



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN TRIBUTARIA
TRABAJO FINAL INTEGRADOR DE ESPECIALIZACIÓN

**GARANTÍAS CONSTITUCIONALES FRENTE AL SOLVE ET REPETE, EN
APELACIONES DE TRIBUTOS NACIONALES, REGIDOS POR LA LEY
11.683**

AUTOR: NANCY DELFINA SUGASTTI

DOCENTE DEL TALLER: SARA TELIAS

CÓDIGO JEL: E62

DICIEMBRE DE 2018

Índice

1. Introducción.....	4
2. Naturaleza y fundamento de la regla Solve Et Repete	5
3. Garantías constitucionales.....	7
3.1 Principio del debido proceso.....	7
3.2 Principio de Razonabilidad.....	8
3.3 Tutela judicial efectiva.....	9
4. El Solve et repete en ámbitos locales.....	10
4.1 Código Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.....	11
4.2 Código Tributario de la Provincia de Buenos Aires.....	12
4.3 Código Tributario de la Provincia de Córdoba.....	15
5. Procedimientos especiales en los que no se aplica el Solve et repete.	19
5.1. Recursos contras las resoluciones de AFIP que determinen impuestos, accesorios y sanciones regulados por la ley 11.683.....	20
5.2 Sanciones.....	23
5.2. Impuestos a los combustibles.....	35
5.2 Recurso contra las resoluciones de AFIP que determinen deudas, accesorios y sanciones en materia de recursos de seguridad social.	37
6. El solve et repete en el ámbito nacional.....	42
6.1. Procedimientos en los que se aplica el solve et repete en la ley 11.683.	42
6.2. Regla General.....	43
6.3 Excepciones a la regla General.....	45
7. Medidas Cautelares.....	47
8. Proceso constitucionales.....	53

8. 1. Acción declarativa.....	53
8.2. Acción de Amparo	58
9. Conclusiones.....	61
10. Bibliografía.....	63

1. Introducción

La regla Solve et repete consiste en que el contribuyente a los efectos de discutir la intimaciones de pago de tributo realizada por el fisco, previamente debe pagarlo.

Por otro lado, el Estado, cuya recaudación fiscal es para financiar los bienes y servicios público, por el cual se ha fundamentado el Solve et repete.

La virtud de dicha regla sería la de compatibilizar la facultad del Fisco de asegurar la normal percepción los recursos tributarios, con las garantías constitucionales en materia tributaria.

El problema que se presenta es logro del equilibrio deseado entre el interés individual y el del Estado. Por ello se discute si el solve et repete implicaría una restricción, al derecho de defensa (art. 18 CN), al debido proceso y el de razonabilidad (art. 28 C.N.). A partir de este análisis podemos definir las vías recursivas, y seleccionar el recurso adecuado a fin de lograr dicho equilibrio.

En otros términos, ello significa que al interponer los recursos el efecto de los mismos es devolutivo, existiendo casos especiales en los que los recursos tienen efectos suspensivos de la ejecución de los actos.

El objeto de este trabajo final integrador es sistematizar los antecedentes referentes a la cuestión, tanto en el orden nacional como local.

El estudio del solve et repete conlleva necesariamente analizar los diferentes tipos de actos administrativos

1-Los regidos por la ley 11.683, comprende;

- a- Actos que determinan de oficio un impuesto y accesorios que en el mismo se pueden incluir sanciones de carácter sustantivas por omisión o defraudación (art. 16 de la ley 11.683). (Determinación de Oficio)
- b- Actos que impongan Sanciones (Multa y Clausura) (art. 40, 45 y 56 de la ley 11.683)
- c- Actos que constituyen simples intimaciones de pago. (art. 14 de la ley 11.683).

2- Los regidos por la ley 26.063, en el orden nacional, determinan deuda, accesorio y sanciones en materias recursos de la seguridad social.

3- Los regidos por la ley 23.966 de impuesto a los combustibles, que requieren una simple intimación de pagos de impuestos.

2. Naturaleza y fundamento de la regla Solve Et Repete

La naturaleza de la regla solve et repete, es entendido en general, como requisito del pago previo de la intimaciones de pago de tributo, como condición para su revisión vía administrativa o jurisdiccional del acto administrativo que dieron origen a dichas intimaciones.

La regla Solve et repete consiste en que el contribuyente a los efectos de discutir la intimaciones de pago de tributo realizada por el fisco, previamente debe pagarlo.

En el derecho tributario el procedimiento administrativo se rige por la ley 11.683(texto ordenado por decreto N° 821/98) y en forma supletoria por la ley de procedimientos administrativos ley 19.549 y el Código procesal Civil y Comercial Nacional y, en su caso, el Código Procesal de la Nación (art. 116 de la ley 11.683).

De los actos administrativos emanados por la ley 11.683, gozan de presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria, esta es la regla general, establecido en la ley 19.549 en su art. 12, solo se puede suspender los efectos dicho actos, cuando se presentes las siguientes excepciones, por razones de interés público, alegación fundada de una nulidad absoluta, y existencia de perjuicios grave al interesado. A tal fin, es el mismo artículo 12 de la ley 19.549, donde establece la regla general y las excepciones.

La ley 11.683 establece excepciones al art. 12 de la ley 19.549, es decir la suspensión de los efectos de los actos administrativos, que determinen impuesto, accesorios y multas, abriendo la competencia del TFN, a partir de determinados importes, no obstante se podrán apelar también por medio del Recurso de reconsideración, con el mismo efecto.

El solve et repete, encuentra su fundamento en el art. 12 de la ley 19.549 es la regla general que opera de pleno, con efecto devolutivo, el administrador de oficio o el contribuyente son quienes deben oponer las excepciones, para lograr el efecto suspensivo del acto administrativo. En el mismo sentido citaremos a trebas y firestone sobre los cuales volveremos más adelante en medidas cauteles.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, declaro en varias causas que las medidas cautelares suspensivas en materia de reclamos y cobro fiscales, deben ser examinadas por los jueces “*Con particular estrictez*”, en el día 22/06/1989, en “*Trebas S.A.*”, el día 11/12/1990, en “*Firestone de Argentina S.A.*”, ha establecido que el juez debe ser restrictivo en la concesión de medidas cuatelares eliminando todo obstáculo a la percepción de los tributos, pues originan una ilegítima afectación del régimen de ingresos públicos que ponen en peligro la normal percepción de la renta pública.¹

¹ Con el mismo criterio restrictivo lo estableció también la CSJN, de fecha 02/11/1994, en la causa “*Massalin Particulares S.A. c/ DGI*”.

La Corte en Firestone Argentina S.A. al revocar la sentencia de la Cámara que había concedido la medida de no innovar, argumentando los fundamentos de la Comisión Redactora de la ley 15. 265, creación del Tribunal Fiscal y citando a Trebas, el efecto suspensivo de la obligación tributaria “*mientras penden los procedimientos ante el tribunal fiscal tiene por objeto garantizar al contribuyente que la determinación del gravamen se ajusta a la ley tributaria*”, es decir el efecto suspensivo opera siempre que haya una determinación de oficio. Para el caso de Trebas ya se había concedido el efecto suspensivo al apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación una determinación de oficio.

Entre los fundamentos doctrinario vinculadas al principio del “Solve et repete”, existen diferentes posturas.

Una de las primeras corrientes doctrinas considero al Sol et repete como un privilegio del fisco inspirado en la finalidad práctica de que la función del Estado no se vea alterada por demoras en la recaudación tributaria (Mattiolo, Quarta, Uckmar, Scandale, y Moffa, 2000).

Otros doctrinarios esta regla es una consecuencia normal de la actividad de la administración que deriva de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo². (Montana, Vitta, Orlando, Badda, Borsi, y D’Alessio, 2000), se refieren a la limitación del poder judicial sobre los actos administrativos, debido a que no puede modificarlos ni revocarlos, y en todo caso puede reparar el daño jurídico que provoca sus efectos. Esta última doctrina también es adoptada por el Profesor Dino Jarach.

(Giannini y Tesoro s/f) añaden a ello el carácter Autónomo del derecho tributario que justifica al instituto jurídico en razón de las necesidades políticas y paralelo al principio de ejecutoriedad.

En los términos de Ziccardi (1976), considera que este principio no puede ser abonado como criterio general, cuando la litis se plantea en la esfera judicial, pero que no hay razones que justifiquen la adopción del mismo mientras que la controversia se mantenga en el área administrativa. Sin perjuicio de ello y a fin de evitar planteos de recursos sin causa justificada al solo fin de dilatar el proceso, con el consiguiente perjuicio para el fisco, las normas pertinentes deben prever la aplicación de sanciones para aquellos que incurran en esa falta.

Esta regla constituye una institución autónoma del derecho tributario que reviste el carácter de “*medida protectora de política financiera*” cuya finalidad, función o motivo es proteger las finanzas públicas, erigiéndose en una valla protectora contra los contribuyentes de mala fe (Grizzotti, 1995).

Guiliani Fonrougue (s/f, pag. 619) expresa lo siguiente “*sin escatimar la admiración por el ponderable y persistente esfuerzo realizado por los tratadistas, fuente de progreso científico, creemos más cerca de la realidad la opinión expuesta por el*

Profesor Griziotti que ve en el Solve et repete una institución autónoma del derecho financiero con finalidad protectora de las finanzas públicas, posición que, por lo demás, no parece muy distante en su esencia de la sustentada por la primera corriente examinada, según la cual estamos en presencia de un privilegio estatal con fines de orden práctico”.

3. Garantías constitucionales

Se cuestiona la aplicación del regla solve et repete, implicaría restringir algunas de las garantías constitucionales, como el principio del debido proceso, principio de razonabilidad, y la tutela judicial efectiva.

3.1 Principio del debido proceso.

Al analizar el principio de debido proceso Teresa Gómez (1999), señala que el debido proceso nuclea el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a una resolución fundada. Ya sea en sede administrativa como sede judicial, el debido está inserto para garantizar el ejercicio de derecho de defensa, introducido en la Constitución Nacional art. 18.

El derecho constitucional de defensa en juicio, el art 18 de la CN *“Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos”.*

La regla Solve et repete y el principio de inocencia, derivan que no es aplicable dicha regla respecto de sanciones tributarias de naturaleza penal, como en el caso de multas y clausuras decretadas por la administración, además de recordar la naturaleza penal reconocidas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en varias pronunciamientos². Por lo tanto corresponde aplicar las normas generales del derecho penal y el deber de estar subordinación a la Ley Fundamental.

La Corte Suprema de Justicia de fecha 28/04/1998 en la causa “Lapiduz” Declaro inconstitucional el procedimiento de aplicación de clausura del establecimiento por la administración como pena, cuando la decisión no era susceptible de ser impugnada judicialmente, con efecto suspensivo.

² (Fallos 235:501, 289:336, 290:202)

La postura de la Corte respecto de las clausuras resulta de aplicación a las multas dinerarias también, ya que en ambos supuestos se trata de sanciones de naturaleza penal³.

En materia de multas la ejecutoriedad del acto administrativo cede ante la falta de competencia de la administración para aplicar sanciones penales, (infracciones a los deberes formales y materiales). La naturaleza jurídica de la multa impuesta por la DGI, tiene en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la de ser una sanción penal. En consecuencia, las sanciones fiscales pertenecen al derecho penal, son aplicables a su respecto los principios generales del Código Penal, derivan del derecho de defensa (art. 18 de la Constitución Nacional), la presunción de inocencia, que rige en la aplicación de multas y por lo cual solo pueden ser impuestas por un tribunal jurisdiccional con facultad de decir el derecho y no por la administración.

Encuentra sustento en el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8) y Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14) que la reforma constitucional de 1994 ha incorporado y dado jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22, C.N.)

3.2 Principio de Razonabilidad

A lo que se refiere al principio de razonabilidad, podemos decir que, es una garantía innominada que deriva de los arts. 28 y 33 de la Constitución Nacional, en conjunción con los arts. 16 y 17, y con el Preámbulo de la Carta Magna.

Sin embargo, el control de razonabilidad comienza en el art. 28 de la Constitución Nacional “*Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.*” Requiere que exista adecuación entre el medio empleado por una norma infraconstitucional y la finalidad que ella persigue.

Rodolfo R, Spisso, (2003, p. 399) ha afirmado que la regla *Solve et repete* resulta inconstitucional por ser inconciliable con el principio de razonabilidad consagrada por el art. 28 de la CN, por cuanto no existe adecuación entre el medio empleado por la norma (condicionar la intervención judicial), y el fin que se persigue (recaudación de tributos). El mismo señala “*Si el instituto se funda en la necesidad de no obstaculizar la normal y regular precepción de la renta pública, ese objetivo se puede satisfacer exigiendo caución adecuada tendientes a desalentar las acciones y recursos interpuestos con fines meramente dilatorios. En cambio, condicionar el acceso a la justicia al previo pago del impuesto y sus accesorios o de las multas, se manifiesta como una exigencia irracional, violándose la regla del equilibrio conveniente, en razón de la disconformidad de la norma con una serie de principio filosóficos, políticos, sociales, y religiosos a los cuales se considera ligada a la sociedad*”.

³ (Fallos 287:76)

Solve et repete tiene fundamento para legitimarlo, la necesidad de asegurar la normal y regular percepción de los recursos públicos, no obstante este instituto no guarda una adecuada y razonable relación con el fin que se le atribuye. Siendo el fin perseguido lícito y que el medio sea eficaz. Este debe guardar razonable proporcionalidad con la finalidad perseguida, evitando ocasionar una innecesaria e irracionalidad restricción al ejercicio de derechos constitucionales.

Para asegurar la recaudación no es necesario exigir el pago previo para promover un acción judicial, es suficiente no otórgale el efecto suspensivo al acto administrativo, ya establecido en el art. 12 de la ley 19.549.

El art. 12 de la ley 19.549 establece que los recursos que interpongan los administrados contra los actos administrativo no suspenden su ejecución y efectos, además exigirle el pago previo para tener habilitado la instancia judicial, constituye una exigencia innecesaria, ya que el interés fiscal, se encuentra protegido, del modo que habilita a la administración promover la ejecución fiscal.

3.3 Tutela judicial efectiva

Respecto de la tutela judicial efectiva Ramón, Valdes Costas (2003, p.375), Argumenta *“Que la misión de los órganos jurisdiccionales no es solamente la de dirimir conflictos aplicando las normas legales y reglamentarias, sino la de juzgar la legitimidad de estas, defendiendo los derechos fundamentales consagrados en las constituciones contemporáneas y en los pactos internacionales”*. Es decir, defendiendo la Constitución contra los excesos de los poderes legislativos y Ejecutivos.

Rodolfo R, Spisso (2003, p.386), opina que *“en un Estado de derecho, en que las personas no son súbditos, resulta inadmisibles la obligación de pago de una deuda fiscal por la administración sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia que evalué siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo fiscal. Tanto la administración como el juez deben suspender la ejecutoriedad del acto administrativo si aprecian que se dan cualquiera de las causales enunciadas en el art. 12 de la ley 19.549, que tienen a asegurar el derecho a la tutela judicial efectiva.”*

En este sentido, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica, con jerarquía constitucional (art. 31 y 75 inc. 22) dispone en el art. 8 inc. 1 *“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 ley, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”*

A tal fin, la Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 07/07/ 1989, en la causa *“Ekmekdjian, Miguel A. c/ Sofovich”*, donde asigno supremacía y operatividad al tratado en el marco del ordenamiento jurídico argentino.

Rodolfo R, Spisso, (2005) expresa, las normas del pacto son operativa en la medida en que contengan descripciones suficientes concretas que permitan su aplicación inmediata a la realidad, sin necesidad de reglamentación alguna establecida por el congreso.

Ramon Valdes, Costa (1992) sostiene, “la tutela jurisdiccional debe conducir a la derogación o atemperamiento de la regla Solve et repete, en franco retroceso en la doctrina y el derecho comparado y en colisión con el art. 8 inc. I de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Ello sin perjuicio de la ejecutoriedad del acto administrativo de determinación con posibilidad de recabar la suspensión de sus efectos en dicha sede o por orden judicial en tanto se acredite fumus boni y periculum in mora, brindando caución satisfactoria por los importes controvertidos.”

En un estado de derecho no es admisible la obligación del pago previo de la deuda determinada por la administración, sin que exista la posibilidad que un tribunal de justicia evalúe la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo fiscal.

Tanto la administración como el juez deben suspender la ejecutoriedad del acto administrativo si se dan las causales del art.12 de la ley 19549.⁴

4. El Solve et repete en ámbitos locales

Analizaremos la regla “Solve et repete”, respecto de su aplicación, sus particularidades en el Código tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de la Provincia de Buenos Aires y Provincia de la Córdoba, y por último las consideraciones del Modelo del Código Tributario para América Latina.

4.1 Código Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

El régimen normativo en la Ciudad está integrado por el Código Fiscal, del Código Contencioso administrativo y Tributario (CCAT)- Anexo I, Ley 189 y sus modif.- y, la ley de procedimientos administrativos.

El Código fiscal dispone que para impugnar las resoluciones de la Dirección de Rentas que determinan obligaciones tributarias, imponen sanciones, deciden reclamos de repetición o compensación o establecen nuevos avalúos de inmuebles, la parte interesada debe interponer, dentro de los quince días de la notificación, recurso de reconsideración o recurso jerárquico por ante la Secretaria de Hacienda y Finanzas. Este último procede también contra la resolución recaída en la reconsideración, en cuyo caso el plazo de quince días se computa a partir de la notificación de dicha resolución. Ambos recursos con efectos suspensivos (art. 151 y 152 del C.F).

⁴ Art. 12 de la ley 19.549, la administración podrá, de oficio o a petición de parte, y mediante resolución fundada, suspender la ejecución del acto por razones de interés público, o evitar perjuicios graves al interesado o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta .

La resolución definitiva del recurso jerárquico agota la instancia administrativa y posibilita que el contribuyente promueva una acción judicial impugnando el acto administrativo por el procedimiento reglado por los arts. 269 y ss del CCA y T. Dicha acción no tiene efectos suspensivos, no obstante puede pedir la suspensión del acto administrativo (art.189 CCA y T), que autoriza al a decretarla cuando la ejecución pudiera causar graves daños al administrado, en tanto que ello no resulta grave perjuicio para el interés público o cuando el acto ostentare una ilegalidad manifiesta o su ejecución o cumplimiento tuviera como consecuencia mayores perjuicios que su suspensión.

