer Seminario Hispano Argentino sobre Ilícitos Tributarios, Colegio de Graduados en Ciencias Económicas y Universidad Internacional de Andalucía, Buenos Aires, Agosto de 1997, pág. 501 y sigtes.

¹⁵⁴ DEL FEDERICO, Lorenzo, “*Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*”, Milan, 1993, cit. por Altamirano en ob. cit en nota 153.

pueden ser ejecutadas las sanciones que hayan tenido suficiente revisión judicial y que se encuentren firmes¹⁵⁵.

Los casos de sanciones impropias en el derecho tributario son de lo más variados. Así, han sido consideradas como tales las resoluciones que declaran la caducidad de regímenes de facilidades de pago¹⁵⁶ y las que declaran la caducidad de diferimientos impositivos¹⁵⁷.

También se ha considerado como sanción impropia el tributo a pagar por concepto de salidas no documentadas¹⁵⁸, la imposibilidad de deducir gastos o créditos fiscales mal instrumentados, no pagados mediante los instrumentos bancarios autorizados, o respecto de los cuales no se efectuaron las debidas retenciones, y muchos otros supuestos¹⁵⁹.

Aún la determinación de intereses ha llegado a considerarse una sanción cuando, por el importe de la tasa, su objeto o finalidad es represiva más que indemnizatoria¹⁶⁰. Justamente el objeto o finalidad del acto en cuestión es el criterio que debe seguirse para establecer si un determinado acto consiste en

¹⁵⁵ También se le ha dado bastante importancia a establecer el carácter sancionatorio de determinados actos, a los efectos de aplicar los beneficios de las condonaciones de sanciones que han sido reiteradamente dispuestas con carácter general. Tal es el caso, por ejemplo, de las salidas no documentadas, resuelto por la CSJN en Radio Emisora Cultural, del 9/11/00 (Lexco Fiscal).

¹⁵⁶ Tal es la tesis sostenida en minoría por el Dr. Galli en el caso *Constructores Asociados S.A.*, no compartida por el resto del tribunal (Impuestos 1999-B, 2197). En un reciente trabajo el Dr. Mordeglia cuestiona fundadamente esta asimilación. MORDEGLIA, Roberto M., "Competencia del Tribunal Fiscal en materia de sanciones", en la obra colectiva "Tribunal Fiscal de la Nación 40 Años", Ed. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2000, pag. 181

¹⁵⁷ CNCA Sala V, 10/3/97, Algora C. e I. En contra: CNCA Sala III, 2/11/99, Palacios Juan Ramón c/ DGI (Lexco Fiscal).

¹⁵⁸ TFN Sala C, Radio Emisora Cultural, del 24/6/98. Este fallo fue confirmado por la Sala V de la Cámara de Apelaciones (Lexco Fiscal) pero finalmente revocado por la Corte Suprema con fecha 9/11/00 (Lexco Fiscal).

¹⁵⁹ Un muy completo inventario de estas sanciones puede verse en el trabajo de Oklander y ots. cit. en nota 153.

¹⁶⁰ La jurisprudencia de la Corte Suprema en el caso Abella, Fallos 160:114 (1931) rechazó la asimilación de los intereses resarcitorios a las multas, si bien hay que señalar que allí se realizó una apropiada consideración sobre la tasa que era reclamada por el fisco, similar a una tasa activa de mercado, y agregó –con cita de Cooley– que "cuando la imposición es claramente una multa, ésta no puede ser considerada y sostenida como un impuesto". En cambio, en el caso Arcana, Fallos 308:283 (1986) aceptó como fundamento del alto tipo de interés exigido, el carácter de sanción pecuniaria que pretendió la ley 21.858 dar a los intereses del actual art. 37 de la Ley 11.683.

una sanción cargada del reproche legal de una conducta, o en alguna otra institución, que podría ser: la determinación de un tributo o de sus accesorios, la pérdida objetiva de un beneficio o el establecimiento de una obligación formal o administrativa.

En todos los casos en los cuales se pueda establecer con certeza la asimilación del acto impugnado a una sanción, entonces la vía de solución jurisdiccional en materia impositiva ofrecerá la alternativa que ya hemos señalado para las sanciones autónomas en general (ver 3.2.4), esto es: recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, o bien acción contenciosa de impugnación, previo agotamiento de la instancia administrativa por la vía del recurso de reconsideración.

Sin embargo, en la mayoría de los casos las sanciones impropias se reflejan en un acto determinativo o asimilable a tal, que establece un mayor tributo a pagar, y cuya vía de solución jurisdiccional natural será la correspondiente a la impugnación de determinaciones de oficio. Sin perjuicio de ello, considero que en estos casos –y aún cuando se encuadre el proceso como la impugnación de una determinación de oficio (v.gr. por no haberse admitido la deducción de un gasto) resulta legítimo –atento el carácter sancionador o represivo de la causa del ajuste- exigir en tales casos la suspensión de ejecución del acto del Fisco hasta tanto el mismo se encuentre firme (por aplicación del art. 51 de la Ley 11.683).

Las sanciones impropias, en materia previsional, habrán de seguir el mismo cauce de solución jurisdiccional, que es idéntico tanto para las determinaciones de deuda como para las sanciones (ver puntos 3.1.3 y 3.2.7, respectivamente), pero también a este respecto será invocable la pretensión suspensiva fundada en el debate constitucional efectuado en 3.2.2.

3.2.7. Sanciones en materia previsional

En materia previsional también existen sanciones anexas al procedimiento determinativo y sanciones autónomas, pero todas siguen el mismo camino procesal de solución jurisdiccional, salvo cuando a raíz de un procedimiento determinativo se decide incoar una denuncia penal, en cuyo caso la aplicación de la multa por la Administración también se ve afectada por su diferimiento hasta luego de agotado el proceso penal (Ley 24.769, art. 20).

La solución jurisdiccional de los conflictos nacidos por la aplicación de una multa en los términos de la Ley 21.250 sigue exactamente el mismo camino administrativo y posee la misma instancia de solución jurisdiccional que fueron analizados respecto de las determinaciones de deuda

previsional (ver punto 3.1.3). Es decir, que ante el agotamiento de la vía impugnatoria administrativa corresponde someter la cuestión por vía del recurso judicial directo ante la Cámara Federal de la Seguridad Social (Ley 23.473, art. 9 y Decreto Ley 1285/58, art. 39 bis).

Respecto de la carga de efectuar el depósito de la multa para acceder a la solución jurisdiccional, ello es exigido por la jurisprudencia de la Cámara Federal de la Seguridad Social¹⁶¹. El sustento legal de esta exigencia consiste únicamente en que las dos normas que disponen la carga de efectuar el depósito se refieren a “*el importe de la deuda resultante de la resolución administrativa*” (Ley 18820, art. 15) y a “*el importe resultante de la resolución impugnada*” (Decreto Ley 1285/58, art. 39 bis, inc. b). Asumiendo que la multa aplicada integra el importe de la “*resolución administrativa*” se pretende concluir de allí en la obligatoriedad legal de su depósito previo. Esta interpretación contraría las garantías constitucionales analizadas previamente (punto 3.2.2), pero además carece realmente de una base legal razonable. En efecto, no puede sostenerse que la multa administrativa impugnada integre el “*importe de la deuda*”¹⁶², puesto que hasta tanto la multa no esté firme, no existe “*deuda*” por tal concepto.

Otra norma legal referida a la obligación de pago previo de las multas previsionales es el art. 21, inc. c) de la Ley 14.236, que luego de prever el recurso de apelación ante la Cámara de Apelaciones del Trabajo (competencia actualmente atribuida a la Cámara Federal de la Seguridad Social) agrega: “*dicho recurso se concederá previo pago de la multa o dación de fianza suficiente*”. Esta norma no ha sido expresamente derogada, pero todas las normas que antes contenía referidas a multas sí han sido derogadas, y rigen actualmente las sanciones establecidas en la Ley 17.250. Por ello correspondería sostener que todo el art. 21 de la Ley 14.236, referido a “*las penalidades previstas*” se encuentra institucionalmente derogado. En caso contrario, si cupiere sostener la ultraactividad o actual vigencia de dicha norma, igualmente cabe señalar que el art. 21 inc. c) de la Ley 14.236 dispone un sistema de pago previo con dos matices que lo hacen mucho menos severo que el previsto por el Decreto Ley 1285/58 para las determinaciones de deuda. Me refiero a que el pago se establece como previo a la concesión del recurso y no a su mera interposición¹⁶³, y que expresamente se admite la “*fianza suficiente*” como alternativa legal al pago, sin necesidad de demostrar la circunstanciada

¹⁶¹ CSS Sala I, Martín Deheza, 9/12/96.

¹⁶² Expresión transcripta del art. 15 de la ley 18.820. El art. 39 bis inc. b) del D.Ley 1285/58 también se refiere a las “*deudas determinadas*” a lo largo de todo su texto.

¹⁶³ Ante la falta de pago, correspondería intimar al recurrente a hacerlo, y sólo declarar desierto el recurso en caso de perención de la instancia.

imposibilidad de pago que exige la Corte para exceptuar de la regla de *solve et repete*.

En síntesis, la solución jurisdiccional de las sanciones impuestas administrativamente en materia previsional no debería encontrar mayor impedimento que las sanciones tributarias, pero lo cierto es que el estado actual de la práctica administrativa y de la jurisprudencia conforman un sistema en el cual el pago previo de las multas (para peor, calculadas con intereses¹⁶⁴) constituye un requisito sólo excusable por vía de excepción discrecional.

3.3. PROCEDIMIENTOS RECAUDATORIOS

3.3.1. Ejecución fiscal

En los casos en que el procedimiento de ejecución puede considerarse realmente jurisdiccional (cuando interviene en forma efectiva un juez), parecería redundante hablar de solución jurisdiccional a un conflicto que ya es judicial en sí mismo.

Sin embargo, con la reforma que la ley 25.239 introdujo en el trámite ejecutivo regulado en el art. 92 de la Ley 11.683, el procedimiento de ejecución fiscal se desarrolla en gran parte en sede administrativa, por lo cual la solución del mismo no puede considerarse jurisdiccional salvo cuando las circunstancias particulares del caso motivan efectivamente la intervención jurisdiccional del juez.

A pesar de que la doctrina se ha volcado masivamente en contra de la validez constitucional del procedimiento administrativo de ejecución¹⁶⁵, o

¹⁶⁴ Ver nota 119.

¹⁶⁵ GRÜN, Ernesto, "Un engendro híbrido administrativo-judicial. El nuevo art. 92 de la Ley 11.683 que implementa un novedoso mecanismo de ejecución fiscal", Impuestos 2000-A, 834; MORAHAN, Fabian, "Reformas al procedimiento de ejecución fiscal. ley 25.239", PET N° 202, año 2000; CHRISTENSEN, Eduardo A, "El rol de los jueces en el proceso de ejecución fiscal", PET N° 210, año 2000; SIMESSEN DE BIELKE, Sergio A., "La ejecución fiscal en la nueva ley 11.683. La defensa del contribuyente" PET N° 213, año 2000; DI PIETROMICA, Viviana C., "A propósito del nuevo procedimiento de ejecución fiscal: dos sentencias ejemplares de la justicia federal de la provincia del Chaco", Impuestos, 2000-B; ADORNO, Adriana, "La inconstitucionalidad de la ejecución administrativa", PET N° 214, año 2000.

al menos de su grave inconveniencia¹⁶⁶, y aunque han aparecido también algunos pronunciamientos judiciales aislados en tal sentido, existe antigua jurisprudencia de la Corte que sostiene que “*el apremio administrativo no es necesariamente incompatible con la garantía de la inviolabilidad de la defensa en juicio*”¹⁶⁷.