El art. 9 del CCA y T establece que *“Cuando el acto administrativo impugnado ordenase el pago de una suma de dinero provenientes de impuestos, tasas o contribuciones, el juez puede determinar sumariamente y con carácter cautelar, de acuerdo a la verosimilitud de derecho invocado por la parte, si corresponde el pago previo del tributo antes proseguir el juicio”*.

Podemos concluir que en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, queda a decisión del Juez, atenuar o neutralizar la regla del solve et repete.

La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA, Sala II de fecha 22/11/2013, en *“Mercer, Ernesto Alberto c/GCBAs/otros procesos incidentales”*. Se refirió al solve et repete y su no aplicabilidad en el ámbito de la ciudad.”... *Una solución contraria a la que aquí se propugna podría violar el derecho a una tutela judicial efectiva, a los efectos impugnatorios, una suerte de restricción equivalente al Solve et repete, vedado en nuestro código ritual...”*

La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA, Sala II de fecha 18/04/2017, en *“Village Cinemas”*, *“...Por conducto del art. 9 CCA y T, el principio solve et repete no constituye un requisito de admisibilidad de la acción y, por lo tanto, el pago previo del tributo no resulta excluyente para el contribuyente pueda recurrir el acto administrativo...”*

El pago del tributo determinado por el organismo fiscal no constituye un presupuesto procesal para tener habilitada la instancia judicial, el juez interviniente en el recurso de interpuesto contra el acto de determinación del tributo y aplicación de sanciones podrá según la verosimilitud invocado por el contribuyente, exigir el pago tributo determinado por el fisco, a título de medida cautelar, antes de proseguir el juicio.

Al tratarse de una medida cautelar no nos encontramos ante la exigencia de un pago a efectos de la extensión de la obligación tributaria, sino de un depósito pudiendo ser en moneda de curso legal y ser sustituido por garantía suficiente, aval bancario, depósito de títulos públicos, constitución de hipotecas, etc.

Será pues el Poder Judicial quien valorando la verosimilitud del derecho, el peligro en la demora en su faz de daño causado y aun exigiendo contra cautela, quien determina la necesidad del pago previo del impuesto antes de entablarse la contienda judicial.

En materia de sanciones tributarias razonamos que resulta inaplicable la exigencia de pago multa, sobre la base del art. 9, CCA y T, en atención a su naturaleza penal, como así lo ha establecido en varios pronunciamiento la Corte Suprema de Justicia de la Nación, lo que hace aplicable a ellas normas del derecho penal y, por lo cual, que no sea de aplicación directa la ejecutoriedad del acto administrativo.⁵

La eventualidad de que una persona se vea expuesta a tener que pagar una multa antes de que exista una sentencia firme de un tribunal de justicia es contrario a las disposiciones del art. 8 , inc. 1) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y otros tratados que gozan de jerarquía constitucional.

Al respecto cabe, señalar que la exigencia de un pago de una multa antes de recaiga sentencia firme en la acción o recurso judicial que trabe el imputado viola la presunción de inocencia de toda persona hasta que se pruebe su culpabilidad, principio que se encuentra inherente en el art. 18 de la Constitución Nacional.

4.2 Código Tributario de la Provincia de Buenos Aires

El Código Fiscal Buenos Aires de ley 10.390 en su artículo 115, dispone de dos recursos contra las resoluciones de la Autoridad de Aplicación, que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones

En estos casos el contribuyente o responsable podrá interponer dentro de los quince (15) días de notificado, en forma excluyente, reconsideración ante la Autoridad de Aplicación; o el recurso apelación ante el Tribunal Fiscal local.

Para apelar ante el tribunal fiscal, el monto de la obligación fiscal determinada, de la multa aplicada o el del gravamen intentado repetir, supere la cantidad de pesos cincuenta mil (\$ 50.000).

En los supuestos que la resolución determina y sanciona en forma conjunta, el monto a considerar para abrir la competencia del Tribunal será el de la suma de ambos conceptos, sin computarse los recargos e intereses.

Cuando no haya determinación de monto subsistirá la opción del recurso de reconsideración ante la Autoridad de Aplicación o el de apelación ante el Tribunal Fiscal.

⁵ La corte en “Dumit” declaro la inconstitucionalidad del procedimiento de aplicación de clausura de un establecimiento por la administración, como pena, cuando la decisión no es susceptible de ser impugnada judicialmente, con efecto suspensivo, con el mismo criterio en el caso de “Lapiduz” de fecha 28/04/1998.

De no manifestarse en forma expresa que se recurre por reconsideración, se entenderá que el contribuyente ha optado por el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de darse las condiciones del monto mínimo señalado.

El art. 117 del Código fiscal dispone que la interposición de los recursos de reconsideración o de apelación, suspende la obligación de pago, pero no interrumpe el curso de los intereses previstos en el artículo 96. Siendo requisito de admisibilidad, que el contribuyente regularice su situación fiscal en relación a los importes que se le reclaman y respecto de los cuales preste su conformidad.

En el art. 119 del Código Fiscal manifiesta que la resolución dictada por la Autoridad de Aplicación en los recursos de reconsideración quedará firme con la notificación de la misma, salvo que contribuyente decida acudir a instancia judicial, a través de una demanda contenciosa, en tal caso, será requisito de admisibilidad de la demanda el previo pago del importe de la deuda en el concepto de los impuestos cuestionados. No alcanza esta exigencia al importe adeudado por multas o sanciones.

El recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal local requiere que el contribuyente constituya domicilio en la Ciudad de la Plata y sea representado o patrocinado por abogado o contador público matriculado en la Provincia de Buenos Aires. (art. 120 del cf.).

Contra las decisiones definitivas del Tribunal Fiscal, el contribuyente o responsable y el Fiscal de Estado podrán interponer demanda ante la Justicia. En el caso de los contribuyentes o responsables, la demanda contra la confirmación de la resolución determinativa en materia de gravámenes tendrá como requisito de admisibilidad el previo pago de los importes de los gravámenes cuestionados. Por el contrario, de tratarse de la confirmación de multas impuestas por la Autoridad de Aplicación, no se exigirá tal requisito. (art. 131 del cf).

El procedimiento contencioso está regulado en la ley 12008, (art. 1, art. 2 inc. 1), inc. 5), inc. 8), que es el Código Contencioso Administrativo local.

En la provincia de Buenos Aires el fuero contencioso se divide en jueces de primera instancia y de Cámaras de Apelaciones de conformidad con los diversos distritos judiciales.

El Código Contencioso Administrativo, también reafirma el solve et repete, al establecer la obligatoriedad de pago previo a la interposición de la demanda, cuando se promueva una pretensión contra un acto administrativo que imponga una obligación tributaria de dar una suma de dinero, así lo dispone en el primer párrafo del art. 18 de la ley 12.008.

En el segundo párrafo del art. 18 de la ley 12.008, faculta al juez, antes de correr traslado de la demanda, verificará el cumplimiento de este requisito procesal, a cuyo fin

procederá a intimar al demandante el pago de la suma determinada, con exclusión de las multas y recargos en un plazo de 10 días, bajo apercibimiento de desestimar por inadmisibile la pretensión.

El juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 de la Ciudad de La Plata, de fecha 28/05/2009, en “*Gallo Llorente, Eduardo c/fisco de la Prov. Bs As.*” ha declarado la inconstitucionalidad de esta norma del Código Contencioso Administrativo, en cuanto exige como requisito para promover la acción contencioso administrativa el pago previo de los tributos adeudados, con fundamento en que no se advierte razón jurídica alguna para suponer que la mera imposición de una demanda pueda frustrar per se, la percepción o ejecución de los tributos cuestionados, pues ello evidencia la irracionalidad del valladar impuesto por la normativa local, teniendo en cuenta el particular sacrificio que el mismo impone al ejercicio del derecho a la jurisdicción.

Sin embargo, en el tercer párrafo del art. 18 dispone que el pago previo del tributo no será exigible cuando:

- a) Su imposición configure un supuesto de denegación de justicia o.
- b) Se deduzca una pretensión meramente declarativa, no obstante la autoridad provincial o municipal tiene derecho a promover contra el demandante el correspondiente juicio apremio.

Previo a la interposición de la demanda, simultáneamente o posterioridad, el accionante podrá pedir a título de medida cautelar la suspensión del acto administrativo, o la adopción de cualquier medida cautelar, según la naturaleza de la cuestión.

Las medidas cautelares se dictarán sin audiencia de la otra parte, sin perjuicio de lo cual el juez, en atención a las circunstancias del caso, podrá requerir un informe previo a la parte demandada o a la alcanzada por la medida solicitada, que deberá ser contestado en un plazo no mayor a 5 días (art. 22 de la ley 12.008).

La Suprema Corte de la Pcia. de Bs. As, de fecha 24/09/2003, en “*Eco-System S.A.v. Pcia de Buenos Aires*”, en donde se sentó la doctrina de las medidas precautelares, al requerir de la autoridad administrativa, en un pedido de medida cautelar anticipada, la presentación de un informe con los antecedentes del caso, y ordenar a ésta que se abstuviera de ejecutar el acto cuestionado o de aplicar sanciones, entre ellas la clausura, mientras se sustancie el pedido de información y hasta el tribunal se pronuncie sobre la procedencia de las medidas cautelares peticionadas por la actora. .

Para la adopción de toda medida cautelar deben reunirse la verosimilitud del derecho invocado por el accionante y el peligro en la demora. Este segundo requisito debe tenerse en cuenta por valoradas teniendo en cuenta cual es el perjuicio que supondría la ejecución fuera mayor que el derivado de la suspensión de la providencia que la ha ordenado hasta tanto se resuelva el fondo de la cuestión.

El juez graduara el tipo y monto de caución, de acuerdo con el mayor o menor verosimilitud del derecho y las circunstancias del caso. (art. 23, la ley 12.008).

4.3 Código Tributario de la Provincia de Córdoba

Con la ley 9025 se suprimió el Tribunal Fiscal de Apelaciones local, y se dispuso que los recursos y demás cuestiones que a la fecha de entrada en vigencia de esa norma, se encontraran en trámite ante el Tribunal, continuaran su tramitación por ante la Secretaria de Ingresos Públicos, a quien se le asignó la competencia para resolver en última instancia administrativa.

El Código Fiscal de ley 6.006, en su art. 127, dispone que el recurso de reconsideración procede contra las resoluciones de la Dirección de renta, dentro de los 15 días de notificados;

- Determinen total o parcialmente obligaciones tributarias, anticipos, pagos a cuenta y sus accesorios;
- Impongan sanciones por infracciones, excepto clausuras
- Resuelvan demandas de repetición o exenciones
- Emitan respuesta en el marco del régimen de consulta vinculante.

En caso de una resolución de una determinación de oficio, no fuera impugnada mediante el recurso de reconsideración en un plazo de 15 días de notificada, quedara firme.

En otros términos, las liquidaciones en concepto de recargos o intereses expedidas por la Dirección de Rentas únicamente puede recurrirse mediante la interposición de la demanda de repetición prevista en el art. 122.

El art. 126 del Código Fiscal dispone, que la interposición del recurso de reconsideración no suspende la intimación del pago, que debe cumplirse en la forma establecida por ley, salvo por la parte apelada.

Demanda Ordinaria. Acción Contenciosa. Solve et repete. En el art. 135 del primer párrafo dispone, que contra las decisiones definitivas y de última instancia de la Dirección, el contribuyente, o el responsable puede interponer demanda contenciosa administrativa dentro de los treinta días de notificada la resolución.

En el segundo párrafo del art. 135, establece que contra las resoluciones que resuelven demandas de repetición el contribuyente debe interponer, dentro del mismo término, demanda ordinaria ante el juzgado Civil y Comercial Competente en lo Fiscal.

En el cuarto párrafo del art. 135 consagra la regla solve et repete, desde que estipula como requisito para promover la demanda contenciosa administrativa u ordinaria ante el

poder judicial, el pago previo del tributos adeudados, su actualización, recargos e intereses mediante la forma prevista en el art. 98 de este código.

En el quinto párrafo del art. 135 da una alternativa, de que el contribuyente puede sustituir el depósito por la constitución, a favor de la Provincia de Córdoba -por sí o por tercera persona- de derecho real de hipoteca sobre uno o varios inmuebles ubicados en la provincia o aval otorgado por el Banco de la Provincia de Córdoba o póliza de seguro de caución otorgada por compañía de seguros calificada en niveles de riesgo, como lo determine la reglamentación.

En el sexto párrafo del art. 135, determina, que la solamente puede contratarse la póliza en cuotas cuando la celebración y el cobro de las mismas se realicen con intervención de Asesores de Córdoba Sociedad Anónima con participación estatal mayoritaria, que se desempeña como productora asesora directa y/o como asesora organizadora en los términos de la Ley Nacional N° 22400.

En el noveno párrafo del art. 135, dispone que el atraso o falta de pago de la póliza, la omisión de renovarla si se produjera su vencimiento en el curso del procedimiento o la negativa del contribuyente a actualizar los valores de la garantía, implica -sin más y de pleno derecho- el automático desistimiento de la demanda instaurada.

En el décimo párrafo del art. 135 establece. En todos los casos la garantía es accesoria de los impuestos adeudados, su actualización, recargo e intereses liquidados a la fecha de pago, y si aquella resultara insuficiente, la Provincia puede perseguir el cobro de las diferencias insatisfechas con otros bienes que conformen el patrimonio del contribuyente.

En el último párrafo del art. 135, determina que una vez que se presentada la demanda contencioso administrativa u ordinaria ante el Poder Judicial, el contribuyente, responsable o solidario -según corresponda- debe comunicar, mediante escrito a la Dirección en las oficinas donde se tramitan las actuaciones, la interposición de la misma dentro del plazo de cinco (5) días.

El trámite de la demanda contencioso administrativa se encuentra regulado en la ley 7182 y sus modificaciones, por la ley 9884, de procedimiento contencioso administrativo.

En el art. 10 de la ley 7182 establece la Jurisdicción y Competencia. Las Cámaras Contencioso Administrativas en la Primera Circunscripción Judicial y las Cámaras en lo Civil y Comercial en las demás Circunscripciones, conocen y resuelven en primera instancia las causas en las que la Provincia sea parte.

En las demás causas lo hacen en única instancia sin perjuicio de los recursos establecidos en la presente Ley, cuyo conocimiento y decisión es competencia del

Tribunal Superior de Justicia por intermedio de la Sala Contencioso Administrativa integrada por tres de sus vocales.

El Tribunal Superior de Justicia, por intermedio de la Sala Contencioso Administrativa, conoce y resuelve en segunda instancia en las causas en que la Provincia sea parte, a través de las vías recursivas previstas en el art. 41 y siguientes.

Modelo del Código Tributario de América Latina.

Al respecto debemos señalar la doctrina del Modelo de Código tributario para América latina, preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, y que siendo la Comisión Redactora (Carlos María Giuliani (Argentina), Rubén Gomes de Sousa (Brasil) y Ramon Valdés Costas (Uruguay) 1967.

La Comisión Presenta un proyecto de contencioso tributario, entre en el cual menciona;

En todos los casos las decisiones definitivas de la administración son impugnables ante el tribunal, sin ningún requisito previo que obstaculice la interposición y resolución de la acción. Es la consagración de la tutela jurisdiccional.

La comisión propone en el art. 175 acción ordinaria, que la primera instancia del contencioso tributario se desarrolle ante un tribunal, con las siguientes características: a) tribunal colegiado; b) integrado por personas especialmente versadas en materia tributaria; c) órgano de plena jurisdicción y no meramente de anulación; d) independiente de la administración activa. Concluyendo que la decisiones del Tribunal sean apelable ante la autoridad que ejerza en última instancia el control de constitucionalidad y de validez de los actos administrativos.

A página 124 del modelo de código tributario, señalaron que, " *La Comisión estima de gran trascendencia la no exigencia del pago previo o solve et repete, como requisito o presupuesto de la acción*" (art. 177). " *El odioso Slove et repete, según calificación de autorizada doctrina, constituía un medio utilizado frecuentemente para encubrir la arbitrariedad administrativa y hacer ilusoria la defensa del contribuyente. Además, aparte de tratarse de una institución que no existe en todos los países, en fecha reciente fue declarada inconstitucional por la Corte Constitucional de Italia, su país de origen, por contrariar las garantías esenciales y fue eliminada en Argentina y Uruguay, sin producir ninguna alteración en la recaudación normal de los tributos. Los peligros que ofrecía tal supresión desaparecen con la organización de un sistema coordinado de medidas cautelares y de ejecución, independiente de la prosecución de la acción ordinaria sobre la procedencia del crédito fiscal.*"

En el capítulo de medidas cautelares, se considera la posibilidad de que el fisco obtenga embargo, secuestro u otras medidas de garantía cuando las circunstancias permitan creer que el crédito es verosímil y que hay peligro en la demora en hacerlo efectivo (art. 181).

Estas medidas cautelares son tanto más necesarias, por que como ya se ha dicho la supresión del solve et repete, podría dejar desarmado al fisco ante posibles maniobras para hacer desaparecer los bienes del deudor.

El modelo de Código tributario de América Latina propone

1-Para las decisiones definitivas de la administración sean impugnables ante un tribunal,

Dicho requisito se cumple a nivel Nacional con el Tribunal Fiscal de la Nación, a nivel local respecto de los códigos fiscal analizado lo estableció la Provincia de Buenos Aires, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no posee y la Provincia Córdoba lo había eliminado.

2- La eliminación del solve et repete,

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con la resolución del recurso jerárquico, agota la instancia administrativa, su impugnación judicial es con efecto devolutivo, será el juez quien decida atenuar o neutralizar el solve et repete, con la aplicación del art. 9 del CCA y T.

En la Provincia de BS. AS., la interposición de recursos de los recursos de reconsideración o ante el Tribunal Fiscal, suspende la obligación de pago, agotada la instancia administrativa, su impugnación judicial, es requisito el pago previo del tributo, no siendo exigible los intereses, recargos y multas, para la admisibilidad de la acción. No obstante, el pago previo no será exigible cuando: a) Su imposición configure un supuesto de denegación de justicia; b) Se deduzca una pretensión meramente declarativa. (Art. 18, ley 12.008) Por última opción, el contribuyente podrá pedir a título de medida cautelar la suspensión del acto administrativo.

En la Provincia de Córdoba, ha sufrido un retroceso con la eliminación de su tribunal, ya que los recursos de reconsideración no suspenden la intimación de pago, salvo la parte apelada. (art. 126) y se consagra la regla solve et repete ya que estipula que como requisito para promover una demanda contencioso administrativa, el pago previo de los tributos adeudados, su actualización, recargos e interés.(art. 135). A tal fin, esta situación no parece compensarse con la posibilidad de sustituir el pago previo de la obligación tributaria con otros medios que aseguren la recaudación (hipoteca, aval, o póliza de seguro de caución).

3- Medidas cautelares a favor de fisco.

En CABA queda a consideración del juez decretar la medida cautelar para promover una acción judicial, ya que no se exige el previo sino un depósito pudiendo ser en moneda de curso legal y ser sustituido por garantía suficiente, aval bancario, depósito de títulos públicos, constitución de hipotecas, etc.

En la Provincia de Córdoba, que establece el pago previo de los tributos, como requisito para promover la demanda contencioso administrativa, teniendo la posibilidad de ser sustituido este pago previo, con otros medios que aseguren la recaudación, como una hipoteca, aval, o póliza de seguro de caución.

5. Procedimientos especiales en los que no se aplica el Solve et repete.

Como introducción a los procedimientos especiales en los que no se aplica el solve et repete, debemos determinar de los diferentes tipos de actos administrativos.

Al respecto podemos decir, que la voluntad del organismo fiscal solo se expresa a través de actos administrativo, que inciden en formar precisa y directa sobre derechos y obligaciones de los contribuyentes. Entre los que se puede distinguir, los de carácter general (sus destinatarios no están determinados) y los de carácter individual (que se dirigen a un individuo).⁶

El art. 12 de la ley 19.549 expone” *El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios -a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial- e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario. Sin embargo, la Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta. “*

Al establecer que un acto administrativo de una determinación de oficio, se abre dos aspectos importantes, por un lado el organismo fiscal debe seguir el procedimiento del art 17 de la ley 11.683 y, por otro lado, la determinación de las vías recursivas del art. 76 de la ley 11.683.⁷

Los procedimientos especiales en los que no se aplica el Solve et repete, donde se dispone la suspensión de los actos administrativo, ante la resolución de determinación de oficio en forma cierta o presuntiva, en el mismo se deben incluir sus accesorios, eventualmente las multas, y ante las resoluciones que impongan sanciones sustantivas por omisión o defraudación, abre los recursos del art. 76 de carácter alternativo y excluyente. Presentándose una de las excepciones presentadas en el art. 12 de la ley 19.549.

⁶ El acto administrativo se perfecciona cuando de integra con todos los elementos esenciales del art. 7 de la ley 19.549, Competencia, causa objeto, forma, motivación y finalidad.

⁷ La determinación de oficio puede abrir recurso cumpliendo los siguientes requisitos 1- Emanado de un juez administrativo. 2- debe ser una decisión motivada. 3- Fijándose base imponible. 4- Que contenga la tasa aplicable- 5 La suma exigible con accesorios del art. 37 de la ley 11.683, como intereses resarcitorios.

Contra las resoluciones de determinación de oficio, accesorios y multas pueden interponer un recurso de reconsideración o ante el Tribunal Fiscal de la Nación, dentro de los 15 días de notificado el acto, se entenderán como días hábiles administrativos, (art. 4 de la ley 11.683) y la notificación se hará por medio de los medios de previstos en el art. 100 de la ley 11.683.

El efecto suspensivo del acto administrativo de determinación de determinación surge del art. 167” *La interposición del recurso no suspenderá la intimación de pago respectiva, que deberá cumplirse en la forma establecida por la ley, salvo por la parte apelada. Si se interpusiere el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra los actos enumerados en el artículo 76 de esta ley respecto de los cuales es manifiestamente improcedente, no se suspenderán los efectos de dichos actos.*”

5.1. Recursos contras las resoluciones de AFIP que determinen impuestos, accesorios y sanciones regulados por la ley 11.683

En el artículo 76 de la ley 11.683 establece. Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción-dentro de los 15 (quince) días de notificados, los siguientes recursos:

- a) Recurso de Reconsideración para ante el superior
- b) recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación competente, cuando fuere viable.

El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios.

Características de ambos Recursos

1-Optativos y mutuamente excluyente.

La elección de uno de los recursos (Recurso de Reconsideración ante el Superior, o Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de La Nación), no puede utilizarse el otro.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, de fecha 09/03/2010, en “*Compañía de Circuito Cerrados S.A.*” Dice que frente a un acto administrativo que imponga sanciones o determine tributo, el contribuyente tiene la opción, según el art. 76, inc. a) y b), de plantear recurso de reconsideración ante el superior o bien el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. En el caso de autos el contribuyente optó por la primera de tales vías, lo que impide acudir posteriormente al mencionado tribunal ya que las apelaciones son excluyentes entre sí.

2- Efectos suspensivos de la ejecutoriedad del acto administrativo.

La interposición de ambos recursos tiene la virtud de suspender la ejecutoriedad del acto administrativos, cuando se traten de una determinación de oficio o la imposición de sanciones, (multas por omisión o defraudación).

El efecto suspensivo surge del art. 167 de la ley 11.683:” *La Interposición del recurso no suspenderá la intimación de pago respectiva, que deberá cumplirse en la forma establecida por la ley, salvo por la parte apelada.* “ Este articulo solo hace referencia al recurso interpuesto ante el Tribunal Fiscal, pero la Jurisprudencia de la Corte ha resuelto extender al recurso de reconsideración interpuesto ante la Dirección General Impositiva, pero solo para el caso de actos que determinen impuestos, accesorios e imposición de multas. Además una parte de la doctrina afirma el efecto suspensivo al interpretar el art. 76 junto al art. 79 de la ley 11.683.

3- Interposición en plazo perentorio de 15 días hábiles

El término es improrrogable y es de 15 días hábiles administrativos, contados desde el día siguiente de su notificación, rige el plazo de gracia previsto en el art. 124 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, es decir las dos primeras horas del día hábil inmediato siguiente, regulado por la resolución General 2452/1984.

Con relación a los recursos que se interpongan en el interior del país, atento a que no se cuenta con delegaciones los contribuyentes podrán presentarlos ante la AFIP- DGI que corresponda a dicho domicilio, según lo previsto en el art. 2 del reglamento de procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación.

El Plenario de la C.A.N.C.A.F, de fecha 28/ 10/2003, en “*Compañía Avícola S.A.*” Resolvió que resulta aplicable el art. 158 del Código Procesal y Comercial de la Nación al procedimiento previsto ante el TFN.⁸

4- No interposición del recurso dentro del plazo

Vencido dicho plazo y no interpuesto ninguno de los dos recursos, el Recurso de Reconsideración o Recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, las resoluciones se tendrán por firmes (art. 79 de la ley 11.683) y pasaran en autoridad de cosa juzgada formal.

Habrà cosa juzgada formal contra los actos administrativos que determinen impuestos y accesorios, por el organismo fiscal podrá exigir la suma reclamada por medio del inicio del juicio de ejecución fiscal, (art. 92 de la ley 11.683), una vez abonado el mismo, el

⁸ Art. 158 CPCCN: Para toda diligencia que deba practicarse dentro de la República y fuera del lugar del asiento del juzgado o tribunal, quedaran ampliados los plazos fijados por este Código a razón de un día por cada doscientos kilómetros (200 kms) o fracción que no baje de cien (100).

contribuyente se le abre la posibilidad de discusión por medio de la acción de repetición.

En el caso de no interposición de algún recurso para los actos que impongan multas, los mismos pasaran en autoridad de cosa juzgada material, es decir, no estarán sujetos a revisión en instancia posterior.

La ejecutoriedad de los actos administrativos que no se hubiere recurrido, deriva de la presunción de legitimidad de los mismos, dispuesto en el art. 12 de la ley 19.549.

Agotamiento de la vía administrativa. Solve et repete

Denegado cualquiera de los recursos del art. 76 de la 11.683, queda abierto el acceso a la justicia, con efecto devolutivo, así lo establece el art. 194 de la misma ley.” *La apelación de las sentencias se concederá en ambos efectos, salvo la de aquellas que condenaren al pago de tributos e intereses, que se otorgará al solo efecto devolutivo. En este caso, si no se acreditare el pago de lo adeudado ante la repartición apelada dentro de los TREINTA (30) días desde la notificación de la sentencia o desde la notificación de la resolución que apruebe la liquidación practicada, 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.”* Se impone una limitación solo al pago de impuestos y accesorios, no incluye las multas., ya que la apelación de las mismas ya sea por omisión o por defraudación es siempre con efecto suspensivo.

A tal fin, las multas presenta el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación tiene efectos suspensivos, que se mantienen en las instancias posteriores ante la Cámara Federal y la Corte suprema de Justicia de la Nación (art. 167 y 194 de la ley 11.683).

Los efectos suspensivos de la multa en el recurso de reconsideración y de la posterior demanda ante la Cámara Federal (art. 82. Inc. a) de la ley 11.683) surge como una derivación necesaria de los principios sustentado y reconocidos por la doctrina y jurisprudencia.⁹

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, de fecha 22/06/1989, en “*Trebas S.A. s/prohibición de innovar.*” El fundamento del art. 194 de la ley 11.683 que establece que la sentencia del Tribunal Fiscal condenaren al pago de tributos e interese, es solo al efecto devolutivo, es consecuencia de la intervención de dicho tribunal en los casos de determinación de oficio, en que los contribuyentes pretendan llevar una discusión completa de la cuestión de fondo, en forma previa al pago, por lo que la obligación fiscal queda suspendida mientras pendan esos procesos, pero la decisión del tribunal fiscal debe cumplirse, independiente del recurso que se pueden presentar ante poder judicial.

⁹ C.N.A.C.A.F, Sala I de fecha 30/06/1982, en “*Fisco Nacional c. / Valencia A.J. y Cía.*”

Contra las resoluciones denegatorias de determinación de oficio del recurso de reconsideración, implica que queda firme. En consecuencia podrá ser ejecutado mediante la vía de ejecución fiscal. Opera el solve et repete, constituye un requisito el pago previo, para la procedencia de la demanda ante la justicia nacional ya que debe de interponer una acción y demanda de repetición (art. 81 de la ley 11.683).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, de fecha 09/03/2010, en “*Compañía de Circuito Cerrados S.A.*” La corte estableció que por tratarse de una determinación de oficio que reclama impuesto e intereses, confirmada por el recurso de reconsideración (opera el solve et repete), que es el régimen aplicable de la propia ley 11. 683, es decir, debe interponer una acción y demanda de repetición art. 81 de la misma ley y por lo tanto no debió recurrirse ante la justicia por el art. 23 de la ley 19.549.

Contra resolución denegatoria de determinación de oficio del recurso de apelación ante Tribunal Fiscal de la Nación, no es requisito el pago previo del impuesto, para interponer un recurso ante la cámara federal (art. 86 inc.b de la ley 11.683), pero luego de transcurridos 30 días desde la notificación de la sentencia, no se abonara el mismo, habilita a la AFIP, librar la boleta de deuda e iniciar el juicio de ejecución fiscal (art. 92 de la ley 11.683. Opera de manera indirecta el solve et repete.

Frente esta situación para que la AFIP, no emita la boleta de deuda e inicie el juicio de ejecución fiscal, el contribuyente debe presentar alguna medida cautelar ante la cámara, no obstante, los jueces se ha pronunciado solo podrán concederse las mismas cuando se aparten de la ley, mediante una declaración de inconstitucionalidad, como una solución excepcional y extrema. La Corte ha sentado como base que las medidas cautelares suspensivas en materia de reclamos y cobro fiscales, deben ser examinadas por los jueces “*Con particular estrictez*”.¹⁰

5.2 Sanciones

Al profundizar el solve et repete, debemos dilucidar si su aplicación implicaría una restricción al principio de inocencia, al momento que se impongan actos que determinen sanciones de la ley 11. 683. (clausura art. 40 de la ley 11.683, multa omisión de impuesto art. 45 de la ley 11. 683 y multa por defraudación art. 46 de la ley 11.683), luego analizaremos el procedimiento de sumario administrativo y la reducción de penas del art. 49 de la ley 11.683.

Principio de inocencia.

A partir del principio de inocencia podemos afirmar que nadie puede ser sancionado si no tiene culpa, conforme se desprende del art. 18 de la Constitución Nacional.

¹⁰ CSJN 1/12/1989 “*Trebas S.A. s/prohibición de innovar*”, CSJN 01/12/1990” *Firestone de Argentina S.A.I.C.*”CSJN, 09/12/1994, “*Massalin Particulares S.A. c/Dirección General Impositiva*”.

Al respecto Della Rocca (s/f) Sostiene *“También resulta oportuno manifestar que el principio de duda razonable es también un desprendimiento del aludido principio de inocencia, y que requiere que solamente se sancione a aquel que durante el proceso pudo determinarse culpable a través de los medios de prueba pues no existir plena certeza sobre su responsabilidad objetiva y subjetiva, no pueden ser condenados. Y también recordar que la presunción de inocencia no agota aquí el alcance, pues también de ella se derivan las facultades de no declararse culpable y de no declarar contra sí mismo, que también tienen particularidades derivaciones en el ámbito tributario.”*

Hasta fines de los sesenta, existía en nuestro país dos líneas de pensamientos entre los que sostenían que en materia tributaria las sanciones no regía el principio de imputación subjetiva y que podía haber sanciones de carácter objetiva. Así lo estableció la Corte de fecha 1944 en la Causa *“Delgadino Carlos c/DGI a los réditos”*. Respecto de la doctrina que no admitían otra forma de sanción que no fuera de una imputación personal, o sea la de carácter subjetiva.

Carlos Giuliani Fonrouge (s/f, pag. 603) sostiene *“... Compartimos la tesis general, la doctrina de la Corte Suprema de que, en materia represiva fiscal no se aplican las reglas comunes sobre responsabilidad, ya que la delictuosidad del acto su juzga en su solo aspecto formal sin considerar intenciones, y también que la materialidad de la infracción a leyes fiscales constituye, en principio, la intención de defraudar debiendo el contribuyente probar su inocencia...”*

Por otro lado, Dino Jarach (s/f, pag. 341) argumento *“El principio General, también en materia tributaria penal, es el requisito subjetivo de la culpa en sentido amplio, pudiendo existir casos especiales en que se prescindan de ese requisito.”*

La Corte Suprema de justicia de fecha 02/09/1968, ha tipificado subjetivamente a las sanciones en materia tributaria. Así lo ha sentenciado en *“Parafina del Plata S.A.”*. *“Se consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”*

La Corte Suprema de justicia de la Nación de fecha 15/10/1981, ha confirmado el criterio en *“Usandizaga, Perrone y Juliana SRL”*, donde manteniendo la naturaleza penal de los ilícitos tributarios y reiterando los conceptos señalados precedentemente destacó *“...Las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario...”*

La Corte Suprema de justicia de la Nación de fecha 10 /12/1996, en *“Astra CAPSA”* *“... En el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de*

la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva y subjetivamente...”

En el caso de sanciones de clausura establecido en el art 40 de la ley 11.683. **Clausura.** **Causales.** — *Serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, o puesto móvil de venta, siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda de diez pesos (\$ 10), quienes: a) No emitieren facturas o comprobantes equivalentes...b) No lleven registros o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización...c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental...d) No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables...”*, etc.

El procedimiento aplicable en el establecimiento de sanciones de clausuras y sus vías recursivas:

a-El art. 77, recurso de apelación, dentro de los 5 días, ante los funcionarios de AFIP

b-El art. 78, contra la resolución confirmatoria de la sanción procederá la apelación ante el fuero en lo penal Económico o Federal en el interior del país.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 05/11/1991, en “*Mickey S.A*”, ha sustentado la Constitucionalidad del art. 40 de la ley 11.683. Argumentando que los propósitos perseguidos por el legislador involucran razones de oportunidad, mérito y conveniencia, sobre las cuales la justicia no puede inmiscuirse. El cumplimiento de los deberes formales constituye el instrumento elegido por el legislador para aproximarse en el marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. Las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la igualdad tributaria, desde que permiten establecer la capacidad contributiva del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes. Teniendo en cuenta los fines perseguidos por la ley e identificados los objetivos jurídicos y sociales tutelados, la sanción de clausura no se exhibe como exorbitante, motivo por el cual corresponde desestimar la tacha de inconstitucional, con el sustento de irracionalidad que se articula.

Del fallo precedentemente analizado la Corte ha consagrado la constitucionalidad de la sanción de clausura del art. 40 de la ley 11.683, no obstante a través de otro pronunciamientos le pone un límite al organismo fiscal, en la aplicación de esta sanción, buscando un equilibrio entre los diferentes intereses jurídicos a fin de determinar en el caso concreto la preeminencia de uno sobre otro.

A tal fin, la Corte de fecha 20/04/1998, en *Lapiduz, Enrique c. DGI s/ Acción de Amparo*”, determinó la inconstitucionalidad de la medida, sin que antes haya sido

confirmada por un tribunal judicial, atento al carácter estrictamente penal de la sanción de clausura. Así mismo estableció el efecto suspensivo de recurso de apelación contra la sanción de clausura, consagrado el derecho de defensa y debido proceso, en una postura contraria a lo dispuesto por el texto de la norma.

En el caso de sanciones por omisión de impuesto, se estableció en el art. 45 de la ley 11.683. **Multa por Omisión de Impuesto.**-“Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas. b) Actuar como agentes de retención o percepción. c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de presentación, o por ser inexactas las presentadas. Será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido.”

La infracción del art. 45 de la ley 11.683 es de carácter objetivo, por el mero hecho de la falta de pago de impuesto, no obstante la simple comprobación de la situación objetiva en la que se encuentre el contribuyente, no es suficiente para configurar la infracción, pues rige el principio de personalidad de la pena, que en esencia responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, a quien se le pueda atribuir la acción objetivamente y subjetiva. Es aquí donde cobra relevancia el principio de personalidad de la pena, pudiéndose considerar que el error excusable como consecuencia del mismo.