Consecuentemente, el objetivo del análisis de los procedimientos recaudatorios en el contexto de este trabajo, apunta a señalar las vías de solución jurisdiccional que se ofrecen a los responsables para los conflictos tributarios que se plantean en el curso o como consecuencia del proceso de ejecución fiscal tramitado según estas reglas.

Estos puntos de conflicto son:

- a) La viabilidad del proceso administrativo depende esencialmente de la permanente posibilidad de revisión judicial ulterior dentro del mismo proceso.
- b) Los embargos preventivos dispuestos administrativamente deben encontrar un amplio e inmediato campo de revisión judicial.

Veamos, entonces, estos puntos, sin pretender con ello agotar el análisis jurídico de la ejecución fiscal¹⁶⁸, sino sólo aproximarnos a su problemática desde el punto de vista que nos propone la tesis de este trabajo.

¹⁶⁶ COMBA, Luis A, “*El juicio de ejecución fiscal en la última reforma fiscal*”, Impuestos 2000-A, 830.

¹⁶⁷ CSJN, Municipalidad de la Ciudad de Tucumán c/ Cia. La Eléctrica del Norte S.A., Fallos 192:308 (1942), CSJN, Pizarro de Otero c/Banco Hipotecario Nacional, Fallos 190:63 (1941). En los primeros pronunciamientos de la Corte admitiendo la facultad del Banco Hipotecario de efectuar ejecuciones administrativas, el fundamento fue el consentimiento que había sido prestado por los deudores a las facultades del Banco al tomar el préstamo cuyo incumplimiento motivó luego la ejecución cuestionada. Ver Fallos 139:259 (1923). Obviamente este fundamento sería inadecuado para fundar la ejecución fiscal administrativa, pero con posterioridad a ese fallo, los demás destacaron el interés público de las tareas del Banco, y así sirvieron también para fundar el citado caso de la ejecución fiscal administrativa por la Municipalidad de Tucumán. Bien que en este último caso se hizo especial consideración de la intervención judicial que había tenido lugar con posterioridad, en la cual el contribuyente había podido ejercer plenamente sus defensas.

¹⁶⁸ A tal efecto puede remitirse a la obra específica de PERETTI, Oscar y TESSONE, Alberto, *La ejecución fiscal en la ley 11.683*. Librería Editora Platense, La Plata 1997.

3.3.2. Revisión judicial del proceso administrativo

Una aclaración previa sobre la naturaleza jurídica del procedimiento de ejecución fiscal que establece el art. 92 de la Ley 11.683 resulta imprescindible, ya que se ha generalizado la noción de la “*ejecución administrativa*”, como si –efectivamente– se tratara ésta de un procedimiento administrativo. Incluso los precedentes jurisprudenciales que acabo de citar se refieren a juicios de apremio “*administrativos*”, aunque no al del art. 92 de la Ley 11.683.

El procedimiento de ejecución fiscal que regula el art. 92 de la Ley 11.683 tiene características propias, totalmente novedosas tanto en el derecho procesal como en el derecho tributario, pero no es un procedimiento administrativo sino judicial.

Es cierto que se trata de un procedimiento judicial en el cual las facultades del Fisco, a través del agente fiscal y de los oficiales *ad hoc* son extraordinarias y ponen a prueba la igualdad de las partes que debe respetar el proceso. Pero el procedimiento es judicial y dicha igualdad de las partes existe.

Veamos. El proceso sólo puede iniciarse mediante la previa comunicación íntegra al juez competente. Y luego sólo puede continuarse, si no ha habido oposición de excepciones, mediante la certificación de haber quedado expedita la ejecución. Los pasos que siguen son los que tienen por objeto fijar la liquidación final de la deuda, y el desapoderamiento y realización de los bienes embargados. Si bien en el trámite de liquidación la intervención judicial es sólo eventual, si el ejecutado impugna la practicada por el Fisco, en los demás pasos la notificación al juez sigue siendo esencial.

Todos los pasos relevantes que el Fisco puede dar en el proceso de ejecución fiscal deben ser comunicados al juez. De este modo, el agente fiscal actúa como auxiliar de la justicia, aunque con un interés propio. Lo atípico que significa reunir en una misma persona el interés general de la justicia y el interés propio del Fisco se encuentra justificado por el carácter de funcionario público de dicha persona¹⁶⁹. Es decir, que el proceso no deja de ser

¹⁶⁹ Lo que no encuentra matiz alguno de justificación es que dicho funcionario reúna también en dicha acción un interés personal propio e individual por su participación en el cobro de los honorarios resultantes de su acción. Nuestro sistema jurídico es muy primario en el desarrollo de las incompatibilidades de intereses del funcionario público, y además el objeto de este trabajo no dicho tema, ni tampoco es estudio sobre la validez de la ejecución fiscal, pero no está de más llamar la atención sobre la doctrina que a este respecto ha sido desarrollada en Gran Bretaña, a partir del caso *Dime v. Grand Junction Canal* (1852). Ver WADE Y FORSYTH, *Administrative Law*, 7th edition, Oxford, 1994, pag. 471.

judicial desde la misma comunicación al juez de que se ha dado inicio al mismo y se han individualizado tanto al demandado como al agente fiscal y a los oficiales de justicia *ad hoc*.

De lo contrario, si las medidas tomadas por los funcionarios del Fisco no fueran actos procesales judiciales sino actos administrativo, sólo podrían ser revisadas primariamente por el Fisco, y su revisión judicial quedaría acotada a un proceso judicial independiente de impugnación contencioso administrativa, luego de agotar la instancia administrativa previa (Ley 19.549, art. 24). De esta forma se produciría un verdadero perjuicio al derecho de defensa, y además, se estaría reconociendo a un funcionario administrativo el poder para hacer y deshacer sobre los bienes de las personas.

En esta inteligencia sobre el proceso de ejecución, lo que resulta esencial es que el juez se encuentra presente, dirigiendo el proceso en toda su extensión. Y por ello, cualquier conflicto que se plantee en todo el trámite procesal entre el Fisco y el ejecutado tendrá un curso de solución judicial inmediato, excluyente, en el marco de las vías recursivas que dispone el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Tanto por vía de recurso (revocatoria, apelación, etc, según corresponda) como por vía de incidentes, entre los cuales merece destacarse el de nulidad, el acceso al juez será siempre posible, inmediato y reglado según las normas del proceso civil.

La viabilidad de plantear la nulidad procesal de la ejecución en el marco de los arts. 169 y ss. del Código Procesal recién citado es fundamental porque sería ésta la vía idónea para reabrir el proceso ejecutivo –sin pago previo de la sentencia- en los casos en que el cúmulo de facultades reconocidas por la ley a una de las partes del proceso (notificar, embargar, subastar, estimar honorarios, etc), hubieran derivado en un vicio en el proceso en perjuicio del ejecutado.

Tal es la solución jurisdiccional de los conflictos “administrativos” planteados en el marco de la ejecución fiscal.

3.3.3. Revisión judicial de embargos preventivos

Como una herramienta de la actividad recaudatoria, el Fisco tiene la facultad de disponer, por sí y ante sí, embargos y otras medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución.

Si bien estas medidas son accesorias al procedimiento ejecutivo, es decir que carecen de autonomía, son lo suficientemente gravosas para el responsable –particularmente cuando se trata de embargo sobre fondos líquidos

en cuentas bancarias- como para generar, por sí mismas, situaciones de conflicto que requieren suficiente solución jurisdiccional.

No se trata aquí de cuestionar la validez constitucional de este actuar administrativo, el cual se manifiesta como una medida muy eficaz no sólo para asegurar el crédito fiscal sino para lograr su inmediato pago. La cuestión es establecer las vías de revisión jurisdiccional cuando el embargo trabado resulta, por algún motivo, legalmente improcedente.

Las hipótesis de improcedencia legal del embargo preventivo son variadas, ya que la norma que lo admite (el art. 92 de la Ley 11.683), debe ser aplicada dentro del contexto de todo el ordenamiento jurídico. Así, por ejemplo, puede resultar improcedente un embargo en las siguientes situaciones:

- a) Cuando el embargo afectare el funcionamiento de establecimientos productivos (Código Procesal, art. 206).
- b) Cuando se ofreciese sustitución del embargo por una medida menos perjudicial, que garantice suficientemente el derecho del acreedor (Código Procesal, art. 203).
- c) Cuando el responsable pudiere demostrar que falta la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora que constituyen elementos sustanciales de cualquier medida cautelar.
- d) Cuando se hubiere trabado el embargo por un importe en exceso de la deuda exigible (Código Procesal, art. 203).
- e) Cuando el embargo hubiere sido trabado sin la existencia de deuda líquida y exigible, ya que, si bien el art. 111 de la Ley 11.683 faculta al Fisco a solicitar embargos preventivos durante el procedimiento determinativo y durante el procedimiento de revisión con efectos suspensivos ante el Tribunal Fiscal, estas medidas deben ser dispuestas por el Juez y no por la propia Administración.
- f) Cuando no se iniciare demanda dentro de los diez (10) días de trabado el embargo (Código Procesal, art. 207).
- g) Cuando se hubieren embargado bienes inembargables (Código Procesal, art. 219; Ley de Obras Públicas N° 13.064, art. 47; Ley de Bien de Familia N° 14.394, art. 38, etc.).
- h) Cuando se hubiere trabado embargo sobre bienes de un tercero no responsable (Código Procesal, art. 97 y 104), o bienes del deudor pero sobre los cuales un tercero demostrare mejor derecho (Código Procesal, art. 97 y 100).

El planteo de muchos de estos supuestos desbordan la cuestión puramente tributaria, y consisten en conflictos de naturaleza civil o procesal, cuyo análisis excedería también los objetivos del presente trabajo.

En términos generales, la vía de solución jurisdiccional de los conflictos suscitados por este tipo de embargos, será la del pedido de levantamiento o sustitución (en su caso), que podrán plantearse ante el juez que intervenga o que le hubiere correspondiere intervenir en el proceso principal de ejecución (Código Procesal, art. 6, incs. 1 y 4).

También podrá plantearse la revisión judicial de la medida por vía del recurso de reposición, con o sin apelación subsidiaria, o bien de la apelación directa (Código Procesal, art. 198), siempre que la revisión se planteare en razón de la ilegitimidad del embargo, y no por la mera sustitución. La vía de la revisión judicial directa es procedente según lo expuesto en el punto anterior.

Ordenado el levantamiento o sustitución del embargo, la efectivización de dicha orden judicial mismo queda –sin embargo- sujeta a la revisión por la Cámara de Apelaciones respectiva, puesto que el recurso de apelación que pudiere deducir el Fisco tendrá efectos suspensivos (Código Procesal, art. 243).