En estos, términos, el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, de fecha 03/07/2013, en “Almirón, Juan Manuel s/recurso de apelación- impuesto a la ganancias”. Presentó un recurso contra la resolución de la AFIP- DGI, que determino de oficio el impuesto a la ganancia del periodo fiscal 1998, intimándolo al pago del impuesto, más intereses resarcitorios, multas del 70% del impuesto presuntamente omitido por el periodo 1998, por el ajuste realizado en concepto de incremento patrimonial no justificado por opción de compra de acciones, por aplicación del art. 45 de la ley 11.683. Se critica la postura del Juez administrativo al momento de aplicar la multa, por no haber respetado el principio de presunción de inocencia, no haber considerado el factor subjetivo de la

conducta, ni haber conectado el principio de culpabilidad y la decisión previa de rectificar la declaración y pagar la diferencia resultante más los intereses resarcitorios. El Tribunal Fiscal revoco la resolución de determinación de oficio del organismo fiscal que incluía impuesto, intereses resarcitorios y multa.

A tal fin, debemos analizar en casos el error permite descartar la existencia de una acción culpable o negligencia típica de la omisión de impuesto del art. 45 de la ley 11.683. Teniendo en cuenta que el error puede ser de hecho o de derecho.

El art. 34 de la Código Penal de la Nación establece que no resulta punible” *...El que no haya podido en el momento del hecho, ya sea por insuficiencia de sus facultades, por alteraciones morbosas de las mismas o por su estado de inconciencia, error o ignorancia de hecho no imputables, comprender la criminalidad del acto o dirigir sus acciones* “. Por lo que, quien no comprendiera la situación de hecho que genera el hecho imponible, podría resultar excluido de la sanción por omisión por error de hecho.

Para que el error sea excusable, debe recaer sobre el hecho principal que constituye el acto ilícito o sobre una circunstancia esencial, pero además no debe ser imputable al sujeto, es decir, el error no debe ser producto de su negligencia. Además el contribuyente que incurrió en el error deberá demostrar que obró en forma diligente para evitar caer en una conducta antijurídico.

En materia del error de derecho, cabe distinguir entre error de derecho penal o extrapenal. Díaz siero, sostiene que el error de derecho penal, la ignorancia de la norma represiva, no resulta excusable. Lo que podría ser admisible, es el error de derecho extrapenal, es decir, el error de interpretación de la norma tributaria sustantiva. Tampoco en este caso, el error no debe ser producto de la imperia o negligencia del sujeto, sino que este debió haber actuado diligentemente, a pesar de lo cual no pudo evitar incurrir en el error.

En los siguientes párrafos al analizar el error excusable introducido en la ley 11.683 con la reforma 27.430, en el segundo artículo sin número a continuación del 50, mencionaremos brevemente jurisprudencia al respecto.

En el caso de sanciones por defraudación, se estableció en el art. 46 de la ley 11.683. **Multa por defraudación.** *“El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido. Artículo ...- El que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechar, percibiére, o utilizare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto aprovechado, percibido o utilizado Artículo...- El que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias*

o de recursos de la seguridad social nacional, será reprimido con multa de dos (2) a seis (6) veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló.”

De la base del principio de inocencia, que es el que regula la relación del contribuyente frente al fisco, no podrá imputarse una actitud dolosa que implique la sanción por defraudación, si el fisco no lo demuestra específicamente. Es decir, que son los funcionarios fiscales los que deben obtener los elementos que le permitan imputar dolo al contribuyente otorgando el derecho de defensa para que puedan liberarse de esa imputación. Así lo ha determinado la justicia, para ello mencionaremos algunos fallos al respecto.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo, sala I, de fecha 05/10/2004, en *“Ibbilco SRL”*. La actora había apelado la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, que había confirmado la sanción del art. 46. Había dicho tribunal que la responsable no podía invocar en su defensa la falta de dolo, toda vez que conformó el ajuste efectuado por la inspección, presentando declaraciones juradas rectificativas. La Cámara revocó la sentencia porque entendió que la autoridad tributaria en cumplimiento de la carga que le corresponde debió probar la materialidad de la conducta imputada a título de dolo lo que no había realizado. También cuestionó severamente la afirmación del tribunal en cuanto a que el contribuyente no podía invocar en su defensa la falta de dolo por el hecho de haber aceptado el ajuste practicado por el fisco presentando las declaraciones juradas rectificativas.

La cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo, sala IV, de fecha 09/05/2005, en *“Yaviet S.A.”*. Confirmando la sentencia del Tribunal fiscal que encuadrado una multa por defraudación en una multa por omisión. Señalo que la omisión de pago de impuesto es una figura cuyo elemento intencional surge del acaecimiento del hecho mismo por presumirse la existencia, al menos de negligencia en las declaraciones juradas, la intención dolosa, elemento esencial para la aplicación de la defraudación, debe ser probada por la administración. Reiteró el criterio ya señalado de que la presunción de dolo, por solo hecho de haber ocurrido una infracción tributaria, debe desecharse por no respetar el principio elemental de inocencia en materia penal.

La cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo, sala I, de fecha 21/03/2013, en *“Weindenbacher, Harry”*. En esta causa el fisco había aplicado multa por defraudación, pero el tribunal fiscal, lo encuadró en una multa por omisión. Ante la apelación del fisco, la Cámara destacó que los jueces no pueden abstenerse del análisis de la conducta del contribuyente, ya que una solución contraria implicaría indefectiblemente concluir en la aplicación automática u objetiva de las sanciones, lo que se encuentra en *“franca oposición con el principio de la personalidad de la pena reconocido en materia de ilícito fiscales por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en Parafina del Plata”*. Considero que no podía aceptarse la pretensión fiscal de basarse solamente en la conducta omisiva del gravamen, sino que debido haber demostrado el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y

concretos. “ *En estas condiciones la existencia de una conducta dolosa comprensiva del elemento intencional, no puede inferirse solamente invocando las diferencias entre lo que hubiera debido ingresarse al erario público por los gravámenes cuestionados respecto de lo que efectivamente se ingresó, sino que debe acreditarse fehacientemente la conducta dolosa o engañosa del responsable, de modo que no resulte, suficiente al efecto que se alegue la falta de respaldo documental o de la diligencia que cabe exigir por la naturaleza de la obligación* “.

Por lo expuesto precedentemente la jurisprudencia ha fundamentado el criterio por el cual no puede imputarse una conducta dolosa del contribuyente si el fisco no demuestra la existencia de dolo.

En este sentido, como ya hemos mencionado tanto la doctrina y la jurisprudencia han confirmado la naturaleza penal de los ilícitos y sanciones tributarias. Por lo tanto es necesario para su configuración se verifique la presencia de los elementos objetivos y subjetivos en la conducta del infractor.

En el cual está la aplicación del principio de personalidad de la pena, que impone que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible puede serle atribuida tanto objetiva y subjetivamente.

Sumario Administrativo art. 70 al 74 de la ley 11.683.

Los actos administrativos que impongan sanciones por omisión de impuesto del art. 45 y por defraudación del 46 de la ley 11.683, serán objeto de un sumario administrativo art. 70 al 74 de la ley 11.683.

El sumario administrativo debe ser realizado en forma previa, a la imposición de la sanción que se intente aplicar. Ello asegura a los administrados la aplicación del Debido Proceso adjetivo el cual conlleva al ejercicio pleno del constitucionalmente garantizado, derecho de defensa. No puede ser violado en sede administrativa lo que es garantizado en sede judicial.

El art. 70 de la ley 11.683 establece que los hechos reprimidos por los art. 45. 46 y 48 de la ley 11.683, serán objeto de un sumario administrativo, cuya instrucción dispone el juez administrativo. En dicha resolución debe contar cuál es el ilícito atribuido al presunto infractor.

La sustanciación del sumario establecido en el art. 71 de la ley 11.683 de un plazo 15 días hábiles para efectuar el descargo ante un sumario, prorrogables por resolución fundada, por única vez, por otro lapso igual.

Al solicitar la prórroga para contestar el sumario, el contribuyente debe invocar los fundamentos por los cuales necesita contar con más días adicionales para efectuar su descargo y ofrecer las pruebas que hacen a su derecho.

En la instrucción del sumario se debe cumplir con el art. 7 inf. f) de la ley 19.549, en sede administrativa, el debido proceso adjetivo, compuesto por el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a una resolución fundada.

La ley 19.549 en el 46 DR, admite todos los medios de prueba, salvo que fueren manifiestamente superfluos, improcedente o meramente dilatorios. Como la prueba informativa (si se necesitaren informe de terceros o de oficinas públicas se los deberá solicitar mediante oficio), testimonial, pericial, documental, confesional.

Para la instrucción de sumario (art. 72 de la ley 11.683) una vez vencido los plazos del art, 71, se observaran para el mismo las normas de los 17 y siguientes.

De acuerdo al procedimiento de fiscalización, el inspector labra el acta de pre-vista a los efectos de otorgarle al contribuyente un plazo de 5 días para el mismo decida si conforma el ajuste propuesto y procede a rectificar su declaración jurada, o si no conforma el ajuste y espera la corrida de vista que da inicio a la determinación de oficio. Luego de ese plazo de 5 días, haya respondido o no el contribuyente, la fiscalización eleva un informe final de inspección a las áreas jurídica o revisora de AFIP, quienes sobre la base de dicho informe definen los ajustes a incluir en la vista (área revisora) y el encuadre sancionatorio de la presunta infracción en la instrucción sumarial (área jurídica).

La aplicación de la multa se da en las siguientes etapas; a) La AFIP detecta una presunta infracción material por parte del contribuyente. b) El fisco instruye sumario al presunto infractor para que formule su descargo. c) El organismo fiscalizador se expide respecto a la procedencia, que en caso de ser aplicada puede ser recurrida por el contribuyente.

Catalina, García Vizcaíno,(2000) sostuvo, el procedimiento para la aplicación de multas se inicia con la instrucción de un sumario administrativo, a través del cual se procura la realidad pasada para el conocimiento de los hechos que han de ser juzgados. A través del procedimiento sumarial el fisco tiene por objeto comprobar la existencia de infracciones que deriven en la aplicación de sanciones a contribuyentes.

La Cámara de apelaciones Contencioso Administrativo Federal, Sala III, de fecha 13/05/1982, en "*Guaraní S.A.C.I.F.I.*" Una vez constatada la presunta infracción sustancial, se inicia el procedimiento sumarial mediante una resolución de AFIP, que contener los siguientes requisitos; debe ser emitido por un funcionario que revista el carácter de juez administrativo; debe constar claramente la omisión o el acto que se atribuye al presunto infractor y el encuadre sancionatoria aplicable al mismo, art. 45, 46 o 48 de la ley 11.683, y acordarse el plazo de 15 días hábiles para la formulación del descargo y ofrecimiento de prueba. La cámara argumento que estos requisitos revisten el carácter de esenciales en la instrucción del sumario administrativo.

En el mismo sentido el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C de fecha 04/07/1994, en "*Rodríguez Glade María Megrez*". En esta causa, la presunta infracción no fue

mencionada en la instrucción sumarial, por ende, el TFN declaró la nulidad de la misma.

La resolución del sumario previsto en el art. 72 de la ley 11.683, una vez vencido el plazo para que el contribuyente formule su descargo y ofrezca las pruebas que considere pertinente, además de evaluar las imputaciones y elementos obrantes en el informe final de fiscalización, el juez administrativo dictara resolución fundada aplicando una multa o dejando sin efecto el sumario.

La resolución que disponga la aplicación de la multa, debiera contemplar los siguientes derechos del contribuyente:

-El acto resolutorio debería considerar todos los argumentos expuestos por el contribuyente en su descargo en la medida que los mismos sean conducentes para resolver la cuestión planteada. Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Nación, la sala B de fecha 17/05/2005, en “Anaerobicos S.A.”, ha declarado nula la resolución de la AFIP que aplicó una multa porque el contribuyente no fue debidamente oído.

- Si existió producción de pruebas, el juez administrativo debe expedirse respecto al mérito de la prueba producida en el expediente en su acto resolutorio.

-El acto resolutorio por el que se aplica sanción debe estar suficientemente fundado para que sea considerado valido. En el Tribunal fiscal de la Nación, la sala A, de fecha 31/08/2005, en “Solares de Olivos S.A.”. Revoco una resolución en la cual se efectuó un tratamiento distinto al efectuado en el informe de inspección, modificando el fundamento de la aplicación de la sanción.

El Procedimiento recursivo contra las resoluciones que imponen multa, los sumariados podrán interponer dentro de los quince días de notificados, los siguientes recursos del art. 76 de la ley 11.683: a) Recurso de Reconsideración ante el superior, o b) recurso de apelación ante el tribunal fiscal de la Nación.

En el art. 194 de la ley 11.683 establece los efectos de la apelación de las sentencias. *“La apelación de las sentencias se concederá en ambos efectos, salvo la de aquellas que condenaren al pago de tributos e intereses, que se otorgará al solo efecto devolutivo.”*

Luego para serán apelable por el art. 82 inc .a) Demanda Contenciosa, contra las resoluciones del recurso de reconsideración y por el art. 86 inc. b) Recurso de Apelación limitada ante la Cámara Nacional de Apelaciones, contra las resoluciones de Tribunal Fiscal de la Nación.

Dichos recursos tienen efectos suspensivos hasta que queden agotadas todas las instancias jurisdiccionales administrativas y judiciales, por lo que el organismo recaudador está inhibido de efectivizar su cobro vía judicial hasta que mediante una

resolución judicial firme, y que haya pasado en autoridad de cosa juzgada, la confirme.

¹¹

En el caso de que la multa aplicada por el fisco no fuera recurrida, el contribuyente deberá ingresar el importe dentro de los 15 días hábiles haber sido notificado. Así lo dispone el art. 51 de la ley 11.683 “*Las multas aplicadas deberán ser satisfechas por los responsables dentro de los QUINCE (15) días de notificadas, salvo que se hubiera optado por interponer contra las mismas las acciones o recursos que autorizan los artículos 76, 82 y 86.*”

El art. 49 de la ley 11.683 establece las disposiciones comunes, eximición y reducción de penas, modificada por la ley 27.430.

La ley 27.430 las conductas ilícitas son las misma en esencia, lo que se modifica son las sanción aplicable para cada una de ella.

El art. 49 de la ley 11.683 establece las disposiciones comunes, eximición y reducción de penas, modificada por la ley 27.430 y las consideraciones de la instrucción general de (AFIP) 6/2007.

En el primer párrafo del art. 49 con la ley 27.430, aparece la figura de la “presentación espontanea” es la presentación de la declaración jurada original omitida o su rectificativa antes de la orden de intervención (inicio de inspección), implicando la eximición de toda responsabilidad infraccional, con la condición de no se reincidente en las infracciones materiales. No obstante para este caso corresponde la sanción del art. 38 de la ley 11. 683 infraccion formal, por falta de presentación de declaración jurada, que ser pagada junto a la presentación espontanea, que goza de pleno derecho de la rebaja del 50%.

En el segundo párrafo del art 49 de la ley 11.683, dispone que ; Si la presentación jurada original omitida o su rectificativa ocurre entre la orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección en los términos del art. 36.1 de la ley 11.683, y no existiera reincidencia en los arts. 45, 46, 46.1, 46.1.1. y 48 de la ley 11.683, las multas de tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) del mínimo legal.

En el tercer párrafo del art. 49 de la ley 11.683, si la presentación de la declaración jurada omitida o su rectificativa ocurre antes de la vista del art. 17 de la 11. 683 y no fuere reincidente en los arts. 45, 46, 46.1 y 46.1.1 y 48 de la ley 11.683, las multas de tales artículos se reducirán a la mitad (1/2) del mínimo legal.

¹¹ Lo sostuvo la Cámara Nacional de Apelaciones, sala II, de fecha 24/08/199, en” Reyes Juan Alfredo y Otros c/AFIP DGI”.

En el cuarto párrafo del art. 49 de la ley 11.683, cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero antes de transcurrir los primeros 15 días para contestarla, las multas de tales artículos se reducirán a tres cuartos (3/4) del mínimo legal, siempre que no exista reincidencia en tales infracciones.

En el quinto párrafo del art. 49 de la ley 11.683, cuando la determinación de oficio fuere consentida por el interesado, las multas materiales aplicables, siempre que no haya reincidencia, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.

La instrucción 06/2007 establecía las pautas para aplicar y graduar las sanciones formales y materiales impositivas, de los recursos de la seguridad social. Al momento de graduar las sanciones tomo en consideración la condición del contribuyente y la gravedad de la infracción dentro de un contexto de situaciones de atenuantes y agravantes

La reforma de la ley 27.430 incorpora a la ley 11.683 situaciones atenuantes y agravantes tomadas de la instrucción 06/2007 y además define los conceptos de reiteración de infracciones y reincidencia.

En el art. 50.1., de la ley 11.683, se considera que existe reiteración de infracciones cuando se cometa más de una infracción de la misma naturaleza sin que exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de alguna de ellas al momento de la nueva comisión.

Se entera que existe reincidencia cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido 5 años desde que ella se impuso.

Con la reforma de la ley 11.683, se introduce cambios a la sanción de omisión de impuestos agravándola de ser graduable entre el 50% y el 100% del impuesto omitido, a ser equivalente al 100% de dicho impuesto, respecto de la multa por evasión lo suaviza (de ser graduable entre 2 veces a 10 veces del impuesto evadido, a ser graduable entre 2 a 6 veces el impuesto evadido. Con esta reforma termina recaudando más con la multa por omisión del art. 45 de la ley 11.683, ya que en general los contribuyentes cometen más errores que encuadran en la omisión de impuestos.

Con relación a la figura del error excusable contemplada en el segundo artículo sin número a continuación del art. 50, solo se ha definido al error de derecho, no obstante se puede invocar el error de hecho, más teniendo en cuenta la naturaleza penal de las sanciones tributarias. En el mismo artículo se estableció las pautas que el juez administrativo debía considerar para valorar la existencia del error de derecho.