La revisión de las medidas cautelares, en general, procede en cualquier momento y aún cuando las mismas hubieren quedado consentidas (Código Procesal, arts. 202, 220, 97).

Otra cuestión atinente a los conflictos suscitados por la traba de medidas cautelares sin derecho es la consiguiente obligación de indemnizar cuando las mismas han sido peticionadas con abuso del derecho por parte del peticionante, y han producido un perjuicio. El derecho y el procedimiento judicial para establecer esta responsabilidad y la consiguiente indemnización están previstos por el art. 208 del Código Procesal. No se prevé ninguna exención especial de esta responsabilidad para el Fisco, el cual sólo está exceptuado de constituir contracautela debido a su presunción de solvencia (art. 200 del Código Procesal).

3.4. PROCEDIMIENTOS DECLARATIVOS

3.4.1. Introducción

Otra categoría de conflictos tributarios es la de los que se plantean directamente contra normas de carácter general (leyes o reglamentos) respecto de los cuales el responsable pretende su revocación o no aplicación, por su carácter ilegal o inconstitucional¹⁷⁰.

La categoría de conflictos que interesa analizar en particular en este capítulo es la de los que se plantean sin un conflicto actual concreto determinativo, sancionatorio, recaudatorio o de repetición, sino por la mera existencia general o la inminente aplicación particular de una norma general. Si el conflicto ya ha sido particularizado por el accionar del Fisco, que determinó un tributo, aplicó un sanción, etc., las vías de solución jurisdiccional serán las indicadas para cada tipo de conflicto. En cada tipo de conflicto particular, será controvertido y resuelta jurisdiccionalmente la validez de la ley o reglamento sobre el que se funde dicho conflicto (con la salvedad ya analizada del alcance limitado que tiene el Tribunal Fiscal de la Nación para revisar la validez constitucional de las leyes tributarias y sus decretos reglamentarios).

Por el contrario, si el conflicto aún sólo reside en la norma general, y no ha sido particularizado a través de un acto determinativo, sancionatorio ni por una actividad recaudatoria, las vías de solución son distintas, y varían según el conflicto se refiera a la validez de un reglamento o de una ley.

3.4.2. Impugnación de reglamentos

Sea que se trate de resoluciones generales emitidas por el AFIP (reglamentarias o interpretativas), de resoluciones ministeriales o de decretos del Poder Ejecutivo, nos referimos siempre a reglamentos, cuya solución jurisdiccional directa se obtiene luego de agotar las instancias recursivas

¹⁷⁰ La posibilidad de fundar la impugnación de un reglamento en su mera inconveniencia tiene fundamento –si la impugnación es en sede administrativa– en el art. 73 del Reglamento de la Ley 19.549. Pero este solo fundamento sería insuficiente para fundar una impugnación judicial, debido a la necesidad de respetar la separación de poderes y la zona de reserva de la Administración.

administrativas (art. 73 del Reglamento de la Ley 19.549; o bien art. 74 del Reglamento de la Ley 11.683), deduciendo luego acción judicial contencioso administrativa de nulidad.

Sin embargo, además de este tipo de impugnación directa y de la impugnación indirecta a través de los actos de aplicación del reglamento, la Ley 19.549 prevé un método alternativo de impugnación directa mediante reclamo administrativo previo.

La alternativa de impugnación judicial que establece el art. 24 inc. a) de la Ley 19.549, consiste en formular –sin plazo ni formalidades especiales de interposición– un reclamo ante la autoridad administrativa que dictó el reglamento, invocando una situación de afectación actual o inminente en los derechos subjetivos del reclamante. Resuelto este reclamo en forma expresa o tácita (por silencio, según el art. 10 de la Ley 19.549) queda plenamente configurada la situación de conflicto, la cual es resuelta judicialmente por vía de la acción contencioso administrativa.

Es decir que la impugnación judicial directa de los reglamentos, que se formular siempre por vía de acción contencioso administrativa, tiene dos formas distintas de configurarse el conflicto con el Fisco: mediante recurso jerárquico contra el reglamento, o bien mediante reclamo administrativo.

Por otra parte, aunque sólo en la medida en que se verifiquen los requisitos que establecen tanto el art. 43 de la Constitución Nacional como la Ley 16.986, el conflicto respecto de la validez constitucional del reglamento, podrá someterse también a resolución judicial por la vía directa de la acción de amparo.

Respecto de la viabilidad de encarar la solución de este tipo de conflictos por la acción declarativa de inconstitucionalidad o de certeza, la cuestión es arduamente debatida. La jurisprudencia del fuero contencioso administrativo ha señalado en diversos pronunciamientos como objeciones a la procedibilidad de esta acción, la existencia de los remedios específicos previstos en la Ley 11.683, en la Ley 19.549 y también la misma acción de amparo¹⁷¹.

¹⁷¹ Baeco S.A. c/ Estado Nacional CNCA Sala III, del 31/10/00. En igual sentido sala I "Athuel Electrónica S.A." del 4/8/88, Sala II "Noblex Argentina S.A." del 20/2/87, DF 44-301). Ver especialmente el trabajo de Mordegliá citado en nota 172

3.4.3. Impugnación de leyes

La impugnación de las leyes sólo puede realizarse por razón de su inconstitucionalidad (por contradecir una norma constitucional, o por la inconstitucionalidad genérica que deviene de la irrazonabilidad).

En estos casos el conflicto no se plantea estrictamente con el Fisco (como dependencia del Poder Administrador), sino en general con el Estado, representado por el Poder Ejecutivo, pero por razón de su actividad legislativa. Podría decirse, entonces, que no existe aquí una relación tributaria de conflicto, en los términos en que fue definida, es decir, un diferendo entre el contribuyente y el Fisco. Más aún, se señalará que ni el Fisco ni el Poder Ejecutivo se encuentran facultados para dejar sin efecto una ley inconstitucional.

Sin embargo, también en estos casos podría existir una relación tributaria de conflicto porque la ley habrá de ser aplicada por el Fisco. En el momento en que el contribuyente busque la solución jurisdiccional para su situación, puede ocurrir que el conflicto ya se encuentre particularizado, a través de algún acto concreto de aplicación (p.ej. determinación de oficio de un impuesto, o aplicación de una sanción por incumplimiento de un deber formal, en ambos casos por aplicación de una norma legal reputada inconstitucional), o bien puede ocurrir que la norma sólo amenace con sus consecuencias al contribuyente que pretende no aplicarla (p.ej. al no cumplir con la obligación sustancial o formal considerada inconstitucional). En el primer caso, la declaración de inconstitucionalidad de la ley se producirá en el proceso específico en que la ley hubiera sido aplicada por el Fisco (determinativo, sancionatorio, etc.) según las reglas del control de constitucionalidad difuso de nuestro sistema.

La impugnación directa de la validez constitucional de las leyes, en cambio no debe ser sometida previamente al Fisco, ni a ninguna dependencia de la Administración. Este conflicto se plantea y se resuelve directamente ante la Justicia por alguna de las siguientes vías procesales:

- Acción declarativa de inconstitucionalidad
- Acción de amparo

La acción declarativa de inconstitucionalidad ha tenido un desarrollo muy importante en el ámbito tributario, pero también está

permanentemente sujeta a objeciones, que tornan muy azarosa su procedencia¹⁷².

La acción de amparo, por su parte, se rige por el artículo 43 de la Constitución Nacional y la Ley 16.986. Se aplica sólo en aquellos casos en que la norma inconstitucional agravia garantías constitucionales y ello aparece en forma manifiesta. El análisis de esta acción no presenta –en general– particularidades respecto de la cuestión tributaria, por lo que me limito a señalarla como una vía de solución jurisdiccional más para este tipo específico de situaciones de conflicto¹⁷³.

3.5. PROCEDIMIENTOS CAUTELARES

3.5.1. Introducción

El objeto propio de las medidas cautelares es el de asegurar el cumplimiento y efectividad futuros de una sentencia que requiere del paso del tiempo para su dictado.

He señalado como uno de los elementos constitutivos de una verdadera “*solución jurisdiccional*” la cuestión de su oportunidad temporal. La sentencia tardía puede resultar, a veces, inocua o inútil si no es apuntalada por una medida cautelar apropiada durante su tramitación.

La situación de conflicto a la cual atienden este tipo de medidas es, así, una situación accesoria dentro de un conflicto cuya solución principal es planteada por separado por el responsable.

Existen remedios cautelares disponibles tanto para el Fisco (embargos preventivos, inhibiciones) como para los responsables. Ya me he

¹⁷² Ver el muy completo trabajo de MORDEGLIA, Roberto Mario, *Principios Tributarios y Garantías de los Contribuyentes*, en la obra colectiva, de ASOREY, Rubén O. y ots., *Protección constitucional de los Contribuyentes*, Ed. EDUCA-Marcial Pons, Madrid, 2000.

¹⁷³ El análisis general de la acción de amparo ha sido tratado en forma exhaustiva en obras de inexcusable consulta, como son la de SAGÜÉS, Néstor P. *Derecho Procesal Constitucional, Acción de Amparo*, Ed. Astrea, 3ª Edición Bs. As. 1991 y la de RIVAS, Adolfo Armando, *El Amparo*, Ed. La Rocca, Bs. As. 1987, entre otras.

referido a los primeros en ocasión de tratar los procedimientos recaudatorios, por lo cual me dedicaré ahora a analizar la disponibilidad de remedios cautelares generalmente utilizados en contra del Fisco.

3.5.2. Requisitos de procedencia y criterio restrictivo

La procedencia de medidas cautelares, en general, requiere la reunión de tres requisitos básicos: verosimilitud del derecho, peligro en la demora, y contracautela suficiente (Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, arts. 230, 232 y 199)¹⁷⁴.

Suele decirse que los dos primeros funcionan en forma complementaria, es decir, que a mayor verosimilitud del derecho se exige menos peligro en la demora, y viceversa. La contracautela, por su parte, es fijada discrecionalmente por el tribunal para atender a los eventuales perjuicios que la medida podría provocar a la contraparte o a terceros, en caso de haber sido peticionada sin derecho.

Por su parte el art. 12 de la Ley 19.549 dispone, en norma que la justicia aplica en forma combinada con el art. 230 y cc del Código Procesal, que procede la suspensión de la ejecución del acto administrativo en los siguientes casos:

- (a) por razones de interés público,
- (b) para evitar perjuicios graves al interesado, o
- (c) cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta.

La suspensión del acto administrativo "*es una medida de carácter provisional y cautelar llamada a asegurar la integridad del objeto litigioso...*"¹⁷⁵, y es la medida cautelar más habitual peticionada en protección de los derechos de los responsables, si bien tiene en su contra la doctrina según la cual no corresponde hacer lugar a medidas cautelares que importan un

¹⁷⁴ Ver MONTI, Laura y VIEITO FERREIRO, Mabel, "Las medidas cautelares en materia tributaria", en La Ley 1998-F, 1091.

¹⁷⁵ MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, La suspensión de ejecución de los actos tributarios en vía de recurso, Ed. Marcial Pons, Madrid 1999, pag. 29.

adelantamiento del juicio sobre el objeto principal de la demanda, mediando superposición del objeto de la cautelar con el objeto del pleito¹⁷⁶.

Pero no es posible ignorar que las medidas cautelares contra la Administración Pública, en general, y contra el Fisco en particular son analizadas con criterio restrictivo por la jurisprudencia. Esta restricción en la concesión de las medidas se asienta sobre la presunción de legitimidad del acto administrativo¹⁷⁷, sobre las necesidades recaudatorias del Fisco¹⁷⁸, y también sobre la presunción de solvencia del Estado cuando se trata de cuestiones puramente patrimoniales¹⁷⁹.

Los dos más conocidos precedentes en los cuales la Corte Suprema se ha pronunciado decididamente en contra de la admisión de medidas cautelares en procesos tributarios son “Treas S.A.”¹⁸⁰ y “Firestone S.A.”¹⁸¹.

En el primer caso la Corte revocó una medida de no innovar, por la cual la Cámara ordenó al Fisco se abstuviera de ejecutar el monto resultante de la sentencia del Tribunal Fiscal que había confirmado una determinación de oficio.

En el caso Firestone la Corte revocó la resolución de la Cámara de Apelaciones que ordenó al Fisco abstenerse de iniciar la ejecución del acto de intimación que había sido recurrido ante el Tribunal Fiscal de la Nación, declarándose éste incompetente por no tratarse de una determinación de oficio.

Considero que el precedente Trebas atiende a una situación que se encuentra muy claramente reglada en la Ley 11.683, el efecto sólo

¹⁷⁶ CSJN, Grinbank, Fallos 318:2431 (1995). El fundamento de este fallo ha motivado la fuerte y fundada crítica de DIAZ SIEIRO, Horacio D, “¿Un nuevo criterio de la Corte Suprema sobre las medidas cautelares que suspenden actos administrativos?”, en PET N° 104, año 1996.

¹⁷⁷ CSJN, Super Todo S.A., 6/5/97, Boletín Impositivo AFIP, N° 4.

¹⁷⁸ CSJN, Pérez Cuesta, 319:1069 (1996). Si bien en muchos otros precedentes se hace mérito de las necesidades recaudatorias y del interés general que importa la oportuna percepción de la renta pública, en general ello es utilizado por la Corte para abrir formalmente el recurso extraordinario (ya que en materia de medidas cautelares, en general, no corresponde dicho remedio federal por no ser sentencia definitiva), y no para justificar la restricción en el otorgamiento de la medida.

¹⁷⁹ CSJN, Buenos Aires Catering, Fallos 321:695 (1998). En este caso la revocación de la medida cautelar se fundó en las tres razones indicadas para la valoración estricta de estas medidas.

¹⁸⁰ CSJN, Fallos 312:1010 (1989)

¹⁸¹ CSJN, Fallos 313:1420 (1990)

devolutivo del recurso de apelación respecto de la sentencia del Tribunal Fiscal que condena al pago de tributos e intereses (art. 194)¹⁸². Este decisorio no desautoriza ni niega la posibilidad de obtener una salvaguarda adecuada al efecto suspensivo que la misma ley sí reconoce al recurso de apelación ante el órgano jurisdiccional, o bien para obtener una medida suspensiva respecto de cualquier acto no determinativo.

Más restrictiva es la doctrina de Firestone, ya que allí la Corte se pronuncia decididamente en contra de la medida cautelar que importa reconocer el efecto suspensivo del recurso ante el Tribunal Fiscal, cuando el mismo no se dirige contra un acto de determinación de oficio, sino contra la intimación de un tributo autoliquidado. Sin embargo, dos precisiones cabe realizar para no extender indebidamente este precedente:

- (a) La medida cautelar había sido dispuesta en forma equívoca por la Cámara (sin analizar los requisitos del Código Procesal ni establecer contracautela), como una incidencia en el proceso de apelación. Distinto podría ser el tratamiento de una medida debidamente encuadrada en las condiciones del Código Procesal.
- (b) Si bien el conflicto se planteó en ocasión de la interposición del recurso de apelación ante la Cámara, respecto de una sentencia del Tribunal Fiscal, en realidad la Corte se refirió a los efectos del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, a los que restó efectos suspensivos por no referirse a una determinación de oficio. Por el contrario, es un valor entendido –que se deriva *a contrario sensu* del mismo fallo Firestone, y se funda en el art. 194 de la Ley 11.683–, que cuando la sentencia apelada ante la Cámara no confirma la determinación de oficio sino que se refiere a alguna cuestión preliminar de admisión del recurso (v.gr. competencia, procedencia formal, tempestividad del recurso, etc.), se mantienen los efectos suspensivos del mismo hasta su rechazo definitivo, o bien hasta que –superada la cuestión preliminar– vuelva el expediente al Tribunal Fiscal y éste confirme la determinación.

De todas formas, entiendo que existe un razonamiento circular o bien un prejuzgamiento en el fallo de la Corte en Firestone, puesto que el carácter no determinativo del acto apelado era lo que estaba pendiente de resolución por la Cámara cuando dictó la cautelar.

En definitiva, el carácter restrictivo de concesión de las medidas cautelares en materia tributaria es una realidad innegable y muy presente –sobre

¹⁸² En este sentido el fundamento del fallo Trebas se repite en CAMMESA c/ Provincia de Salta, 20/8/96 (Lexco Fiscal), si bien en este caso se aplicó el efecto no suspensivo que prevé la legislación provincial aplicable.

todo- en la jurisprudencia de la Corte Suprema. Sin embargo, ello no es absoluto, y aún la misma Corte ha aceptado, bien que en forma excepcional, suspender preventivamente las facultades recaudatorias del Fisco¹⁸³, lo cual también se observa con mayor frecuencia en el fuero contencioso administrativo federal¹⁸⁴.

3.5.3. Medidas cautelares dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación

a) Situaciones que plantean la necesidad de medidas cautelares

Ninguna duda cabe sobre el efecto suspensivo que tiene la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación respecto de las intimaciones practicadas por la AFIP como resultado de una determinación de oficio o de la aplicación de una sanción.

Ello es así porque la Ley 11.683 expresamente lo dispone, y es razonable afirmar en consecuencia que una ejecución fiscal iniciada respecto de una deuda recurrida ante el Tribunal, debería ser rechazada. Sin perjuicio de ello, la verdad es que existen ejecuciones que se inician a pesar de existir un recurso suspensivo pendiente de resolución, y en tales casos se obliga al contribuyente a introducir defensas con suerte variada¹⁸⁵.

¹⁸³ CSJN, Transportadora de Gas del Sur SA, del 27/3/2001 (www.tax-forum.com.ar); Transportadora de Gas del Norte, del 30/5/2001; Harengus S.A., Fallos 314:547 (1991); Central Neuquén SA, Fallos 318:30 (1992); Dorisar, del 7/3/2000 (Lexco Fiscal); Empresa Nacional de Correos y Telégrafos, Fallos 314:1312 (1991), por citar sólo los casos publicados, haciendo notar que, dado que las medidas cautelares dictadas en juicios originarios no son sentencias de mérito, sino meros interlocutorios, en muchos casos ellas no se publican ni trascienden.

¹⁸⁴ Ver, por ejemplo, los casos Mercedes Benz, Sala IV, 2/7/96 y Emege, Sala III, 16/9/96, ambos con criterioso comentario de CASÁS, José O., “Dos importantes fallos de Cámara sobre medidas cautelares”, en PET, N° 121, año 1996.

¹⁸⁵ La defensa de “*litispendencia*” fue rechazada en el caso Ansabo SCA, en sentencia confirmada por la CSJN –con disidencia de Moliné O’Connor- de fecha 16 de abril de 1998 (ver reseña en Periódico Económico Tributario, N° 162). Por el contrario, también la CSJN, en el caso Steverlynk, Fallos 288:416 (1974), sostuvo que dentro de la “*inhabilidad de título*” cabría oponer la defensa fundada en la falta de cumplimiento de los trámites administrativos exigidos para el regular libramiento de una boleta de deuda, referida en el caso, a la omisión del efecto suspensivo del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, doctrina ratificada por la Corte en el caso Fisco Nacional c/ Cia. de Transporte El Colorado, del 1/6/01 en

Para evitar esta situación del inicio de ejecuciones improcedentes, la Ley 11.683 carga al responsable con el deber de notificar al Fisco que tal recurso ha sido presentado (art. 166). Normalmente, anoticiada así la AFIP del inicio del proceso jurisdiccional, suspende de oficio las acciones de ejecución respecto del acto apelado.

Hasta aquí he descripto la situación de las instituciones funcionando normalmente y sobre los carriles tradicionales. Ahora bien, la siempre rica y creativa realidad puede llevar a plantear situaciones que no encuentran remedio suficiente por dichos cauces. Así puede suceder respecto de aquellos casos apelados en los cuales la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación es discutible (y con ella, el efecto suspensivo automático del recurso) o cuando la ejecución se inició antes de la interposición del recurso de apelación. En estos casos el Fisco sigue avanzando con la vía ejecutiva, que resulta prácticamente imposible de detener cuando hay que convencer al juez de que el recurso ha sido presentado en término y/o que el mismo es formalmente procedente.

También se presenta una situación de ejecución inmediata del acto recurrido cuando el Fisco tiene forma de efectivizarlo por compensación con créditos que el mismo responsable mantiene contra el Fisco. Esta situación se ve a diario en las apelaciones de resoluciones que rechazan reintegros de crédito fiscal de IVA de exportación, intiman el reintegro de devoluciones efectuadas en forma anticipada con sus intereses, y –mientras tanto- el Fisco retiene el reintegro de ejercicios posteriores. De esta forma la AFIP logra dar plena ejecución a su resolución, aunque la misma se encuentre apelada ante el Tribunal, con supuestos efectos suspensivos¹⁸⁶.

Estas y muchas otras hipótesis fácticas podrán presentarse en las cuales puede ser necesario o conveniente detener a la Administración en su actividad de ejecución de un acto que se encuentra recurrido ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

En relación a tales casos, resulta de toda coherencia que el mismo Tribunal que interviene en la declaración de nulidad de dicho acto resulte competente para dictar todas las medidas (cautelares o “para mejor proveer”) que las circunstancias de cada caso impongan para que su eventual y futura sentencia de nulidad no resulte abstracta e inocua.

relación a la ejecución de una multa que se encontraba impugnada judicialmente con efectos suspensivos según el art. 51 de la Ley 11.683.

¹⁸⁶ Recuerdo que se encuentra actualmente cuestionada la competencia del Tribunal para intervenir en estos casos. Ver nota 97.

b) Fundamento legal de las medidas cautelares

Ni la Ley 11.683, ni su reglamento, ni la Acordada AA 840/93 aprobada por el Tribunal Fiscal de la Nación para regir el procedimiento prevén la cuestión del dictado de medidas cautelares por el Tribunal Fiscal de la Nación. Tampoco la doctrina ha considerado la posibilidad de ordenar este tipo de medidas.

Sin embargo es sabida la remisión del art. 197 de la Ley 11.683 (t.o. 1998) a la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación¹⁸⁷. Esta disposición establece la aplicación *supletoria* del Código, a todos los casos no previstos en la Ley procesal de la materia y en el Reglamento Procesal del Tribunal Fiscal de la Nación, siendo el de las medidas cautelares un claro caso de no previsión en la normativa específica.