La Corte Suprema de justicia de la Nación de fecha 10 /12/1996, en “*Astra CAPSA*” recordó que ha admitido al error excusable como eximente de responsabilidad cuando este resulta de los extremos fácticos del caso, valoración que corresponde a los jueces del caso. Desde tal perspectiva, a juicio del Tribunal, cabe admitir la existencia de un error excusable, con origen *en la complejidad y las dificultades propias de la cuestión debatida, que quedó demostrada por el dispar tratamiento y las encontradas soluciones a las que llegaron los tribunales de las anteriores instancias.*

El Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, de fecha 07/12/2012, en *Conevial Infraestructura y Servicios S.A. s/recurso de apelación, impuesto a la ganancia.* Se refería a la aplicación de la figura de disposición de fondos a terceros (art. 73, LIG). Se revocó la multa teniendo en consideración que los hechos sucedieron con anterioridad del fallo de la CSJN en el caso de “*Fiat Concord*”06/03/2012 mediante el cual se dilucidara la cuestión y se pusiera fin a una serie de sentencia contradictoria. El tribunal considero que la cuestión en discusión se desarrollaba mediante una dificultad interpretativa, por lo que se advierte que el contribuyente actuó sobre la base de un error excusable.

La Cámara Nacional Federal. Cont. Admi, sala III de fecha 16/02/2017, en “*Garman Representaciones S.A.*”, se sostuvo que el error excusable de responsabilidad cuando proviene de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones, que coloquen al contribuyente en una situación confusa, para lo cual deberá probar que procedió con la debida negligencia a fin de evitar incurrir en la omisión de tributo.

El Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, de fecha 16/10/2013, en “*Carraro Argentinas S.A. s/apelación*”, *revocó* la sanción al entender que existió error excusable atento a las posturas divergentes materializadas en una variedad de interpretaciones dispares por parte de distintas áreas de opinión del Estado, lo llevó a considerar que la actora actuó de modo razonable al interpretar su situación tributaria de la forma que lo hizo.

La Cámara Nacional Federal. Cont. Admi, sala II de fecha 27/12/2012, en “*Search Organización de Seguridad SA*”, el error excusable debe ser probado y además invocado en forma específica, no genérica. Asimismo, debe el contribuyente probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en una omisión del tributo.

La Cámara Nacional Federal. Cont. Admi, sala II de fecha 10/04/2012, en “*Scalise, María Gabriela*”. El error excusable debe ser valorado de acuerdo con las características de cada caso, las específicamente se aprecian por la representación de un comportamiento normal y razonable del contribuyente frente al evento en que se halló, si aquel procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión.

La Corte Suprema de la Provincia de Buenos Aires, de fecha 18/08/1982, en *“Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL”*. El error excusable requiere un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y, en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su actitud no lesionaría el precepto legal ni del erario. Precisa la sentencia que al actor le incumbe la carga de invocar y acreditar la casual de exculpación.

La Cámara Nacional Federal. Cont. Admi, sala I de fecha 13/09/2016 en *“HSBC Bank Argentina SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo”*. Que queda a cargo del contribuyente la acreditación de haber procedido con la debida diligencia para una concreta y razonada aplicación de dicha causal exculpatoria. No alcanza la alegación de error en el mecanismo utilizado para la liquidación del tributo (apropiación del crédito fiscal IVA), de la causa no surgía cual era el método utilizado no se explicaba por qué debería ser considerado este como razonable en el marco de las normas que rigen la materia.

La Cámara Nacional Federal. Cont. Admi, sala I de fecha 13/08/2015 en *“Clion Polimeros SA c/DGI s/recurso directo organismo externo”*. El error excusable, entendido como un error de derecho extrapenal, más precisamente, al error sobre el derecho tributario material, debe ser aplicado con criterio restrictivo y solo en la medida en que se acredite fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la diligencia, no se tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta.

5.2. Impuestos a los combustibles

Al abordar el impuesto a los combustibles, que se creó con la ley 23.966, gravando en el capítulo I, art. 1. *“Establécese en todo el territorio de la Nación, de manera que incida en una sola de las etapas de su circulación, un impuesto sobre la transferencia a título oneroso o gratuito de los productos de origen nacional o importado, que se detallan en el artículo 4º del presente Capítulo. Quedan también sujetos al impuesto los productos consumidos por el responsable excepto los utilizados exclusivamente como combustibles en los procesos de producción y/o elaboración de hidrocarburos y sus derivados. La excepción a que se refiere el párrafo anterior también se aplicará cuando los productos fueran utilizados por el propio responsable en la elaboración de otros igualmente sujetos al gravamen.”*

Las discrepancias se originan con motivo de la previsión contenida en el artículo 7 de la ley 23.966, que dispone la exención para determinadas transferencias en función del destino de los productos, y que en casos de cambio de destino no corresponderá el procedimiento de determinación de oficio, sino bastara la simple intimación de pago del impuesto, quedando la discusión relativa a la existencia y exigibilidad del gravamen diferida a la oportunidad de entablarse la acción de repetición.

De la lectura del artículo citado precedentemente, se podría aclarar que se encuentra vedado para el contribuyente la posibilidad de apelar tales intimaciones ante el TFN, no obstante, se ha planteado la eventualidad de considerarlas como verdaderos actos determinativos.

En este sentido, el Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 20/06/2007, en un plenario, en la causa “*Santiago Sáenz SA*”, Se discutía si el Tribunal Fiscal de la Nación es competente para entender en el recurso de apelación deducido contra la intimación de pago del impuesto sobre los combustibles por exclusión de la exención del impuesto cuando se le asignara un determinado destino. El art. 7 de la ley del impuesto establece que bastará con la mera intimación, sin necesidad de llevar a cabo el procedimiento de determinación de oficio. Y también dispone que la exigencia y exigibilidad del gravamen quedara diferida a la oportunidad de entablar una acción de repetición. Analizaron la naturaleza del acto impugnado, ya que no es la forma la que caracteriza a la determinación de oficio, lo que lleva a tener dos normas de igual jerarquía (la ley 11.683 y la ley 23.966) con disposiciones contrarias. Entienden que debe regir la Ley 11.683 por ser específica, aunque la otra es posterior, pero no impugna la aplicación de la primera. Además negarle la posibilidad de acceder al Tribunal Fiscal de la Nación, implicaría una violación del pacto de San José de Costa Rica. Expidiéndose a favor de habilitar su competencia, con relación a las resoluciones que intiman el ingreso del impuesto por exclusión de la exención dispuesta por el artículo 7, inc c) de la ley 23.966.

La Corte Suprema de Justicia, de fecha 02/07/2013, en la causa” *Colorín IMSSA c/DGI*”. Se ha expedido dando prevalencia a la esencia del acto y no a su forma a fin de habilitar la competencia del TFN.

El Tribunal Fiscal de la Nación, sala C de fecha 04/09/2013 “*Petrobras Argentina SA*”. Se declaró competente, al entender que el acto significa jurídica y económicamente una determinación de oficio, y que este criterio fue consagrado por la Corte Suprema de justicia en la Causa “Colorín”.

Por lo expuesto precedentemente podemos concluir, que la ley 23966 habilita a la AFIP a realizar una simple intimación de pago de impuesto, en casos de cambio de destino, difiriendo su discusión a la oportunidad de entablar la acción de repetición, operando de pleno el solve el repete, como regla general, no obstante, la excepción se presenta cuando la jurisprudencia ha considerado que se trata de verdaderos actos determinativos y por lo tanto apelable ante el TFN, con efecto suspensivo.

5.2 Recurso contra las resoluciones de AFIP que determinen deudas, accesorios y sanciones en materia de recursos de seguridad social.

Recurso contra las resoluciones de AFIP que determina de deuda, accesorio y sanciones en materias recursos de la seguridad social regidos por la ley 18.820 art. 15, ley 21.684 art. 12, ley 24.463 art. 26 inc.b y el Decreto- ley 1285/58.

En los que respecta a los recursos contra las resoluciones de AFIP que determinen deudas, accesorios y sanciones en materia de recursos de seguridad social, deben cumplir con determinados requisitos para su procedencia.

Uno de los requerimientos para la procedencia formal del recurso de apelación, exigido por los artículos 15 de la ley 18.820, art. 12 de la ley 21.864 (modif. Art. 34 de la ley 23. 659) y el art. 26 de la ley 24.463, consiste en el depósito previo (solve et repete) de la deuda resultante del acto administrativo emitido por la AFIP. Una vez que se cumplió con la exigencia, la Cámara Federal de la Seguridad Social podrá atender al recurso. El art. 39 bis del decr.ley 1285/58 prevé que si no se abona la deuda queda desierto el instrumento utilizado. Por lo que los recursos de seguridad social, también rige la regla general y las excepciones establecidas en el art. 12 de la ley 19.549.

Primeramente debemos recordar que la ley 17250 prevé sanciones previsionales y la resolución general (AFIP) N° 1566 establece el procedimiento para la comprobación, juzgamiento y graduación de las infracciones.

Seguidamente la ley 18820 establece el procedimiento de determinación de oficio y fija el mecanismo recursivo contra las resoluciones de AFIP que determinen deudas, accesorios y sanciones en materia de recursos de seguridad social. La AFIP ha reglamentado dicho procedimiento mediante RG 79, y siendo modificada esta última por la RG 3329/2012 y la RG 3488/2013.

La RG 3329/2012 regula el pago previo, en cuanto al procedimiento de individualización y efectivización, cuando el contribuyente apela a la CFSS. Se reglamentó la forma de aplicación de dicho fondos, en caso de sentencia favorable al contribuyente, se precisó el modo de acreditación y devolución.

La RG 3488/2013, esta prevé que, de no acreditarse el pago previo junto al pedido de elevación, la AFIP procederá al rechazo del mismo notificando al contribuyente, quedando habilitado a iniciar las acciones tendiente a cobro de la deuda.

Las resoluciones mencionadas en los párrafos anteriores se sustentan en el art. 15 de la ley 18.829, que establece: *“Contra la resolución de la Comisión Nacional de Previsión Social, procederá el recurso de apelación ante la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, dentro del término de 30 días hábiles de efectuada la notificación si el recurrente se domicilia en la Capital Federal, o de 60 días hábiles si se domicilia en el interior del país. Dentro de los mismos plazos deberá depositarse el importe de la*

deuda resultante de la resolución administrativa; su omisión producirá la deserción del recurso. El recurso previsto en el párrafo primero se sustanciará de acuerdo con el art. 14 de la ley 14.236.”

La RG 79 en su art. 10.5 prevé: *“Elevación a la Cámara Federal de la Seguridad Social. Presentada la apelación, en todos los casos, se procederá a la elevación del expediente ante la Cámara Federal de la Seguridad Social para su sustanciación. En la nota de elevación, se dejará constancia si se procedió o no a la cancelación total o parcial, en tiempo y forma, del importe que conste en la liquidación de la deuda impugnada.*

Lo indicado en este punto no será de aplicación respecto de las presentaciones encuadradas por el contribuyente o responsable como recurso de apelación ante la Cámara Federal de la Seguridad Social, cuando las actuaciones no hubieran tramitado como impugnación en los términos del presente Anexo. Dichas presentaciones deberán ser rechazadas mediante una providencia simple.”

La jurisprudencia se ha ocupado de dilucidar dos cuestiones;

1- Si el pago previo es requisito ineludible de acceso a la Cámara Federal Seguridad Social y

2- En virtud RG 3488/2013, si la AFIP posee facultades para denegar la elevación de un recurso a la Cámara Federal Seguridad Social en la medida que el contribuyente no ha acreditado el pago.

Seguidamente analizaremos la jurisprudencia respecto de si el pago previo es requisito ineludible de acceso a la Cámara Federal de Seguridad Social.

La ley 18820 establece como requisito de acceso a la Cámara Federal Seguridad Social el pago previo. No obstante, su ausencia no implica que la instancia judicial se encuentre inhabilitada para resolver.

La cámara Federal de seguridad social ha habilitado el recurso sin el requisito del pago previo, el apelante ofrece una garantía en su lugar, como seguros de caución, avales bancarios, entre otros¹². En general, debe demostrar dos situaciones: a) Que el cumplimiento del pago previo le provoque un menoscabo que afecta los principios de igualdad o defensa constitucional. ¹³b) Que el monto del pago previo resulte de desproporcionada magnitud frente a la capacidad económica del apelante. ¹⁴

12 Fernández Fermín: CSJN Fallo 215; 225 , ADELPHIA S.A.I.C: C.S.J.N Fallo 287, 288

13 CFSS – SALA III, 01/03/2017” *Plus técnica c/AFIP s/Impugnación de deuda”*

14 CSJN- 11/06/1998” CADESU- Cooperativa de Trabajo Limitada c/DGI”. Considero que la exigencia del pago previo como requisito de viabilidad del recurso de apelación, no constituye contrario al derecho de igualdad y defensa en juicio, no obstante la excepción del mismo está sujeta a situación patrimonial

El apelante debe manifestar por medio idóneo, como libros, balances, informes contables, que demuestren el menoscabo sufrido y la desproporcionalidad del reclamo, siendo improcedente las mera indicación de inconstitucionalidad de las normas que exigen el pago previo o manifestaciones genéricas sobre el importe a depositar, cuando no se acompañe ningún elemento tendiente a demostrar la imposibilidad de pago.

La Corte suprema de Justicia de la Nación, ha mitigado la regla solve el repete, fijando criterio, el día 21 de diciembre de 1989, en la causa “*Microómnibus Barracas del Belgrado S.A*”. “*Que la obligación del previo depósito para la impugnación de una decisión administrativa en materia previsional no resultaba violatorio del Pacto de San José de Costa Rica; toda vez que el apelante ni siquiera ha alegado que le fuera imposible, debido al excesivo monto del depósito, interponer el recurso de apelación previo en la legislación cuestionada, de tal forma de impedir real y efectivamente el ejercicio de su derecho.*”

La Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 04/11/2008, en la causa “*Orígenes AFJPS.A. c. /AFIP*” Revoco la sentencia de la Cámara de Federal de Seguridad Social de la sala III, que había rechazado el recurso de apelación presentado por la recurrente contra una determinación de deuda labrada por la AFIP, en concepto de aporte y contribuciones de la seguridad social. La Cámara Federal de Seguridad Social, desestimó el recurso manifestando que la póliza de seguro acompañada por la recurrente como sustitución del pago previo carecía de idoneidad, para garantizar el interés fiscal comprometido, por haber sido constituida a favor de la cámara y por una suma determinada. Por lo que Orígenes interpuso un recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, argumentado que violaba la garantía del debido proceso en la instancia administrativa y la denegación del acceso a la justicia efectuada por la Cámara Federal de Seguridad Social. La Corte resolvió que el seguro de caución aportado por la recurrente era suficiente para garantizar el interés fiscal, por lo que debía tenerse por satisfecho el requisito de pago previo.

La Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala III, de fecha 15/02/2012, en la causa “*Hogar Plan SRL c/AFIP-DGIs/ Impugnación de deuda*”. Los magistrados manifestaron que la Corte ya ha dicho en varia oportunidad, respecto de la excepción del pago previo, más de la restricción de la inconstitucional a las garantías de igualdad y defensa en juicio, ha considerado también, la desproporcionada magnitud del monto del depósito con relación a la concreta capacidad económica del apelante, que torna ilusoria su derecho en razón desapoderamiento que podría significar su cumplimiento; supuesto de monto excepcional y falta comprobada e inculpable de los medios para enfrentar su erogación. En tal sentido, la situación posconcurzal denunciada por la recurrente hace encuadrar a la misma en las situaciones de excepción reseñadas, por tal motivo, se dio por habilitada la instancia judicial.

concreta del obligado, a fin de evitar que ese pago previo se tradujera en un real menoscabo de garantías que cuenten con la protección constitucional.

La Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala II de fecha 27/09/2013, en “*Explotación Agropecuaria Don Félix SRL c/AFIP s/Impugnación de deuda*”. La recurrente pidió la eximición del depósito previo, pues manifestó encontrarse en la imposibilidad económica-financiera de ingresar el importe correspondiente y solicitó que se le concedería el beneficio de litigar sin gastos, no obstante, no aportó ante la Cámara federal de Seguridad Social, ningún elemento probatorio exigido para su concesión y por lo tanto, el recurso no fue concedido.

La Cámara Federal de la Seguridad Social sala II de fecha 28/10/2013, en “*CEMIC c/AFIP-DGI s/Impugnación de deuda*” El apelante ofreció un seguro de caución como sustitución del pago previo. Alegó la improcedencia de este recaudo ante el carácter represivo de la multa impugnada. Se habilitó la instancia judicial, la mayoría sostuvo que cumplió con los requisitos exigidos según la doctrina establecida en por la Corte en “*Orígenes AFJP*”.

La Cámara Federal de la Seguridad Social sala I de fecha 08/08/2014, en “*Tomas SA c/AFIP-DGI s/Impugnación de deuda* “. Interpuso recurso de Apelación ante la Cámara federal de Seguridad Social sin dar cumplimiento al previo. Los jueces tomaron la Doctrina de la Corte en “*Micrómnibus Barrancas de Belgrano*. La Corte admite la operatividad de las previsiones del art. 8 inc. 1), de la Convención Americana de Derechos Humanos, norma sustancialmente análoga al art. 18 de la CN, señaló que pese a ello, aquellos no desplazan no derogan el art. 15 de la ley 18.820, en cuanto establecía la obligación del pago de la deuda, con recargo, intereses, actualización para acceder a la instancia judicial, salvo que el interesado demuestre que el exigido como depósito previo resulta exorbitantemente desproporcionado con su concreta capacidad económica.

Estudiaremos la jurisprudencia de la RG 3488/2013, si la AFIP posee facultades para denegar la elevación de un recurso a la Cámara Federal Seguridad Social en la medida que el contribuyente no ha acreditado el pago.

La RG 3488/2013 se sustenta en el art. 7 del Decreto 618/1997, son las llamadas facultades de reglamentación. El art. 7 de dicho decreto establece “*en materias que las leyes autorizan a la AFIP a reglamentar la situación de aquellos frente a la administración*”. En este caso no hay ninguna ley que faculte a la AFIP a reglamentar el acceso a la CFSS.

Por otro lado, quien juzga la deserción del recurso es precisamente la CFSS y no la AFIP. La ley 23.473, en el art. 11 creó la alzada, fijó su competencia y atribuciones. El control judicial recaerá sobre los hechos de las causas y el derecho aplicable.