Frente a dicho vacío normativo, el art. 232 del Código Procesal prevé que, aún fuera de los casos de las medidas cautelares tipificadas, quien tuviere fundado motivo para temer que durante el tiempo anterior al reconocimiento judicial de su derecho pudiese sufrir un perjuicio inminente o irreparable, podrá solicitar las medidas urgentes que, según las circunstancias, fueren más aptas para asegurar provisionalmente el cumplimiento de la sentencia.

Por otra parte, la misma Ley 11.683 también establece en su art. 116 la aplicación de la Ley 19.549 que regula el procedimiento administrativo y los requisitos y características legales de los actos administrativos. Entre las normas de la Ley 19.549 se destaca en este aspecto el antes citado art. 12, según el cual la ejecutoriedad de los actos administrativos cede ante las razones de interés público, perjuicios graves, o fundada alegación de una nulidad absoluta.

Pues bien, si la Administración puede (en realidad “debe”, tal como lo interpreta unánimemente la doctrina¹⁸⁸) disponer en estos casos la

¹⁸⁷ Previsión normativa expresa, que encuentra su fuente remota en la jurisprudencia de la Corte Suprema en el caso Los Lagos, Fallos 190:142 (1941), que dispuso la aplicación de los principios de justicia del derecho privado (Código Civil) en el campo del derecho administrativo.

¹⁸⁸ HUTCHINSON, Ley de Procedimientos Administrativos, Astrea 1985, pag. 267; BARRA, Rodolfo C., "Efectividad de la Tutela Judicial Frente a la Administración Pública; Suspensión de Ejecutoriedad y Medida de no Innovar" ED 107-419 y GORDILLO, Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo 3, pag V-52, Ed. Macchi 1987. Ello es así porque la expresión legal “*podrá ... suspender la ejecución*” debe entenderse como una norma atributiva de una competencia

suspensión de sus actos nulos o gravemente perjudiciales, con mucha mayor razón debe ello hacer el Tribunal Fiscal de la Nación, que –formando parte de la Administración- es, además, un órgano especial de control del actuar de la AFIP, con competencia específica para revisar su accionar en la materia atribuida por la Ley.

Obvio es que quien puede lo más (anular las resoluciones de la AFIP) también puede hacer lo menos, y en forma provisional y cautelar (suspender los actos que implican ejecución de las mismas).

Podría objetarse que el Tribunal Fiscal de la Nación carece de imperio para ejecutar sus propias sentencias (Ley 11.683, art. 88), por lo que tampoco podría dictar una orden mandatoria al Fisco de suspensión de ejecución de un acto. Al respecto considero que ejecutar la sentencia y dictar una medida suspensiva son actos jurisdiccionales de naturaleza diversa, ya que este tipo de medidas cautelares tiene un mero carácter declarativo, accesorio de la nulidad que se peticiona, que no requiere poder de imperio para su efectividad. Ordenada la medida cautelar, si ella quisiera ejecutarse forzosamente (supongamos que el Fisco desconociera sus efectos), entonces sí podría exigirse el concurso de la Justicia con su poder de imperio, pero no cuando se trata de una mera sentencia interlocutoria que agota sus efectos con su sola notificación al Fisco.

c) Fundamento en el derecho comparado

El par norteamericano del Tribunal Fiscal de la Nación –la *United States Tax Court*- tiene atribuida en forma específica la competencia para dictar una moción preliminar a pedido del contribuyente, que significa una orden al Fisco –*Internal Revenue Service*- para que se abstenga de efectuar cualquier trámite de recaudación respecto de la determinación apelada.

El efecto suspensivo del recurso ante la *U.S. Tax Court* se encuentra previsto como un artículo especial del Código Tributario –*Internal Revenue Code*, integrante del *United States Code*- en su art. 6213, y la posibilidad de pedir una medida cautelar se encuentra consagrada específicamente en la Regla 55 del procedimiento ante dicha Corte, aprobada

específica (suspender la ejecución), siendo el ejercicio de las competencias atribuidas en el Derecho Administrativo una **obligación** para el órgano administrativo (Ley 19.549, art. 3°). Curiosamente la misma situación normativa se presenta en España y a la misma solución arriba la doctrina de dicho país. Ver Martín Fernández, ob. cit. en nota 175, pag. 19.

por ella misma, bajo la siguiente denominación: "*MOTION TO RESTRAIN ASSESSMENT OR COLLECTION*"¹⁸⁹.

Como es lógico, al establecer los efectos suspensivos del recurso ante la *U.S. Tax Court*, el citado art. 6213 dispuso que, si a pesar de dicha norma, se iniciaran acciones destinadas al cobro del tributo apelado, dicha norma podría ser aplicada por cualquier tribunal, incluyendo a la *Tax Court*.

d) Conclusión

Es decir que tanto por la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, como por la de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, o por la misma fuerza normativa del art. 167 de la Ley 11.683 (t.o. 1998), enriquecido con el contenido interpretativo del derecho comparado, se llega a la conclusión de que el Tribunal Fiscal de la Nación tiene jurisdicción y competencia suficiente para dictar medidas cautelares contra el Fisco.

Finalmente, una reflexión pragmática y de economía procesal: si el Tribunal no se considera competente para dictar una medida cautelar en los casos en que ella resulta realmente necesaria para el responsable, luego ella debería ser peticionada ante un juez contencioso administrativo de primera instancia en un proceso autónomo. El dispendio jurisdiccional que implicaría mantener dos procesos abiertos ante dos tribunales distintos, con el mismo núcleo fáctico y jurídico tornan a ésta en una alternativa irrazonable para el ordenamiento jurídico.

3.5.4. Amparo por mora ante el Tribunal Fiscal

Lo característico de los conflictos que se pretenden solucionar mediante medidas cautelares es la gravitación del factor tiempo, que corroe la futura sentencia y también los derechos procesales actuales. Por ello incluyo aquí, también, los conflictos motivados por la mera demora administrativa. A pesar de no ser técnicamente medidas cautelares, la solución jurisdiccional de estos conflictos también pretende remediar el perjuicio que provoca el curso del tiempo sobre otras situaciones materiales.

¹⁸⁹ El texto completo de las "*Rules*" puede verse en el sitio web de la Corte, en www.ustaxcourt.gov

La vía de solución jurisdiccional más específica que el sistema jurídico prevé para los conflictos tributarios relativos a la demora administrativa es la del recurso de amparo ante el Tribunal Fiscal de la Nación, regulado en los arts. 182 y 183 de la Ley 11.683¹⁹⁰.

A semejanza del amparo por mora judicial¹⁹¹, el objeto de la pretensión en estos casos es exclusivamente hacer cesar la demora administrativa en realizar un trámite o diligencia, y no la resolución de dicho trámite en un sentido determinado. Por ello el conflicto a que atiende esta acción es el conflicto que se plantea entre la pretensión del responsable y el silencio, o la inacción del Fisco.

A diferencia del amparo por mora judicial, esta solución se plantea y se resuelve ante el Tribunal Fiscal de la Nación, con vía de apelación ante la Cámara Federal.

En cuando al objeto peticionado la acción ante el Tribunal es más amplia o flexible, ya que permite al Tribunal ordenar la realización del trámite administrativo incumplido (fijando un plazo al efecto), o bien liberar de dicho trámite al particular.

Por otra parte, la procedencia de este remedio requiere, además de la demora administrativa, demostrar que ella produce un perjuicio "*en el normal ejercicio de un derecho o actividad*", lo cual no es necesario para la procedencia de la acción de amparo por mora del art. 28 de la Ley 19.549.

Tal como lo señala ZICCARDI, la rapidez con que se tramitan estas causas ante el Tribunal Fiscal de la Nación hacen de esta vía de solución una herramienta muy útil para superar la morosidad administrativa¹⁹², a lo cual cabe agregar que —como surge de la jurisprudencia analizada por este autor— existe una tendencia del Tribunal a admitir dicha acción con una gran flexibilidad y versatilidad respecto de la multiplicidad de situaciones diversas que plantea la compleja relación tributaria.

¹⁹⁰ Para un tratamiento completo de los diversos aspectos que involucra esta acción y un análisis actualizado de la jurisprudencia puede verse el trabajo de ZICCARDI, Horacio, "*El recurso de amparo*", en la obra colectiva "Tribunal Fiscal de la Nación 40 Años", Ed. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2000, pag. 195 y ss.

¹⁹¹ El art. 28 de la Ley 19.549 prevé una acción de amparo por mora que puede ser ejercida también en materia fiscal, a la cual sólo me referiré en relación al remedio análogo específico de la Ley 11.683.

¹⁹² Ob.cit. pag. 210.

3.6. PROCEDIMIENTOS CONSULTIVOS

El actual régimen de la consulta vinculante expresamente excluye la solución jurisdiccional dentro del procedimiento consultivo¹⁹³. Podría entenderse que una diferencia de criterios interpretativos en un procedimiento consultivo no es suficiente para configurar una relación tributaria de conflicto.

Sin embargo, deben considerarse las siguientes situaciones en las cuales la solución jurisdiccional es posible:

- (a) Si la situación puede causar perjuicio actual al contribuyente o responsable, y no dispone éste de otro medio judicial de solución, se encontrarían reunidos los requisitos para la procedencia de la acción declarativa de certeza, tendiente a despejar la duda preexistente a la consulta, o generada justamente por ésta.
- (b) Si no se acata el criterio del Fisco, no existe ninguna limitación para el acceso a la solución jurisdiccional en el correspondiente procedimiento determinativo, sancionatorio o recaudatorio, en el cual el Fisco intente hacer efectivo dicho criterio contra el responsable que efectuó la consulta.

Por otra parte, el régimen de las resoluciones generales interpretativas dictadas a petición de parte (Decreto 618/97, art. 8) configura un procedimiento consultivo, cuyo resultado podrá ser impugnado judicialmente por cualquiera de las vías que para impugnar reglamentos o actos de alcance general otorga el art. 24 de la Ley 19.549.

3.7. PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS NO DETERMINATIVOS NI SANCIONATORIOS

Todas las demás situaciones de conflicto tributario que no hayan podido ser enmarcadas en alguna de las anteriores categorías, y que se planteen

¹⁹³ RG (AFIP) 858, art. 4°.

en torno a un acto administrativo, tienen franqueada una vía de solución jurisdiccional clara y no tan mezquina como a veces se la ha interpretado¹⁹⁴.

Se trata del denominado recurso de apelación que regula el art. 74 del Reglamento de la Ley 11.683, cuya resolución –expresa o tácita, por silencio- tiene virtualidad de habilitar la solución judicial, por vía de la acción contenciosa de impugnación de dicho acto (Ley 19.549, art. 23).

Ya he señalado anteriormente que esta acción judicial carece de efectos suspensivos del acto impugnado, el cual podrá ser ejecutado por el Fisco. La ejecutoriedad de dicho acto se encuentra garantizada pero también regulada en el art. 12 de la Ley 19.549, según el cual corresponderá suspender la ejecución del acto en la medida en que se invoque una nulidad absoluta o para evitar la producción de un daño grave. Esta suspensión podrá ser dispuesta en sede administrativa o –en su defecto- por disposición judicial, mediante una medida precautoria.

De esta forma y por esta vía residual se cierra el sistema de las soluciones jurisdiccionales de que dispone los responsables ante la tarea proactiva del Fisco. En los siguientes capítulos veremos las soluciones judiciales de que dispone el responsable cuando es su propio interés el que motoriza la acción, no ya para defenderse o resguardarse del actuar del Fisco, sino para lograr recuperar lo pagado o ser indemnizado por los perjuicios sufridos.

3.8. PROCEDIMIENTOS DE REPETICIÓN

3.8.1. Introducción

El pago indebido genera una situación de conflicto tributario evidente con el Fisco, cuyo núcleo será la pretensión del responsable de recuperar la totalidad del pago efectuado y sus intereses.

La regla básica es que cualquier pago indebido puede ser repetido, sin importar las reservas realizadas ni los conflictos planteados antes

¹⁹⁴ Ver en tal sentido el trabajo de Bertazza, Humberto J. y Díaz Ortiz, José A., “Propuestas en torno a un futuro estatuto del contribuyente” en Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, XXIX Jornadas Tributarias, 1999.

del pago, en la medida en que dichos conflictos no hubieren concluido con una solución jurisdiccional sobre la procedencia sustancial de dicho pago, lo cual ocurrirá cuando exista sentencia definitiva confirmatoria de una determinación de oficio o de una sanción, pero no cuando solamente se hubiere debatido la procedencia de la obligación en sede administrativa o bien en el marco de una ejecución fiscal.

Solamente la prescripción limita el derecho de repetir lo pagado en forma indebida, y salvo el caso de levantamiento de los efectos de la prescripción que surge de una razonable interpretación de los dos últimos párrafos del art. 81, es decir, cuando proceda la compensación de lo pagado de más con tributos determinados no prescriptos.

La primera diferenciación que corresponde realizar para determinar la vía de solución jurisdiccional correspondiente es la que distingue el tratamiento de los tributos ingresados en forma espontánea o a requerimiento.

Luego habrá que considerar también la solución jurisdiccional para los pedido de devolución que no son reintegros y para la repetición de multas ingresadas con o sin consentimiento.

3.8.2. Repetición de tributos pagados en forma espontánea

La solución jurisdiccional en estos casos requiere el previo planteo del conflicto en sede administrativa, mediante un reclamo expreso de repetición.

Más allá de las formalidades que pueden exigir las reglamentaciones para su procedencia o tratamiento es coincidente la jurisprudencia judicial¹⁹⁵ con la administrativa¹⁹⁶ en el sentido de que ninguna formalidad especial es exigible para la producción de todos sus efectos (suspensión de la prescripción, cómputo de intereses y de actualización y habilitación de la revisión jurisdiccional). Así se ha admitido que la mera presentación de una declaración jurada rectificativa en menos tiene los efectos de un reclamo administrativo de repetición.

¹⁹⁵ CNCA, Tassara Fortunato, 30/9/85

¹⁹⁶ Dictámenes DAL 23/93 y DATJ 6/83, e Instrucción 158/76, todos en Lexco Fiscal.

Ahora bien, presentado dicho reclamo administrativo dentro del plazo de prescripción, la solución jurisdiccional se torna viable en las siguientes hipótesis, que determinan el seguimiento de diversas vías (Ley 11.683, arts. 81 y 82):

- a) Si se rechaza la repetición en forma expresa, dentro del plazo de 15 días de notificado tal rechazo, puede optarse por:
 - a.1) apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación
 - a.2) demandar ante la justicia federal de primera instancia
 - a.3) deducir recurso administrativo de reconsideración, con ulterior demanda ante la justicia federal de primera instancia

- b) Si no existe pronunciamiento administrativo durante tres (3) meses, y sin plazo de caducidad alguno (salvo la nueva prescripción quinquenal computable desde los tres meses de la presentación del reclamo administrativo, según art. 69), puede optarse por:
 - b.1) apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación (denominado “recurso por retardo” según el art. 159, inc. “d” de la Ley 11.683)
 - b.2) demandar la repetición ante la justicia federal de primera instancia
 - b.3) deducir recurso administrativo de reconsideración, con ulterior demanda ante la justicia federal de primera instancia

Por cualquiera de las vías señaladas podrá el responsable solicitar la solución jurisdiccional de su conflicto.

3.8.3. Repetición de tributos pagados a requerimiento

Para la solución jurisdiccional de los pagos efectuados “a *requerimiento del Fisco*” (primer párrafo del art. 181 de la Ley 11.683), “*en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora*” (segundo párrafo) se abre la posibilidad al responsable de acceder directamente a la solución jurisdiccional, por demanda de repetición que podrá incoar ante alguno de los siguientes órganos:

- a) Tribunal Fiscal de la Nación

b) Justicia federal de primera instancia

En estos casos corresponde señalar que no existe plazo de caducidad para la interposición de la demanda de repetición¹⁹⁷, estando limitada la misma sólo por el plazo de la prescripción, cualquiera sea la alternativa escogida.

3.8.4. Reintegros y devoluciones

Los reintegros y devoluciones de impuestos se distinguen de la repetición por cuanto, si bien en ambos casos la causa de la pretensión es un ingreso en exceso, en la repetición dicho ingreso no era sustancialmente debido ni tampoco formalmente exigible. Por el contrario, los reintegros y devoluciones se refieren a ingresos realizados en cumplimiento de normas generales que imponen la obligación de cumplirlas (vgr. pagar anticipos, sufrir retenciones o pagar el IVA-crédito en las compras que realiza el cotribuyente), y que generan situaciones acreedoras del responsable.

Definir esta cuestión resulta de interés para establecer la disponibilidad o no de la vía de solución jurisdiccional de repetición ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Muchas veces ha sido señalado que los reintegros y reembolsos difieren de las repeticiones de impuestos. Si bien ello puede ser teóricamente acertado, al referirnos a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación no debe pasar desapercibido el texto del art. 159, que en su inciso c) de la Ley 11.683 sólo se refiere a "*las reclamaciones por repetición de tributos*", sin mayor calificación.

Por lo tanto, se refiere a tres conceptos, que seguidamente analizo:

"Reclamación": reclamar no es un término técnico específico del derecho tributario. En su sentido ordinario significa "*pedir o exigir con derecho o con instancia una cosa*"¹⁹⁸. En este sentido no cabe duda que los pedidos de reintegro de IVA configuraron un reclamo, pues su objeto es la

¹⁹⁷ En materia de plazos de caducidad no corresponde la aplicación supletoria del art. 25 de la Ley 19.549, pues la materia se encuentra regulada íntegramente en la Ley 11.683. En este sentido concuerdan Giuliani Fonrouge y Navarrine, ob. cit. pag. 448 y Diaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth, ob. cit, pag. 485.

¹⁹⁸ Diccionario de la Real Academia Española, XXI Edición, 1992.

entrega de una suma de dinero, su fundamento es el art. 43 de la Ley del IVA y sus reglamentaciones, y su instancia es el procedimiento que con tal objeto se abre ante la Administración y se cierra –eventualmente– con una resolución denegatoria.

“Repetición”: para el diccionario, repetir significa “*reclamar contra tercero, a consecuencia de evicción, pago o quebranto que padeció el reclamante*”¹⁹⁹. En este sentido también quedan claramente comprendidos los pedidos de reintegro, pues lo que se reclama es consecuencia de *pagos* realizados oportunamente. Podría decirse que este término, en la Ley 11.683 tiene una inteligencia específica, y que es la misma que corresponde a igual término en el art. 81 de la Ley. Si bien este artículo no agrega nuevos elementos de juicio para calificar al concepto, podría sostenerse que se refiere únicamente a pagos realizados al Fisco. Sin embargo, esa interpretación no resiste su contrastación con la realidad de que muchos de los tributos que percibe el Fisco son pagados por contribuyentes o responsables a personas particulares que luego ingresan o deben ingresar las correspondientes sumas al Fisco. Así, por ejemplo, los casos de agentes de retención y de percepción. Sobre dicha base, forzoso es reconocer que la “*repetición*” no se vincula necesariamente con el sujeto de derecho que haya ingresado materialmente el pago, sino con quien efectivamente haya soportado su costo.

“Tributo”: el concepto técnico del tributo es muy amplio y harto conocido, y comprende todo tipo de “*prestación obligatoria, comunmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio*”²⁰⁰. La cuestión que queda aquí a dilucidar es si el IVA que paga un contribuyente a sus proveedores es un tributo o es una mera obligación privada, ya que el contribuyente del impuesto es el vendedor y no el comprador. A este respecto se presenta en el caso de los exportadores una situación totalmente atípica, que los diferencia respecto del caso común de los compradores de bienes y servicios gravados con IVA. Es que el propio art. 43 de la Ley del IVA considera y denomina “*impuesto*” al importe de IVA incluido en las facturas de compra, al cual tienen derecho a “*devolución*” los exportadores.

La utilización de estas expresiones en el art. 43 (“*impuesto*” y “*devolución*”) que importan una clarísima asimilación de esta situación a la de la “*repetición de tributos*”, está muy lejos de ser una licencia literaria o un error del legislador (error que no cabe presumir, particularmente en una ley tan técnica y precisa como la que nos ocupa), sino que responde al concepto técnico del “*IVA A TASA CERO*” que grava a las exportaciones, sobre el cual nos hemos referido anteriormente (ver subcapítulo “*b*”, apartado 2). Como ya

¹⁹⁹ Idem

²⁰⁰ Giuliani Fonrouge, ob. cit., pag. 283.

hemos señalado, el IVA grava las ventas y su importe de liquidación no es sino la diferencia entre los débitos y los créditos fiscales. Dado que la exportación está “gravada a tasa cero”, los créditos fiscales facturados al exportador integran técnicamente el IVA, que –por tener signo inverso- genera derecho al cobro en lugar de obligación de pago. En este sentido resulta perfectamente coherente referirse al importes pagado a los proveedores del exportador como un verdadero “impuesto” ingresado por éste, por lo que su derecho de “devolución” está comprendido en el género de las repeticiones de tributos.

3.8.5. Repetición de multas consentidas y firmes

Por vía de repetición cabe también someter a solución jurisdiccional del Tribunal Fiscal y/o de la Justicia las multas que hubieren sido consentidas, pero sólo cuando hayan sido aplicadas en forma conexas a una determinación de impuesto y en igual proporción al impuesto repetido (Ley 11.683, arts. 84 y 180). Es decir que, en tanto el sustrato material que ha dado causa a la sanción pueda ser sometido a revisión judicial, también será revisable la sanción en sí misma.

El principio de justicia y razonabilidad que está debajo de esta norma es que repugna al ordenamiento jurídico que pueda continuar produciendo efectos una sanción que jurídicamente haya perdido su causa. También hay un principio de economía procesal y de eficiencia recaudatoria en esta norma, ya que con ella se facilita al responsable la opción por la solución jurisdiccional con previo pago, al garantizarle que no por acudir a ella habrá de perder la posibilidad de cuestionar la multa.