Frente a los abusos de la reglamentación el contribuyente debe presentarse ante la CFSS, mediante el recurso de queja, así lo prevé el art.8 de la ley 23.473” *en los recursos de queja por apelación denegada y en los pedidos de pronto despacho de*

conformidad con el art. 8 de la ley 19.549". Dicha presentación debe contener los requisitos del art. 283 C.PCCN, para la admisibilidad de recurso de queja, en su inc. 1) El letrado del recurrente deberá acompañar copia simple suscripta que dio lugar a la resolución recurrida, del escrito de interposición del recurso, y en su caso, del recurso de revocatoria si la apelación hubiese sido interpuesta en forma subsidiaria y la providencia que denegó la apelación. 2) deberá fijarse la fecha en quedó notificada la resolución recurrida, la fecha de cuando se interpuso la apelación y la fecha en que quedó notificada la denegatoria del recurso.

La Cámara Federal de Seguridad Social, Sala II de fecha 04/09/2012 "*Pacheco SAC/ Ministerio de Trabajo y Seguridad Social s/ recurso de queja*" El Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social resolvió no elevar las actuaciones a la CFSS, por cuanto la apelante no había acreditado el pago de la multa impuesta, no dando cumplimiento al art. 15 de la ley 18.820. La Sociedad se presentó ante la CFSS en queja por denegatoria del recurso de apelación para resolver su impugnación judicial. Para la CFSS, el organismo administrativo no está facultado para analizar si se han cumplido o no los requisitos para la habilitación judicial, este aspecto debe ser decidido por la CFSS, ya que el ente administrativo debe limitarse a remitirse las actuaciones a la Alzada para su trámite. La sala en este caso, afirma que existe un exceso de actividad administrativa, sin perjuicio de estudiar oportunamente la vialidad formal de la apelación. Por lo tanto, se hace lugar al recurso de queja, y se sustancia el recurso de apelación planteado.

La Cámara Federal de Seguridad Social Sala I de fecha 20/12/2013, en "*Seguridad y control S.A. c/AFIP s / recurso de queja*" La cámara debe resolver el recurso de queja contra la resolución del fisco que rechaza el recurso de apelación, por no cumplir con los exigencias de la ley 18.820 art. 15. Al analizar que ha cumplido parcialmente con los requisitos del art. 283 del CPCCN, ya que no surge agregada copia de la resolución recurrida ni copia del recurso de apelación, y tampoco acompaña copia del escrito que dio lugar a la resolución recurrida y la correspondiente sustanciación, la Cámara determino que no se encontraban acreditados los requisitos de admisibilidad que autorizarían a tratar el recurso de queja presentado, declarando inadmisibile del mismo.

La Cámara Federal de Seguridad Social Sala II, de fecha 12/05/2014 en, "*Lee Jung Don c/ AFIP s/recurso de Queja*", la queja se presenta contra la nota de AFIP por lo que desestimo la impugnación judicial efectuada y la falta de elevación del mismo por incumplimiento del depósito previo del art. 15 de la ley 18.820, en virtud de la RG 3488. De las constancias agregadas a la causa, surge que el apelante en auto ha cumplido con los requisitos admisibilidad del art, 283 de CPCCN, para poder curso al recurso de queja interpuesto. Dando lugar al recurso de queja y se sustancia el recurso de apelación presentado. La Cámara reiteran el criterio adoptado en la causa "*Pacheco SAC/ Ministerio de Trabajo y Seguridad Social s/ recurso de queja*" de fecha 04/09/2012.

La Cámara Federal de Seguridad Social Sala II, de fecha 27/05/2014 en, “*Gerbo Group SRL c/AFIP s/recurso de queja*” el recurso se presenta contra la nota de AFIP, por la que desestimo la impugnación judicial y su elevación por falta de cumplimiento del art. 15 de ley 18.8820, según a la RG 3488. El recurrente ha cumplido con los requisitos de admisibilidad del art. 283 de CPCCN, para la procedencia del recurso de queja. La Cámara concluye que el organismo fiscal a no elevar las actuaciones ante esta alzada, como un exceso de función administrativa, sin sustento legal, debe ser revocado. En tal sentido, sin perjuicio de analizar la vialidad formal de la apelación, se propicia hacer lugar a la queja y sustanciar el recurso de apelación deducido.

6. El solve et repete en el ámbito nacional

Los actos administrativos regidos por la ley 26.063, en el orden nacional, determinan deuda, accesorio y sanciones en materias recursos de la seguridad social. Para su posterior impugnación se exige el pago previo de los tributos y recargos pertinentes como requisito previo a la intervención judicial, de acuerdo al art. 15 de la ley 18.820 y art. 12 de la ley 21.864.

Los actos administrativos regidos por la ley 23.966 de impuesto a los combustibles, que requieren una simple intimación de pagos de impuestos. Solo podrá ser recurrido a través de una acción de repetición.

Actos administrativos regidos por la ley 11.683, comprende; a) Actos que determinan de oficio un impuesto y accesorios que en el mismo se pueden incluir sanciones de carácter sustantivas por omisión o defraudación (art. 16 de la ley 11.683). (Determinación de Oficio). En principio puede recurrir con efecto suspensivo por el recurso de reconsideración o ante el Tribunal Fiscal (art. 76 de la ley 11.683), b) Actos que impongan Sanciones (Multa y Clausura) (art. 40, 45 y 56 de la ley 11.683) .Para la multa es siempre con efecto suspensivo, hasta una resolución firme; c) Actos que constituyen simples intimaciones de pago. (Art. 14 de la ley 11.683), recurrible sin efecto suspensivo ante el Director General art. 74 del DR de la ley 11.683.

6.1 Procedimientos en los que se aplica el solve et repete en la ley 11.683.

Con la ley N° 15.265, creadora del Tribunal Fiscal de la Nación. Permitió a los contribuyentes optar por esta vía sin previo pago, constituyendo esta modificación obviamente un avance en cuanto a las posibilidades de su defensa en juicio, y la concreción de la “*Tutela Jurisdiccional efectiva*”.

Casos en donde opera el Solve et repete:

-Acto administrativo determinación de oficio fuera recurrida por un recurso de reconsideración, ante su denegatoria, y la vía de repetición. (Art. 81 de la ley 11.683).

-El art. 194 de la ley 11. 683 establece el efecto devolutivo, la apelación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación que condenaren al pago de tributos e intereses. Debe

pagar el tributo reclamo o solicitar una medida cautelar para evitar el inicio del juicio de ejecución fiscal (art. 92 de la ley 11.683)

-La ejecución fiscal: procedimiento judicial que permite a la AFIP a través del libramiento de la boleta de deuda hacer efectivo el cobro de los impuestos. El contribuyente puede ante ella, oponer las excepciones que la Ley expresamente prevé, caso contrario, solo le cabe la vía de repetición. (Art. 81 de la ley 11.683).

- El pago provisorio de impuestos vencidos, establecidos en el art. 31 de la Ley 11.683.

- Pedidos de pronunciamiento por parte de los contribuyentes que no constituyen determinaciones de impuestos ni aplicación de multas y por lo tanto, no están sujetos a los recursos que la ley concede contra los actos administrativos mencionados.

-Actos que constituyen simples intimaciones de pago. (Art. 14 de la ley 11.683), recurrible sin efecto suspensivo ante el Director General art. 74 del DR de la ley 11.683.

-Este principio es contemplado por la ley 11.683 de manera explícita, en los arts. 93, 139, 176 y 194,

6.2. Regla General

La regla general lo establece el art. 12 de la ley 19.549 con la presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria de los actos administrativos.

En este sentido podemos decir que salvo procedimientos especiales que prevean la suspensión de los actos administrativos, la regla general es la del efecto devolutivo, debiendo resaltarse que la normativa contempla supuesto de excepciones que el contribuyente puede alegar.

A continuación analizaremos el art. 74 del DR de la ley 11.683, en donde se manifiestan la regla general y las excepciones que se pueden presentar del art. 12 de la ley 19.549.

Para aquellos actos que carecen de un procedimiento recursivo especial, es decir cuando ni la ley ni en el decreto reglamentario prevea una vía recursiva propia, pero resultan apelable por la vía del art. 74 del Decreto Reglamentario establece una vía recursiva residual. Recurso de Apelación por ante el Director General.

El art. 74 del DR de la ley 11.683 “... *Cuando no estuviere previsto “un procedimiento especial”, podrá interponerse contra el acto administrativo de alcance individual”,* recurso de apelación ante el director general¹⁵. Pudiendo los contribuyentes utilizar la vía recursiva del art. 74 del DR de la ley 11.683 para la impugnación de los actos administrativos de alcance individual, dictados por el Organismo Fiscalizador.

¹⁵ Debiendo cumplir determinados requisitos: 1- interponer el recurso dentro de los 15 días hábiles desde la notificación del acto. 2- recurso de apelación fundado ante el Director General, 3- En presentación ante el funcionario que dicto al acto recurrido.

El recurso de apelación ante el Director General art. 74 del DR de la ley 11.683 no tiene efecto suspensivo, solo devolutivo resulta de aplicación del art. 12 de la ley 19.549.- *El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios -a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial- e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario. Sin embargo, la Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta.*

Dentro del abanico de actos que puede dictar la administración, que no gozan de una vía recursiva propias y, serán recurribles a través del art. 74 del DR de la ley 11.683, se encuentran:

- 1-Intimacione de pago que no constituyen determinaciones de oficio (art. 14 de la ley 11.683)¹⁶
- 2-Las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus intereses y actualizaciones (art. 56 DR de la ley 11.683)
- 3- Los intereses resarcitorios previstos en el art. 37 de la ley 11.683
- 4- Las liquidaciones administrativas de actualización e intereses, cuando no se discutan la procedencia del gravamen y
- 5-Las resoluciones que fijen el domicilio fiscal del contribuyente.

Las actos administrativos descriptos en el precedentemente gozan de presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria, rige la regla general del art. 12 de la ley 19.549, solo se pueden presentar excepciones del mismo, cuando interpone el recurso ante el Director general (art. 74 del DR, de la ley 11.683), de oficio o a pedido de parte solicitar conjuntamente la suspensión del acto cumpliendo con los requisitos del art. 12 de la ley 19.549, evitándose el libramiento del boleta de deuda e inicio del juicio fiscal por parte del organismo fiscal (art.92 de la ley)¹⁷.

16 Art.14: Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada.

¹⁷ Requisitos para que se den las excepciones del art. 12 de la ley 19.549, es decir la suspensión de los efectos del acto administrativo: 1- Razones de interés público, 2- Existencia de perjuicios graves al interesado, 3- Alegación fundada de una nulidad absoluta.

Es suficiente la ocurrencia de una sola de las causales de excepción del art. 12 de la ley 19.549 para obtener la medida cautelar suspensiva del acto administrativo debiéndose peticionar primero ante la administración y luego, si esta rechaza o no se expide queda abierta la posibilidad de acudir a la justicia.

El pedido de suspensión impone el deber de resolverlo por parte de la administración. Si esta la rechaza o no se expide en el término de 10 días, por aplicación del plazo general establecido en el art. 1, Inc. E, ap. 4º, de la ley 19549, queda habilitada la instancia judicial.

En el penúltimo del art. DR 74 de la ley 11.683, dispone que la decisión tendrá el carácter definitivo, agota la instancia administrativa, solo puede imponerse por medio del art. 23 de la ley 19.549, se refiere a la impugnación judicial de actos de alcance particular cuando: a) Revista la calidad de definitivo, b) pese a no decidir sobre el fondo, si impide la tramitación del reclamo, c) en caso de silencio o ambigüedad, se entiende como denegación ficta (art. 10 de la ley 19.549), d) la administración violare lo dispuesto en el art. 9 de la ley 19.549 sobre vías de hecho o pendencia de recurso.

Nuevamente para lograr la suspensión de acto administrativo, debe solicitarse en la justicia federal por medio de una medida cautelar que puede ser autónoma o accesorio, dentro de un proceso contencioso administrativo, que puede ser otorgada con los fundamentos de los art, 230 y art. 232 de C.P.C.C.N.

A tal fin, la medida cautelar se decreta siempre inaudita parte, cuando ocurre dos requisitos de manera simultáneamente, que son la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora, y la jurisprudencia agrega otras dos; la existencia de graves perjuicios y la condición de que la medida no afecte el interés público.

El cuestionamiento que se puede hacer a esta vía recursiva residual, está referido al derecho de defensa y la garantía del debido proceso.

6.3 Excepciones a la regla General

El art. 12 de la ley consagra la presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria del acto administrativo, establece tres causales alternativos de excepción que regulan la suspensión de los efectos del acto administrativo:

1-Razones de interés público. La ponderación que se haga sobre este requisito para autorizar la suspensión no puede ser negativa, puesto que no cabe exigir prueba de que no se afecta el interés público sino la demostración de que existen razones de esa justifican la medida suspensiva, cuya fuerza de convicción llevan a la Dirección General Impositiva a concederla.

2- Existencia de perjuicios graves al particular. Teniendo en cuenta la regla según la cual la suspensión procede cuando los daños que provoca la ejecución del acto

administrativo resultan, en términos generales, de mayor trascendencia y gravedad que los que ocasiona la suspensión, lo cual debe medirse conforme a las pautas que proporciona el principio de razonabilidad.

3- Alegación fundada de una nulidad absoluta. Si el respectivo vicio fuera manifiesto y la administración no suspende el acto hallándose obligado a ello (pues el acto carecería, en tal caso, de presunción de legitimidad), el juez puede decretar la suspensión de los efectos del acto administrativo. En los otros supuestos (nulidad absoluta no manifiesta, actos anulables o de nulidad relativas, omisiones ilegítimas, etc.). Se puede acudir por analogía, a la prohibición de innovar legislada en el art. 230 del C.P.C.C.N. o a medidas cautelares genéricas en el art. 232 de dicho código.

Es suficiente con la ocurrencia de una de las causales alternativas de excepción que regulan la suspensión de los efectos del acto administrativo, para obtener la medida cautelar. El pedido de suspensión, lo debe resolver la administración. Si esta la rechaza o se expide por el término de 10 días, por aplicación del plazo general establecido en el art. 4 de la ley 19.549, queda habilitada la instancia judicial.

A partir del pedido queda suspendida la ejecutoriedad del acto, suspensión que se prolonga hasta que exista resolución judicial. No es necesario que exista resolución judicial firme negatoria de la suspensión para que el acto recobre ejecutividad, sin perjuicio de lo que se decida en ulteriores instancias.

La regla general es la del efecto devolutivo, por la presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria de los actos administrativos del art. 12 de la ley 19.549, salvo procedimientos especiales que prevean la suspensión de los mismos.

Uno de los procedimientos especiales son los actos administrativos que determinan impuesto e imponen sanciones, tienen efectos suspensivos, en el derecho tributario, los cuales una vez que se inicia la Demanda Contenciosa en 1º instancia federal, sufren la limitación del solve et repete, el pago previo para su posterior repetición y en la situación que se recurre ante el Tribunal Fiscal de la Nación, con una denegatoria apelada ante la Cámara debe pagar el impuesto para inhibir la iniciación de un juicio de ejecución fiscal, salvo en el caso de multas que continúan con efectos suspensivos en el fuero federal.

En materia de multas la ejecutoriedad del acto administrativo cede ante la falta de competencia de la administración para aplicar sanciones penales, (infracciones a los deberes formales y materiales). En consecuencia, rigen principios generales del Código Penal, derivan del derecho de defensa (art. 18 de la Constitución Nacional), la presunción de inocencia, que rige en la aplicación de multas y por lo cual solo pueden ser impuestas por un tribunal jurisdiccional con facultad de decir el derecho y no por la administración.

Otra excepción a la regla general, es la solicitud de medidas cautelares, para lograr la suspensión de los efectos del acto administrativo, que cede también a la ejecutoriedad y presunción de legitimidad de dichos (art. 12 de la ley 19. 549).

En los Procesos constitucionales, también prevé excepciones en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en situaciones en que exista un peligro inminente de lesión grave en los derechos del peticionante y siempre que dichas medidas no perjudiquen a los intereses públicos y no previstos directamente en la ley procedimiento tributario. La acción de amparo y la acción declarativa.

En el mismo sentido, la presunción de legitimidad de los actos administrativos comenzó a ceder también a partir de la aceptación de la jurisprudencia del instituto del amparo, luego con la sanción de la ley 16986, por ultimo su incorporación con la reforma constitución en el año 1994, en el artículo 43.

7. Medidas Cautelares

Lino E, Palacios (1998, Pag. 773) Sostiene que el proceso cautelar *es aquel que tiende a impedir que el derecho cuyo reconocimiento o actuación se pretende obtener a través de otro proceso, pierda su virtualidad o eficacia durante el tiempo que transcurre entre la iniciación de ese proceso y el pronunciamiento de la sentencia definitiva.*

Se justifica en la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y sus derechos, consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional.

La medidas cauteles persiguen como fundamento el principio de la tutela judicial efectiva, con rango constitucional art. 75, inc. 22 de la CN, debido a la incorporación a nuestra carta magna del tratado de derechos humanos conocido como el Pacto de San José de Costa Rica art. 8, inc. 1).

Entre las medidas cautelares encontramos las nominadas que son aquellas que expresamente se encuentran indicadas en el código.

En las medidas nominadas se encuentran la prohibición de innovar, regulada en el art. 230 del CPCCN. En donde se establece que “podrá decretarse la prohibición de innovar en toda clase de juicio, siempre que: 1) *El derecho fuere inverosímil.* 2) *Existiere el peligro de que si se mantuviera o alterara, en su caso, la situación de hecho o de derecho, la modificación pudiera influir en la sentencia o convirtiera su ejecución en ineficaz o imposible.* 3) *La cautela no pudiere obtenerse por medio de otra medida.*”

Conforme naturaleza jurídica y finalidad de las medidas cautelares, se requieren ciertos presupuestos para su otorgamiento;

1-Verosimilitud del derecho (fumus boni iuris).

El término de *boni iuris* significa “*humo de buen derecho*”. Este presupuesto requiere que para la concesión de las medidas cautelares baste la apariencia del derecho que le asiste al peticionante de la medida cautelar, a cuyo efecto el procedimiento es meramente informativo y sin intervención de la persona contra la cual se pide la tutela. Debido a que la resolución cautelar no declara la certeza derecho sino la verosimilitud del mismo.