Ahora bien, respecto de la multa consentida que pretenda ser sometida a revisión por esta vía puede suceder que ella ya haya sido pagada, o bien que el responsable sólo haya pagado el impuesto y sus accesorios, mas no la multa. En el primer caso, la repetición incluirá en su objeto el reintegro de todos los conceptos pagados, más sus intereses compensatorios. En el segundo caso, en cambio, se presenta una doble duda: (a) ¿procede la revisión judicial de la multa en la acción de repetición sin previo pago?, y (b) si dicha acción procede, ¿puede el Fisco iniciar la acción de ejecución fiscal por la multa consentida luego de incluido este concepto en la acción de repetición?

Si bien la ley no exige que la multa deba encontrarse efectivamente pagada para la procedencia de su revisión jurisdiccional en esta acción, lo cierto es que los citados arts. 84 y 180 se refieren a que el contribuyente pueda incluir en el objeto de la demanda de repetición las multas consentidas. Parecería que el objeto principal de la demanda de repetición no

puede ser otro que el recupero de lo pagado de más, y también que la vía ejecutiva del art. 92 de la Ley 11.683 se encuentra plenamente expedita ante una multa consentida. Sin embargo, una apelación a los principios que informan la norma en análisis debería llevarnos a admitir más ampliamente la revisión judicial de la multa cuando el sistema jurídico admite la revisión de su causa. Tanto la justicia y razonabilidad de no sostener en el orden jurídico una sanción cuya causa pueda ser fulminada por el mismo ordenamiento, como también la conveniencia de facilitar la vía de la repetición ante la meramente impugnatoria concurren a sostener la interpretación amplia. Particularmente, en este segundo aspecto, nótese que el contribuyente que está dispuesto a pagar y cuestionar el ajuste por vía de la repetición, vería sumamente dificultada esta estrategia procesal, que es de indudable conveniencia para el Fisco, si debiera desdoblarse su pretensión (seguir separadamente su acción administrativa y judicial contra la multa por vía de impugnación y con efecto suspensivo), lo cual –además– iría en contra de la regla sentada por la jurisprudencia en relación a la necesaria unidad procesal de la impugnación del tributo y de la sanción²⁰¹. Si, por el contrario, no se admitiera el desdoblamiento pero se obligara a este contribuyente a pagar la multa para debatir todo por vía de repetición, la iniquidad sería manifiesta, ya que en todas las demás vías procesales de impugnación los efectos suspensivos en relación a la sanción se encuentran garantizados. Además, dicha suspensión tiene una explicación y sustento constitucional²⁰². Por último, también se llega a la interpretación amplia de la repetición de las multas consentidas a partir de la letra del art. 93 de la Ley 11.683, ya que éste sólo limita la repetición al pago previo total (capital, accesorios y costas) en relación al “*impuesto*”, por lo que no existe dicha limitación legal expresa para la repetición de las multas.

En definitiva, la multa también en esta hipótesis debe encontrar su marco revisor sin necesidad de pago previo. Del mismo modo, iniciada esta vía revisora correspondería repeler la eventual acción de cobro por parte del Fisco, por las mismas defensas que corresponden cuando la ejecución no se encuentra habilitada²⁰³.

Otro aspecto a analizar aquí es si corresponde aplicar a otros casos la ecuaníme previsión de los arts. 84 y 180 de la Ley 11.683 por vía de la analogía, es decir, por extensión del mismo principio de revisibilidad de las sanciones firmes respecto de las cuales su causa se encuentre jurídicamente sujeta a revisión.

²⁰¹ ver casos citados en nota 144.

²⁰² Ver 3.2.2

²⁰³ ver casos citados en nota 185.

El primer caso es el de la sanción que no ha sido consentida sino impugnada, pero que ha quedado firme o ejecutoriada, en tanto el responsable decide iniciar la repetición de la obligación sustantiva a la que se refiere dicha infracción. La hipótesis no es fantástica, sino que se advierte como el desenlace normal de la siguiente sucesión de hechos: (a) ajuste de inspección, sin determinación de oficio (b) consentimiento y pago del ajuste, (c) multa por omisión de la obligación ingresada como consecuencia del ajuste, (d) impugnación y confirmación administrativa y/o judicial de la sanción, que quedó firme. Habiendo quedado firme la multa el responsable puede considerar la conveniencia de rever el ajuste de inspección que consintió con ánimo conciliatorio, y tal vez porque podía ser neutralizado con saldos a favor o quebrantos, e iniciar entonces la acción de repetición dentro del plazo de prescripción.

Es cierto que en este caso admitir la revisión de la multa importa reabrir un debate ya concluido, y probablemente también llevado a la instancia judicial. Pero también es cierto que tal debate se llevó a cabo sobre una base de hecho que la acción de repetición viene a modificar sustancialmente: que el responsable consintió el ajuste y la inexactitud de la determinación original. Cambiado este dato, no agravia la cosa juzgada, que vuelva a juzgarse el caso. Por el contrario, sí resulta atentatorio de la razonabilidad conservar la firmeza de una sanción respecto de un hecho –la omisión de pago- que en la vía de la repetición pudo quedar despojado de toda antijuridicidad. Ello es así porque en el proceso penal la cosa juzgada tiene un valor totalmente distinto al que se le reconoce en el proceso civil. El valor a resguardar y priorizar en el proceso represivo no es el de la seguridad jurídica que emana de la verdad formal del pronunciamiento ejecutoriado, sino el de la verdad material y plena defensa del imputado.

Otras hipótesis serán también imaginables para la revisión de multas firmes, respecto de las cuales será igualmente válido predicar que, por aplicación analógica de los arts. 84 y 180 de la Ley 11.683 la repetición de la multa siempre debe considerarse admisible en la medida en que su causa sea sujeta a revisión judicial, esté sometida válidamente a solución jurisdiccional.

3.9. RECLAMOS INDEMNIZATORIOS

Cuando el sistema no permitió que la solución jurisdiccional fuera oportuna y efectiva y ello provocó perjuicios al responsable, podrá existir todavía una solución jurisdiccional terminal, cuyo objeto sea el reclamo indemnizatorio del daño sufrido.

La cuestión excede al ámbito del derecho tributario, y se inscribe ya en el campo del derecho administrativo, que analiza los supuestos y condiciones para que proceda la acción de responsabilidad del Estado por su obrar lícito o ilícito.

Los perjuicios más elementales e inmediatos podrán ser el costo de la privación de un capital, y el costo de la defensa en sede administrativa y jurisdiccional. Ambos rubros integrarán normalmente cualquier solución jurisdiccional, en los rubros intereses y costas, cuya procedencia y forma de reclamo serán analizados en este capítulo.

Pero el potencial dañoso de la relación de conflicto tributario puede no terminar allí. Los embargos y medidas cautelares pueden haber causado un perjuicio específico (v.gr. costo de oportunidad de los bienes embargados), cuya indemnización podrá solicitarse por vía incidental (Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, art. 208) o por acción autónoma independiente.

La pérdida de bienes, negocios o la falencia de una persona o empresa causada por un conflicto tributario en el que la cosa juzgada formal o la ejecutoriedad de ciertos actos administrativos antes de haberse obtenido una solución jurisdiccional, es un perjuicio cuya procedencia, extensión y procedimiento para la indemnización debe ser analizada.

Un caso aleccionador en esta materia es el fallado por la Cámara Federal de Posadas, por el cual se ordenó la indemnización de un contribuyente por los perjuicios causados por la clausura luego revocada de su establecimiento²⁰⁴.

²⁰⁴ Alperín, Matilde, del 8/3/00 (Lexco Fiscal).

4. ARMONIZACIÓN DE LA TESIS CON LOS FINES DE LA TRIBUTACIÓN. SOLUCIÓN JURISDICCIONAL Y LA EFICIENCIA RECAUDATORIA.

A lo largo de este trabajo se ha intentado establecer y demarcar el siempre disponible remedio jurisdiccional para solucionar las relaciones tributarias de conflicto.

La crítica axiológica a la que me quiero aquí adelantar es la de que este análisis y la tesis misma propone un sobredimensionamiento de la intervención de la Justicia, en desmedro de las funciones del Fisco y de su órgano recaudador, la AFIP.

Reiterado es el axioma de que la Justicia es lenta e ineficaz, crítica que alcanza igualmente al Tribunal Fiscal de la Nación. Ello, sumado al reiterado recurso facilista a los regímenes de moratoria establecidos por el Poder Ejecutivo, arroja por resultado la triste realidad de que las soluciones jurisdiccionales no son vistas sino como mecanismos dilatorios para ganar tiempo hasta la próxima moratoria, o hasta la insolvencia o desaparición del responsable.

En este contexto, cada vía procesal o remedio jurisdiccional que se franquea al responsable constituye un arma para escudar los incumplimientos fiscales, hasta que el tiempo los tape.

Hasta aquí la crítica. Vaya ahora mi defensa.

La eficiencia recaudatoria es un valor que debe ser preservado, o –mejor- que debe ser procurado. Eficiencia que consiste en percibir en debido tiempo y forma todos los tributos que corresponden según la ley, así como sus accesorios, y también en aplicar y hacer efectivas las sanciones legales en los casos de incumplimiento.

No es eficiencia, sino una burda deformación denominada eufemísticamente “eficacia”, el mero incremento (global o parcial) de la recaudación, cuando ello se logra a costa de aumentar la carga fiscal de los contribuyentes circunstancialmente más débiles o más expuestos ante el poder recaudador; de dilapidar recursos actuales y futuros por el establecimiento de moratorias que premian los incumplimientos y oradan la credibilidad del sistema tributario; de incentivar económicamente a los funcionarios fiscalizadores en función de las sumas que determinan a los contribuyentes, etc.

Ante estas medidas de mera “eficacia recaudatoria”, garantizar la mayor disponibilidad de medios jurisdiccionales para solucionar los conflictos que, a diario, se plantean con el Fisco resulta una necesidad vital para que los buenos contribuyentes no perezcan ante el despojo y la extorsión, y para que el sistema recaudatorio corrija su rumbo ante la resistencia que se oponga a su ilegítimo avance y se oriente hacia su verdadera eficiencia.

Si el sistema legal debe ser severo, y debe tender a reducir la tolerancia a su incumplimiento, no es privando de defensas a los pocos contribuyentes supuestamente identificados en alguna conducta antijurídica como se logra ese objetivo, sino acentuando el esfuerzo administrativo en la fiscalización y detección de la mayor cantidad posible de supuestos incumplimientos, para que luego el sistema de determinación e impugnación y/o de imputación y defensa establezcan con justeza la existencia y la medida del eventual incumplimiento y su correspondiente sanción.

Por otra parte, es evidente que un error no puede arreglarse con otro error, una injusticia con otra injusticia. Por lo cual, si la administración de justicia es deficiente debe mejorarse la misma y no cerrar sus puertas a los justiciables, para pasar de una justicia mala a una justicia inexistente.

Considerando que muchas de las propuestas aquí sostenidas para propiciar una solución jurisdiccional de las relaciones de conflicto, consisten en interpretar en forma expansiva la competencia y la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Nación, cabe también señalar que este Tribunal fue establecido justamente para procurar una mejor, más rápida y eficiente solución a los conflictos tributarios²⁰⁵, por lo cual es ampliando y no cerrando su competencia como mejor se puede acercar el sistema al objetivo de la eficiencia recaudatoria²⁰⁶.

²⁰⁵ Así lo recuerda MORDEGLIA, Roberto M., “Competencia del Tribunal Fiscal en materia de sanciones”, en la obra colectiva “Tribunal Fiscal de la Nación 40 Años”, Ed. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2000, pag. 181, con cita de los fundamentos de la comisión de redactora del proyecto.

²⁰⁶ Propuesta con la cual coincidien Mordeglia, ob. cit. en nota anterior, y Torres, ob. cit en nota 3, aunque en ambos casos la propuesta es *de lege ferenda* y no mediante interpretación de la ley vigente.

5. CONCLUSIÓN

A lo largo de este transitar por las diversas vías de solución jurisdiccional de los conflictos tributarios pretendo haber dado algún apoyo empírico adicional a la vigencia efectiva y concreta de la garantía de la tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria.

A partir de definir la relación jurídica tributaria de conflicto como una entidad típica del derecho tributario, caracterizada por la materia tributaria y por el conflicto entre las partes (Fisco y contribuyente), he defendido la tesis de que tales conflictos deben ser solucionados jurisdiccionalmente, es decir, tienen siempre alguna forma de obtener una solución por un órgano, según un procedimiento y con una decisión específicamente jurisdiccionales.

La demostración de la tesis ha seguido el procedimiento empírico que consistió en contrastarla con cada tipo de situación tipo de relación tributaria de conflicto, para encontrar en todos los casos la disponibilidad de dicho remedio. Soy consciente de que esta forma de demostración no es corriente en el derecho, más afecto a la demostración de la validez de las reglas por vía deductiva, a partir de otras reglas de mayor jerarquía y que se toman por válidas. En este ensayo, si bien parto y tomo por válidas todas las normas que regulan cada tipo de situación, no pretendo haber deducido de tales normas particulares la validez de la tesis general, sino que pretendo sostener la tesis como una regla de mayor jerarquía, a la que puede llegarse por inducción, mediante la siguiente construcción: si todas las normas prevén una solución jurisdiccional a las relaciones tributarias de conflicto, ellas son manifestaciones diversas, más o menos perfectas, de un principio basal del proceso tributario: que no es el Fisco sino el órgano jurisdiccional quien debe solucionar los conflictos.

Puede parecer pretensioso extraer normas jurídicas no escritas por inducción de normas escritas de menor jerarquía, cuando estas mismas son más de una vez interpretadas, criticadas y moldeadas por la voluntad del intérprete y la aplicación de otras normas escritas de mayor jerarquía (los principios constitucionales).

También puede considerarse un esfuerzo inútil, pues la tesis que tanto trabajo ha costado establecer, ya podía considerarse válida a priori, contenida en el principio del debido proceso y de la tutela jurisdiccional efectiva mencionados en la primera página. El trabajo de contrastación empírica realizado, entonces, no sería más que una constatación de que las

normas inferiores que reglamentan los procesos no han violado el art. 18 de la Constitución Nacional.

Sin embargo, considero que el esfuerzo no es vano, pues (a) demuestra que nuestro complejo sistema jurídico vigente puede funcionar con esta norma básica, y (b) explicita una norma que no está con toda claridad expresada en los principios constitucionales, sino que –en todo caso- habría que deducirla de aquellos con igual o mayor esfuerzo lógico del intérprete.

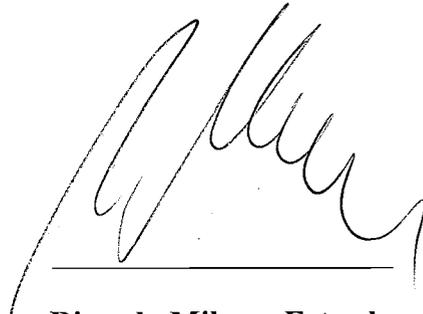
La clasificación de los distintos tipos de relaciones y procedimientos de conflicto es –como cualquier clasificación- opinable, mejorable y aún podría ser incompleta ante la realidad, siempre sorprendente. Sólo pretendo que esta clasificación haya sido útil para abarcar en forma ordenada la mayor cantidad de conflictos planteados normalmente en esta materia.

Y también puede señalarse, como un agujero negro en esta tesis, la cuestión de la irrevisibilidad de la cosa juzgada administrativa. Quince (a veces cinco) días de inactividad en sede administrativa pueden provocar una firmeza al acto administrativo, difícil de compatibilizar con la necesidad siempre predicada de obtener una solución jurisdiccional. He enfrentado el problema y he tratado de ponerle un cauce de razonabilidad. Pero si es cierto que los agujeros negros consumen la materia del universo, creo que aquí reside una de las cuestiones más delicadas que resta resolver al derecho procesal tributario.

En definitiva, pretendo haber contribuido a demostrar que siempre existe la posibilidad de acceder en forma oportuna a la solución del conflicto por alguna instancia jurisdiccional ordinaria, independiente y eficaz.

Tal es –por otra parte- el desafío máximo del derecho tributario procesal: ofrecer a los responsables un cauce legal y adecuado para ejercer su derecho.

Buenos Aires, 9 de octubre de 2001



Ricardo Mihura Estrada

BIBLIOGRAFÍA

- ASOREY, Rubén O. (dir.), Protección constitucional de los contribuyentes, Ed. EDUCA - Marcial Pons, Madrid, 2000.
- BAISBURD, Germán, Competencia del Tribunal Fiscal. Decaimiento de beneficios de diferimiento de impuestos en materia de promoción agropecuaria. PET 1999, 258
- BELTRAN, Jorge, El principio constitucional de adecuada tutela jurisdiccional en materia tributaria, en "Estudios de derecho constitucional tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1994
- BIANCHI, Alberto B., Control de constitucionalidad, Ed. Abaco, Buenos Aires, 1992.
- BIANCHI, Alberto B., Apuntes en torno al concepto de juez natural, con particular referencia a los jueces administrativos, en la obra conjunta de BIANCHI y TAWIL, Proceso administrativo y constitucional, Ed. Ciencias de la Administración, Buenos Aires 1992, pag. 235.
- BIO, David y ALÉ, María E., Determinación de deudas y aplicación de sanciones previsionales. Armonización de las normas. PET 1999, 376
- BUNGE, Mario, Las ciencias sociales en discusión. Una perspectiva filosófica. Ed. Sudamericana, Buenos Aires 1999.
- CASÁS, Osvaldo, La Comisión Federal de Impuestos, Recurribilidad de las decisiones de su plenario por recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en La Ley 1995-B, 199
- CASTRO, Graciela S., RAGGI, Adriana G. y SCHREIER, Julio, El principio de "solvet et repete", Boletín DGI N° 451
- CORTI, Arístides H. Aportes para un Derecho Tributario de base democrática, Impuestos 1992-B, 1485.
- DAMARCO, Jorge H., Los tribunales fiscales. Conferencia reseñada por Teresa GÓMEZ en PET 1999, 96
- DEL BONO, Carlos María, El procedimiento previsional tributario, Ed. La Ley, Buenos Aires 1996

- DIAZ SIEIRO, Horacio; VELJANOVICH, Rodolfo D y BERGROTH, Leonardo, Procedimiento Tributario Ed Macchi, Bogotá 1994
- EIDELMAN, José, Suspensión de la ejecución del Acto Administrativo Fiscal, Impuestos 1995-A, 571.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, Curso de derecho financiero español, Ed. Marcial Pons, 20ª edición, Madrid 1998
- GADEA, María de los Ángeles y JÁUREGUI, José Luis, El Tribunal Fiscal de la Nación: hacia una efectiva tutela jurisdiccional. Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, XXIX Jornadas Tributarias, Mar del Plata 1999.
- GADEA, María de los Ángeles, MARMILLON, Viviana y PONTIGGIA, Viviana, Tribunal Fiscal de la Nación, Ed. Errepar, Bs.As. 2001.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias superiores, Ed. Depalma, Buenos Aires 1986
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M, Derecho Financiero, 5ª edición, actualizada por NAVARRINE, Susana Camila y ASOREY, Rubén O., Ed. Depalma, Buenos Aires 1993.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos y NAVARRINE, Susana Camila, Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Ed. Depalma, Buenos Aires 1999
- GUTMAN, Marcos y REVILLA, Pablo, El control de legalidad de los actos de la DGI por parte de la Justicia, Impuestos 1995-8, 1886.
- LUQUI, Juan Carlos, La obligación tributaria, Ed. Depalma, Buenos Aires 1989.
- MACCHI, Miguel Ángel, Sistema penal tributario y de la seguridad social, Ed. Abaco, Bs. As, 1999.
- MAIRAL, Héctor A., Control judicial de la Administración Pública, Ed. Depalma, Buenos Aires 1984.
- MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo, Derecho Tributario Procesal, Ed. Depalma, Buenos Aires 1987
- MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999.
- MARTÍNEZ, Francisco, Estudios de Derecho Fiscal, Ed. Contabilidad Moderna, Bs. As. 1973

- PERETTI, Oscar y TESSONE, Alberto, La ejecución fiscal en la ley 11.683. Librería Editora Platense, La Plata 1997
- REALE, Horacio José, Régimen Procesal Recursivo Nacional y Provincial de la República Argentina, 1er Trabajo elaborado en la 3ª Cátedra de Teoría y Técnica Impositiva II de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires (Prof. Titular: Horacio ZICCARDI) Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Buenos Aires, 1995.
- RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F., La competencia del Tribunal Fiscal de la Nación. La Información 69, 42.
- RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F., Los recursos administrativos ante la DGI, Impuestos 1994-B, 2829.
- ROLDÁN, Silvina, Algunas peculiaridades del Tribunal Fiscal en materia procesal, Impuestos 1999-B, 2384
- SALVO, Mario y STOK, Leandro, La boleta de deuda fiscal como instrumento de ejecución, PET 1999, 178
- SIREIX, Juana T., Vías recursivas en las leyes 11.683 (t.o. 1998) y 19.549 contra actos administrativos y de seguridad social. PET 1999, 399
- SPISSO, Rodolfo R, Derecho constitucional tributario, Ed. Depalma, Bs. As. 1991.
- SPISSO, Rodolfo R, Tutela judicial efectiva en materia tributaria, Ed. Depalma, Bs. As. 1996.
- SPISSO, Rodolfo, Sensible retroceso en el afianzamiento de la tutela judicial efectiva en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, PET 1999, 226
- TAWIL, Guido S., Administración y justicia. Alcance del control judicial de la actividad administrativa. Ed. Depalma, Buenos Aires 1993.
- TELIAS, Sara D. y REY, Carlos O., Restricciones al derecho de defensa del contribuyente, PET, N° 13,192
- TESSONE, Alberto y MC INTOSH, María Cecilia, Juicio de Apremio. Librería Editora Platense, La Plata 1996.
- TORRES, Agustín, Tutela Jurisdiccional Efectiva en Materia Tributaria, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, III Jornadas Tributarias del

Mercosur, Buenos Aires, 1999. Publicado en Boletín Inofrmativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Abril 2000.

- ZICCARDI, Horacio, "*El recurso de amparo*", en la obra colectiva "Tribunal Fiscal de la Nación 40 Años", Ed. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2000.