2- Peligro en la demora (*periculum in mora*).

Es el peligro en la demora de la sentencia definitiva que se dictará en el proceso. La urgencia para evitar que la demora en la resolución del pleito principal cause perjuicios apreciables. Se requiere que sobrevenga un perjuicio o daño inminente que transformará en tardío el eventual reconocimiento del derecho invocado como fundamento de la pretensión.

Prestación de una contracautelar.

El peticionante de una medida cautelar debe prestar una garantía a los efectos de resguardar los daños que pueda ocasionar el otorgamiento ilegítimo de tal medida.

Así lo dispone el art. 199 CPCCN “*La medida precautoria sólo podrá decretarse bajo responsabilidad de la parte solicitare, quien deberá dar caución por todas las costas y daños que pudiere ocasionar*”

La Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, “*Covimet S.A. c/ DGI*”. Concedió una medida cautelar fijando como caución real la suma equivalente al 20% del importe cuyo cobro se pretendía, la que podía constituirse en moneda de curso o de cualquier otra manera.

No cabe duda, la contracautela más eficiente resulta ser un seguro de caución de alguna compañía de reconocida solvencia en plaza. También se puede ofrecer una caución real de un inmueble de propiedad del contribuyente acompañando un informe de valuación por alguna firma confiable.

La suspensión judicial de los efectos del acto administrativo

La clásica medida cautelar de suspensión de los efectos del acto administrativo. Es la tutela cautelar típica del contencioso administrativo.

Entre las prerrogativas de la administración, se encuentran la ejecutoriedad de sus actos, en virtud de la presunción de legitimidad del art. 12 de la ley 19.549, por lo cual se puede ejecutar directamente sus actos administrativos sin necesidad de recurrir a la vía judicial. No obstante, el administrado puede solicitar en sede administrativa la suspensión de los efectos del acto, si se dan una de las causales del art. 12 de la ley 19.549, siendo las siguientes; razones de interés público, existencia de perjuicios graves

al interesado, alegación fundada de una nulidad absoluta. Para su procedencia en Sede administrativa basta que se configure uno de ellos. Será administración quien decida su procedencia, o sea, si decide ejecutar o no ese acto, valorando el interés público que persigue.

La jurisprudencia de la CNCAF, Sala II, de fecha 20/09/1988 “*Trebas SA*”, estableció que podrá decretarse la prohibición de innovar en toda clase de juicio, si se cumplen los requisitos dispuestos en el art. 230 de CPCCN.

A seguidamente mencionares los objetivos de la creación del Tribunal Fiscal de la Nación, que una de las más importantes es los efectos suspensivos de los actos administrativos emanados del organismo fiscal, los cuales fueran recurridos ante dicho tribunal.

El Tribunal Fiscal de la Nación se creó con la ley 15.265, la comisión redactora explico que una de las innovaciones del nuevo tribunal radicaba en otórgale un efecto suspensivo al recurso de apelación interpuesto contra las resoluciones dictada por la Dirección General Impositiva, otorgándose una de las garantías fundamentales al contribuyente de modo de asegúrale que la determinación del gravamen se ajustaba a la ley tributaria. No obstante, la obligación fiscal quedaba suspendida mientras pendan los procedimientos ante el Tribunal Fiscal de la Nación, pero la decisión de este último deberá cumplirse, independientemente del recurso que contra ella se otorga para ante la cámara Nacional de Apelaciones.

En el mismo sentido, establecido en el art. 194 de la ley 11.683 “*La apelación de las sentencias se concederá en ambos efectos, salvo la de aquellas que condenaren al pago de tributos e intereses, que se otorgará al solo efecto devolutivo. En este caso, si no se acreditar el pago de lo adeudado ante la repartición apelada dentro de los TREINTA (30) días desde la notificación de la sentencia o desde la notificación de la resolución que apruebe la liquidación practicada, 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.*”

Ante una sentencia desfavorable del Tribunal Fiscal de la Nación, el contribuyente puede interponer un recurso de revisión y apelación limita, del art. 86 inc. b) de la ley 11.683, en donde podrá solicitar a la cámara una medida cautelar para que ordene a la AFIP que se abstenga de emitir la boleta e inicio el juicio de ejecución, de la deuda determinada por el organismo fiscal y confirmado por el Tribunal Fiscal hasta tanto se resuelva el dicho recurso.

A continuación analizaremos la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, respecto de las medidas cautelares suspensivas en materia de reclamos y cobro fiscales.

Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 22/06/1989, en la causa “*Trebas, S.A.s/prohibición de Innovar.*” La sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en

Contencioso Administrativo Federal hizo lugar a la medida de no innovar requerida por la actora y, en consecuencia, dispuso que la DGI se abstuviera de ejecutar el monto adeudado, en concepto de impuesto a la ganancia, actualización e intereses, resultante de la sentencia del Tribunal fiscal de la Nación que confirmó la determinación practicada por el organismo fiscal. La situación de autos establece que la apelación de las sentencias del tribunal Fiscal que condenaren al pago de los tributos e intereses se otorgará al solo efecto devolutivo, encontrándose la DGI a expedir de oficio la boleta de deuda si no acreditare dentro de los 30 días de notificada la sentencia (art. 194 de la ley 11.683). Que el fundamento del criterio de dicho artículo resulta de la exposición de motivos efectuados por la Comisión redactora del proyecto de ley 15.265 que creó el tribunal fiscal en la que señaló que dicho tribunal "...intervendrá también en los supuestos de determinación de gravámenes, en los que los contribuyentes pretendan llevar a cabo una discusión completa del caso en forma previa al pago. Por lo tanto la obligación fiscal queda suspendida mientras pendan los procedimientos ante el tribunal, pero la decisión de este último debe cumplirse independientemente del recurso contra ella se otorga para ante la Cámara Nacional de Apelaciones. La comisión ha estimado que la suspensión del pago del impuesto en virtud de la apelación promovida por el contribuyente ante el Tribunal Fiscal, es una garantía más importante en favor de este último, de modo de asegurarse que la determinación del gravamen se ajusta a la ley tributaria..." Que la decisión del tribunal importa una presunción de verdad que justifica el pago del gravamen con motivo de la transferencia del caso de la esfera administrativa a la judicial, de modo que la recaudación de los dineros públicos no se vea injustamente demorado. Que la medida precautoria apelada, en cuanto conlleva la suspensión de la exigibilidad de la deuda tributaria una vez finalizado el proceso ante el órgano administrativo de revisión, importa la prescindencia del texto legal referido, lo que no es admisible aunque se invoque la concurrencia de extremos requeridos por el Código ritual, ya que ello significa desconocer la preeminencia de la legislación federal aplicable, emitir la consideración de que la percepción de las rentas públicas en el tiempo y modo dispuestos por la ley es condición indispensable del funcionario regular del Estado, corresponde dejar sin efecto la medida que origina la apelación en examen.

Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 11/12/1990, en la causa "Firestone de Argentina SAIC s/recurso de apelación –IVA Medida de no innovar." Que la sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones, al hacer lugar a la medida cautelar requerida por la actora, dispuso librar de oficio a la DGI de abstenerse de iniciar acto alguno de ejecución de la deuda, hasta tanto recayese sentencia de esa cámara en el recurso deducido contra el pronunciamiento dictado por el organismo jurisdiccional, en el que se declaró incompetente.

El tribunal fiscal se declaró incompetente y la actora interpuso recurso para ante la Cámara. En el art. 194 se fundamentó que el recurso de apelación contra los pronunciamientos del TFN se concede en ambos efectos, salvo cuando se condenare pago de tributos y accesorios, en cuyo caso lo es al solo efecto devolutivo, señalando que este no era el caso ya que el TFN solo declaró su incompetencia, no mediando

condena alguna. Concluyo entonces que mientras dure su trámite ante esta alzada, subsiste el efecto suspensivo del art. 159 de la ley 11.683.

La cuestión debatida excede el interés individual de las partes y afecta de manera directa al de la comunidad, en razón de que incide en la percepción de la renta pública y puede postergarla considerablemente. De acuerdo a lo establecido en “*Trebas S.A. s/Prohibición de innovar*”.

Como los fundamentos de la Comisión Redactora de la ley 15.265, así como la jurisprudencia de “*Trebas SA*”, el efecto suspensivo de la obligación tributaria “*mientras penden los procedimientos ante el TFN*”, tiene por objeto garantizar al contribuyente que la determinación del gravamen se ajusta a la ley tributaria, lo que quiere decir que el efecto suspensivo opera siempre que haya determinación de oficio.

El régimen de medidas cautelares suspensivas en materia de reclamos y cobro fiscales debe ser examinado con particular estrictez. Uno de los peores males que soporta el país es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de la obligaciones tributarias. En la medida en que su competencia lo autorice, los jueces tienen el deber de contribuir a la eliminación o en todo caso a la aminoración de esos dañosos factores y comprender que son valiosas las soluciones que involuntariamente los favorecen. Por ello se declara procedente el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia.

La Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, de fecha 13/05/2004, en “*IATE S.A.C/DGI*”, con los fundamentos de la Corte, dispuso que las medidas cautelares en materia tributaria que impliquen la suspensión de la exigibilidad de la deuda tributaria una vez finalizado el proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación eran improcedentes ya implican prescindir del art. 194 de la ley 11.683, no es admisible aunque cumplan los requisitos del art. 230 del CPCCN. Tampoco el contribuyente no cuestiono con base constitucional el art. 195 del CPCCN “*Los jueces no podrán decretar ninguna medida cautelar que afecte, obstaculice, comprometa, distraiga de su destino o de cualquier forma perturbe los recursos propios del Estado, ni imponer a los funcionarios cargas personales pecuniaria*. A tal fin la solicitud de medidas cautelares podrá admitirse cuando medie una violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, desde que en tal supuesto luciría en compromiso el presupuesto mismo que habilita la expedición de la boleta de deuda: esto es la existencia de una “*sentencia valida*”

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, de fecha 22/12/2008, en “*Forestadora Tapebicua S.A. c/AFIP s/ incidente de medida cautelar*”. La corte flexibiliza el criterio restrictivo establecido en Trebas y Firestone. Cabe decretar la prohibición de innovar solicitada en el marco de la acción promovida contra la Administración Federal de Ingresos Públicos de a fin de que se declare la nulidad de la resolución que denegó el

pedido de cancelación anticipada de obligaciones fiscales incluidas en el plan de facilidades de pago de la resolución general 1793/04, con fundamento en que no goza de los beneficios previstos en el sistema dispuesto por el art. 67 de la ley nacional 25.725, y que se declare la inconstitucionalidad del decreto del poder ejecutivo nacional 135/06 que no convalidó el proyecto agrícola del que es inversor el actor, ordenándose a dicho organismo que hasta tanto se dicte sentencia definitiva se abstenga de perseguir su cobro compulsivo, en atención al grado de perturbación que podrá traer aparejado el inicio de la ejecución, frente a la cual, la decisión que se adopta, si no le asiste razón al peticionante, solo demorará la percepción del crédito por parte del Fisco Nacional.

La Cámara Nacional de Apelación en los Contencioso Administrativo Federal, sala I de fecha 15/03/2010, en “*Alto Paraná*”, ha concedida de las medidas cautelares suspensivas en materia de reclamos y cobro fiscales, con el criterio de que, se configuro la verosimilitud del derecho, el peligro en demora surgía de manera evidente, teniendo en cuenta la magnitud del monto requerido por la AFIP, y sus consecuencias que podría acarrear su ejecución que fueron debidamente acreditada y por último la garantía que ofrece el contribuyente en caso que dicha medida sea concedida.

Al respecto cabe señalar que la cámara dispuso “*que el carácter devolutivo que la ley de procedimiento impositivo n°11.683 otorga al recurso de apelación por ante esta Cámara que prevé en relación a los fallos del Tribunal Fiscal no hace sino enfatizar los efectos ejecutorios, lo que no impide la suspensión de los efectos de éstos pueda ser judicialmente obtenida, de encontrarse configurados lo requisitos del art. 230 del CPCCN (verosimilitud en el derecho y peligro en la demora).*”

En el mismo sentido, el contribuyente debe demostrar la configuración del peligro en la demora a través de los inconvenientes que se podrían generar en el giro comercial de su empresa atento a la magnitud de los importes reclamados. A partir de una prueba documental terminante que acredite como el resultado del efecto devolutivo de la impugnación judicial de los resultado por el TFN, como la traba de embargo en todas la cuentas del contribuyente, provocando la imposibilidad de realizar pagos y la paralización inmediata de su actividad.

También acompaño el análisis de los Estados Contables realizado por un Contador Público, certificado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, en donde evaluó el impacto que produciría una eventual ejecución fiscal realizada por el fisco aplicando índices económicos financieros, con el fin de obtener información de la situación que atraviesa la sociedad, observando el porcentaje de disminución del patrimonio neto, y el índice de rentabilidad. Advirtiendo a la Cámara que la sociedad no cuenta con recursos líquidos ni posee activos liquidables para asumir el pago de la suma exigida en concepto de tributo.

Para lograr una flexibilización de la doctrina aplicada en los fallos “Treas” y “Firestone”, se analizó el mercado financiero.

Referenciando que en la época en que la Corte dictó los fallos “treas” y “Firestone” los contribuyentes tenían la posibilidad de acudir al sector financiero para obtener dinero en préstamo y así satisfacer la pretensión fiscal, situación que ya no ocurre en la actualidad.

Acreditando tal situación presentando en el expediente la contestación de las entidades bancarias que rechazaban las solicitudes de financiamiento a los efectos de afrontar la presunta deuda reclamada por el Fisco Nacional.

Para la concesión de la medida cautelar la Cámara valoró que el contribuyente presento una caución real consiste en un seguro de caución, cubriría el impuesto, los accesos y la multa, de una “*compañía de reconocida solvencia en plaza.*”

8. Proceso constitucionales

Dino Jarach , ha definido la relación jurídica tributaria como una relación de derecho, no como una relación de poder, que comprende obligaciones y derechos tanto del Estado hacia los particulares como de estos hacia el Estado. La fuente exclusiva de la relación jurídico tributario es la ley, que debe definir en exhaustiva los supuestos y elementos constitutivos de las obligaciones tributarias, respectando, para ello, los claros principios constitucionales de la imposición.

Históricamente, nuestro devenir tributario se ha caracterizado, en varias ocasiones por un desconocimiento por parte del Estado, del debido respecto de la relación de derecho, inclinándose hacia una relación de poder, concluyendo a diversas medidas defensivas por parte de los administrados. Entre las que encontramos en el Código Procesal Civil Comercial de la Nación, pero no previstas en la ley procedimiento tributario, al menos directamente, aplicable frente a situaciones en que exista un peligro inminente de lesión grave en los derechos del peticionante y siempre que dichas medidas no perjudiquen al interés público.

Al estudiar del solve et repete, si discute si este implicaría una restricción, a las garantías constitucionales del contribuyente, como el derecho de defensa (art. 18 CN), el de debido proceso y el de razonabilidad (art. 28 C.N.). Es por ello que seguidamente analizaremos la acción declarativa y el Amparo condiciones para su procedencia frente al solve et repete.

8.1. Acción declarativa

La admisión en el orden nacional por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de la acción declarativa en materia tributaria en 1987, constituyo un trascendente logro en el camino hacia una tutela judicial efectiva de los derechos individuales de contenido patrimonial.

La acción declarativa, constituye un instrumento eficaz a fin de impedir un perjuicio que se puede y debe evitar. La rápida aclaración de cuestiones controvertidas, sobre aspectos constitucionales, despeja un estado de incertidumbre cuya subsistencia manifiestamente nociva para afianzar la confianza del Estado, en el ejercicio de la potestad tributaria.

Susana Camila Navarrine, (s/f, pag. 193) destaca como la acción declarativa de certeza se ha convertido en un medio idóneo para prevenir el daño tributario y sortear el valladar “solve et repete”, en tanto este pudiera impedir, dificultar o posponer la tutela jurisdiccional efectiva.

La acción declarativa regulada por el artículo 322 del CPCCN, donde se establece en su primer párrafo: *“Podrá deducirse la acción que tienda obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la modalidad de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y este no dispusiera de otro medio legal para ponerle termino inmediatamente”*

Para la procedencia de la acción de declarativa la compatibilidad de tres requisitos: a) Estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica, b) Perjuicio o lesión actual, c) Inexistencia de otro medio legal para ponerle termino inmediato.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 20/10/1987, en *“Bridas Sociedad Anónima Petrolera, Industrial y Comercial c/provincia del Neuquén”*. Sostuvo la improcedencia de la acción declarativa en materia Tributaria, con el criterio, en la relación Fisco- contribuyente, existen otros remedios para despejar la situación de incertidumbre, por lo que no cumplió con el requisito *“no se dispusiera de otro medio legal para ponerle fin inmediatamente.”*¹⁸La Corte especifico que el remedio más idóneo es la acción de repetición, *“para lo cual le hubiera bastado cumplir con un requisito específico del régimen tributario, como es la regla solve et repete y acatar la intimación que se le formulara”*.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 13/11/1986, en *“Equipo Hidráulicos SRL s/quiebra propia”*. La acción declarativa es incompatible con la ley 11.683, rechazo la procedencia de la acción, debido a que la pretensión carecía del alcance de una acción tendiente a obtener una sentencia meramente declarativa, ya que contrariamente a lo requerido por ese precepto en orden al carácter subsidiario a dicha acción, el actor tuvo a su alcance otros medios legales idóneos para disipar la falta de certidumbre que le asistía acerca de la procedencia del gravamen.

¹⁸ El remedio más idóneo es la acción de repetición, es decir pagar y repetir para poner fin a la incertidumbre.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha de fecha 19/03/1987 en “*Newland, Leonardo Antonio c/ Santiago del Estero, Provincia*”. La regla solve et repete no obsta a la admisibilidad de la acción meramente declarativa, cuando concurren sus presupuestos, a) el estado de incertidumbre, pues la exigencia del cumplimiento previo de lo que constituye el objeto de la discusión, implica desconocer la necesidad de tutela judicial que tiende a dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y este último. En tanto se trataba de la aplicación de un gravamen o sanción respecto de actividades ya cumplidas u omitidas, b) la existencia de un interés jurídico suficiente ya que ha mediado una actividad explícita del poder administrador dirigida a la percepción de aquel, c) la carencia de otra vía para articular la pretensión, ya que el procedimiento reglado por el art. 322 del Código Procesal no excluye necesariamente el cobro compulsivo del título al cual el estado provincial atribuye naturaleza tributaria, y que estaría habilitado a intentar por las vías procesales que considere pertinentes.¹⁹

Es procedente la acción declarativa en materia de tributos nacionales así lo estableció el Procurador de la Corte Suprema de Justicia en “*Dinar Líneas Áreas c/AFIP-DGI, 26/06/2000*”. En el marco de la acción promovida por Dinar Lineas Areas SA, la CNACAF, había revocado la sentencia por la que el fuero anterior oportunamente había declarado la inconstitucional de la normativa que imponía a los contribuyentes la obligación de ingresar el impuesto a la Ganancia Presunta por los ejercicios comerciales cerrados el 31 de diciembre de 1998.

La cámara sostuvo que la vía elegida no resultaba idónea para la protección de los derechos supuestamente afectados, citando como precedente “*Equipos Hidráulicos*”, que debía utilizarse los medios previstos en la ley 11.683, como ordenamiento específico en materia tributaria.

Al llegar la causa a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de fecha 26/06/2000, donde el Procurador sostuvo: “*La cita de Fallos 308:2147(“Equipos Hidráulicos”), realizada por la Cámara para fundar la improcedencia de la vía elegida, no resulta pertinente. En primer lugar, puesto que no se trató allí una acción de amparo, sino de un pronunciamiento referido a la procedencia de la acción declarativa de certeza (art. 322, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), donde el tribunal desestimó dicho cause procesal, en relación a cuestiones impositivas, al considerar que la existencia de una ley instrumental específica que regla las relaciones tributarias hace*

¹⁹ Por lo expuesto en el Fallo Newland podemos derivar a dos conclusiones. Una de ellas es la necesidad de solicitar el dictado de una medida precautoria a la par de promover una acción declarativa, para evitar el cobro compulsivo del tributo, por parte del Fisco. La otra es que la Corte cambió su criterio con relación a la procedencia de la acción declarativa en materia de tributos provinciales, sin alterar, sin embargo, su doctrina expuesta en “Equipos Hidráulicos” con relación a la improcedencia de la acción en causas regidas por la ley 11.683.

que la tramitación de esos asuntos deba ajustarse a sus preceptos (consulta no vinculante, recurso de apelación ante la determinación de oficio, etc). Y, en segundo término, puesto que tal doctrina fue prontamente desechada por el tribunal, ya que a partir de la causa registrada en Fallos:301:606, in re 'Leonardo Antonio Newland c/Provincia de Santiago del Estero' ha sido admitida pacíficamente la procedencia de la acción declarativa en materia tributaria (federal y local), mientras reúna los requisitos específicamente previstos para tal cauce procesal."

La Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 26/09/2006, en "*Club 20 de febrero c/Estado Nacional y/o AFIP s/acción meramente declarativa- medida cautelar*" ratifico la procedencia de la acción declarativa en materia tributaria. En el marco de una declarativa, la Cámara Federal a Apelaciones de Salta había declarado exento del Impuesto al Valor Agregado a un contribuyente, por los servicios de bar, restaurante, cantina, salón de té y confitería, prestado en su sede social. Llegando a la Corte, vía recurso extraordinario interpuesto por el Fisco, esta declaro procedente el recurso y tras analizar el fondo del asunto- resolvió confirmar la sentencia recurrida. En este caso el alto tribunal confirmo que las acciones declarativas de certeza serian procedentes en materia impositiva de tributos nacionales.

La Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, más reciente respecto a este tema es el fallo de "*Festival de Doma y Folklore c / Estado Nacional s/ acción meramente declarativa de derecho de fecha 20/02/2018*". La acción declarativa de certeza debe responder a una "causa" o "caso contencioso" (art. 116 de la Constitución Nacional, art. 2 de la ley 27), no pudiendo tener un carácter simplemente consultivo ni imponer una indagación meramente especulativa. La acción aquí intentada fue concedida como un proceso de naturaleza preventiva- no reparatoria- por medio del cual se busca resolver un caso concreto. La acción declarativa de certeza "*debe tener por finalidad precaver las consecuencias de un acto en ciernes- al que se le atribuye ilegalidad o arbitrariedad manifiesta- y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto*". La finalidad de esta acción, por lo tanto, siempre es hacer cesar un estado de incertidumbre cuando provoque un gravamen al peticionante". En materia tributaria la lesión al actor se genera por un acto administrativo que afecta uno o más de su interés legítimos, de modo directo y concreto. Así lo ha establecido este Tribunal al considerar que la afectación concreta se halla probada cuando existe una determinación de oficio por parte del organismo fiscal o cuando este ha emitido intimaciones de pago, notificaciones de deuda y/o requerimientos. En el caso de autos, tal circunstancia no ha acontecido, ya que no ha habido actos por parte de la administración fiscal que creen una situación de incertidumbre particularizada en cabeza de la actora que la pueda dañar. La actora no ha acreditado- ni siquiera alegado- que sus derechos se encuentren afectados por el statu quo de tal forma que se configure un caso o controversia que la jurisdicción deba esclarecer. Es verdad que sostuvo que le causaba lesión el mero hecho de poder ser sometida a una fiscalización del Fisco Nacional, pero ha reconocido, al mismo tiempo, que presento las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado correspondiente a los periodos 2004 y 2005, calificando como "no gravados" los

ingresos que constituyen la contraprestación de los espectáculos que organiza sin que el organismo fiscal haya impugnado esas declaraciones. Por otro lado, la actora tampoco ha acreditado fehacientemente que de tener que pagar el tributo le sería imposible trasladar dicho costo al precio de las entradas ni tampoco- de modo contrario- ha demostrado que existiría una merma del público concurrente a los espectáculos por ella organizados de tener que efectuar dicha traslación. Que más allá de la inexistencia de “acto en ciernes” en la terminología de esta Corte Suprema, las argumentaciones de la actora tampoco acredita la existencia de una situación de incertidumbre que le cause un agravio actual y concreto que la jurisdicción esté obligada a resolver de forma inmediata. Se excedería en mucho la función encomendada al poder judicial si se diese trámite a la demanda interpuesta en tanto es de absoluta evidencia que su examen exigiría emitir un pronunciamiento de carácter teórico, función que, como se señaló anteriormente, le está vedada a esta corte ejercer. El principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídica formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. Que, en virtud de todo lo expuesto, resulta claro que ni el poder legislativo podía delegar en el Ejecutivo la facultad de eliminar exenciones menos aun con la amplitud que lo hizo-ni este último podía dictar reglamentos en uso de tal atribución disponiendo la inclusión en el impuesto al valor agregado de sujetos hasta entonces exentos, sin vulnerar el principio constitucional de legalidad en materia tributaria.

Características de la acción declarativa para su procedencia basada en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

- a) Que no se trate de una indagación meramente especulativa o consultiva y que indique a un caso que busque impedir los efectos de un acto en ciernes, al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto.
- b) En materia tributaria implique una actividad explícita del órgano estatal indicativo de la intención de percibir el gravamen cuestionado, implicando una la lesión al actor se genera por un acto administrativo que afecta uno o más de su interés legítimos, de modo directo y concreto y este se haya cuando existe una determinación de oficio por parte del organismo fiscal o cuando este ha emitido intimaciones de pago, notificaciones de deuda y/o requerimientos.
- c) Con la finalidad del cese un estado de incertidumbre.
- d) Que no exista otro medio apto para evitar la consumación del daño.
- e) La sentencia dictada en este tipo de procesos sólo puede alcanzar a los actos cumplidos u omitidos al momento de la emisión de aquélla, y no puede contener una declaración proyectada hacia el futuro.

f) En materia tributaria el principio solve et rete no obsta al uso de esta acción.

8.2. Acción de Amparo

En la actualidad en la concepción de la normativa positiva, la naturaleza del amparo, es una acción de inconstitucionalidad tendiente a restablecer, mediante un proceso rápido y expedito, el goce de un derecho o libertad, excluyendo la corporal o física, reconocidos constitucionalmente, o por un tratado o una ley, afectados con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta por un acto u omisión proveniente de particulares o de autoridades públicas.

En nuestro país, el amparo no estaba previsto en el ordenamiento constitucional, ni en el procesal, sino que tampoco era admitido por la jurisprudencia, justamente con el fundamento de la ausencia de una norma positivo.

Solo a partir con el caso "Siri" de fecha 27/12/1957, la Corte reivindicó para los tribunales la facultad de actuar en defensa de los derechos y libertades constitucionales, aun en ausencia de textos legales que estructuren un determinado remedio. Se admitió la acción, contra un acto de autoridad pública, en virtud del cual se dispuso la clausura de una imprenta y del periódico "Mercedes", que Siri dirigía, lesionando de tal manera la libertad de expresión.²⁰

Con la ley 16986 de fecha 20/10/1966, que regulo la acción en aquellos casos de actos u omisiones provenientes autoridades publica, vedando expresamente la admisibilidad de la misma cuando la protección de la libertad o el derecho lesionado implicara la necesidad de la declaración de inconstitucionalidad de una norma. En la actualidad en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación en el art. 321 inc, 2) admisibilidad en los supuestos en que la acción u omisión lesiva provenga de un particular.

A partir de la reforma constitucional de 1994, a través del artículo 43, que el amparo recibió jerarquía constitucional, ampliando los supuestos de admisibilidad y consagrado su procedencia como acción de inconstitucionalidad.²¹

El art. 43 de la Constitución Nacional establece: *"Toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo, contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares, que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidos por esta Constitución, un tratado o una ley. En el caso, el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva. Podrán interponer esta acción contra*

²⁰ Otro caso donde la Corte admitió la acción de amparo en el caso Kot de fecha 05/09/1958, se trató de la protección del derecho de propiedad y del libre ejercicio de comercio, afectados por la ocupación de un establecimiento por parte del personal, la lesión provenía de un acto de particulares.

²¹ Pudiendo ser interpuesto por toda persona que necesite una acción expedita y rápida, y siempre que no exista otro medio judicial más idóneo.

cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia, al usuario y al consumidor, así como a los derechos de incidencia colectiva en general, el afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propendan a esos fines, registradas conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de su organización. Toda persona podrá interponer esta acción para tomar conocimiento de los datos a ella referidos y de su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos, o los privados destinados a proveer informes, y en caso de falsedad o discriminación, para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de aquéllos. No podrá afectarse el secreto de las fuentes de información periodística. Cuando el derecho lesionado, restringido, alterado o amenazado fuera la libertad física, o en caso de agravamiento ilegítimo en la forma o condiciones de detención, o en el de desaparición forzada de personas, la acción de hábeas corpus podrá ser interpuesta por el afectado o por cualquiera en su favor y el juez resolverá de inmediato, aun durante la vigencia del estado de sitio.”

Condiciones para su admisibilidad

1-La inexistencia de otro medio judicial más idóneo para proteger el derecho o la libertad lesionado.

2- La actualidad o la inminencia de lesión, restricción, alteración o amenaza de derechos reconocidos por la Constitución, un tratado o ley.

3- La arbitrariedad o la ilegalidad manifiesta del acto o de la omisión lesivos provenientes de particulares o de la autoridad pública.

Los efectos de la acción de amparo. La promoción de la acción de amparo tiene como finalidad la cesación del acto o de la omisión lesiva a la libertad o al resguardo por la Constitución, un tratado o una ley.

El término para interponer el amparo, se establece en el inc. e) del art. 2º, del decreto ley 16.986/1966, exige que la acción se promueva dentro de los quince días hábiles a partir de la fecha en que el acto fue ejecutado o debió producirse.

En el caso de impugnación de normas de alcance general, la cuestión que se suscita es si el plazo se debe computar desde la fecha de su publicación o desde la del acto individual de aplicación.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, sala III, de fecha 18/03/1993, en “*Video Club Dreams v. Instituto Nacional de Cinematografía*”. Donde se cuestionada la Constitucionalidad de los decretos 2736/1991 y 949/1992 que extendieron el impuesto de la ley 17.741 a supuestos no comprendidos en ella, al confirmar la decisión venida en revisión, sostuvo que el plazo para interponer el amparo se debe computar desde la intimación al actor, pues es en esa oportunidad, donde se concretó el real perjuicio que se pretende evitar por la vía de amparo.

La Cámara Nacional de la Seguridad Social, Sala III, de fecha 12/05/1995, en “*Obra Social para el Personal de la Industria Metalúrgica*”. La DGI desestimó la impugnación efectuada por la responsable contra el acto de caducidad de un plan de facilidades de pago de aportes y contribuciones previsionales regularizados por el decreto 2254/93. Dicha impugnación fue desestimada por razones de índole formal vinculadas con la acreditación de la personería del recurrente. La Cámara hace lugar a la acción de amparo intentada, ponderando que la actuación de la administración estaba teñida de un extremo rigor formal al no considerar acreditada la personería, en tanto el firmante de la impugnación se trataba de la misma persona que suscribía las actas y las declaraciones juradas colectadas en las actuaciones administrativas.

Sostuvo también que la actividad del organismo fiscal lesiona el derecho de defensa del responsable. Además señaló que el art. 43 de la Constitución Nacional entiende procedente el amparo aun cuando exista otra vía judicial si la elegida es idónea y rápida.

En el fondo de la cuestión entiende que la desestimación de la personería dispuesto por la resolución 877/92, resulta arbitraria y violatoria de la garantía de la defensa en juicio. Que dicha resolución no solo vulnera la garantía del art. 18 de la CN, sino que además, se impide el acceso a la jurisdicción regulado por los art. 11 de las leyes 18.820 y 21.864, atribuyéndose facultades que no le asiste.

La Cámara abre una posibilidad de mayor garantía frente a la arbitrariedades de las normas o de los funciones que las ponen en ejecución, sobre todo en los casos regidos por el “*solve et repete*” que es un requisito de procedencia de la apelación contra actos que desestimen las impugnaciones a las determinaciones en materia previsional, en la medida en que el ingreso previo podría poner de manifiesto la no idoneidad de vía de revisión jurisdiccional implementada en la ley 18.820 por insuficiencia de medios para afrontar el pago.

La cámara trata de canalizar la alta litigiosidad que provoca el accionar del Fisco, morigerando el rigor e inflexibilidad de ciertas normas procesales que en materia de Seguridad Social, especialmente, resultan lesivas al derecho de defensa.

La cámara Federal de Rosario, de fecha 14/12/2002, en “*FM Litoral 100.1 Mhz*”, sostuvo que, en un principio, no puede hablarse de ilegalidad manifiesta si el acto que se discute está basado en una norma de cumplimiento general como, por ejemplo, una ley.

En otro orden, un tema frecuente en materia tributaria, constituyen las sanciones de clausura por infracción a los deberes formales. En la ley 11.683, en el art. 77 estableció que la resolución de apelación administrativa es recurrible ante funcionarios superiores que designe la AFIP, con efecto devolutivo. A tal fin, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de fecha 28/04/1998, en “*Lapiduz, Enrique*” dispuso es admisible el amparo en

el caso de clausuras de establecimientos, a fin de obtener efectos suspensivos en la apelación judicial.

9. Conclusiones

Como hemos desarrollado a lo largo del trabajo la regla general lo establece el art. 12 de la ley 19.549 con la presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria de los actos administrativos.

Aclarando que salvo procedimientos especiales que prevean la suspensión de los actos administrativos, la regla general es el efecto devolutivo, pudiendo el contribuyente alegar supuestos de excepción cuando la normativa lo prevea.

Entre las excepciones a la regla general enunciaremos las siguientes

1-La excepciones previstas en el art. 12 de la ley 19. 549, por razones de interés público, para evitar perjuicios graves al interesado o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta.

2- Procedimientos especiales donde se prevean la suspensión de los actos administrativos, los actos que determinan impuesto e imponen sanciones, que puede recurrirse por algunos de los recursos del art. 76 de la ley 11.683, con efectos suspensivo.

3-La solicitud de medidas cautelares

4- En los procesos constitucionales, la acción de amparo y la acción declarativa.

Las excepciones que puede presentar el contribuyente, cuando opera el solve et repete y no se logra compatibilizar la facultad del Fisco de asegurar la normal percepción los recursos tributarios, con las garantías constitucionales en materia tributaria.

Frente a situación estamos un conflicto de derechos diferentes; por un lado nos encontramos con el derecho a la tutela judicial efectiva y por otro lado, el derecho del Estado a la recaudación fiscal para de esta forma cumplir con sus fines específicos.

La limitación a tales derechos constitucionales produciría un menoscabo significativo al estado de derecho; es por ello, que la elección de unos u otros, no puede hacerse en términos generales, sino por el contrario se debe estudiar cada caso en particular y resolver lo más beneficioso para el contribuyente y para el Estado recaudador.

Así mismo, cabe señalar que el principio sol solve et repete, ha sido atenuado su rigurosidad, en tanto que la Cámara Federal Seguridad Social y la Corte Suprema Justicia de la Nación, reemplazando el pago previo, aceptando entre otros seguros de caución, avales bancarios, en otras garantías. Para que el contribuyente no quede insolvente, puede presentar “garantías suficientes”.

No obstante la breve reseña jurisprudencial mencionada de la Corte Suprema de Justicia no considera un obstáculo el principio del solve et repete, al derecho a la jurisdicción como acceso a una instancia judicial independiente e imparcial, ni al derecho de defensa en juicio, sino que las limitaciones propias de dicho principio se hallan en la concreta capacidad económica del recurrente o signifique un importante desapoderamiento de bienes.

10. Bibliografía

Asorey Ruben O, Atchabahian Adolfo, Baistrocchi Eduardo, Bocchiardo José C, Bult Goñi Emrique G, Casas José O, Damarco Jorge H, Diaz Siero Horacio D, García Belsunce Horacio A, Mordeglia Roberto M, Navarrine Susana C, Naveira de Casanova Gustavo, Schindel Angel, Spisso Rodolfo R, Tarsitano Alberto, Tejero Guillermo O, Telerman de Wurcel Graciela L, Torres Agustin, Villegas Héctor B, y Ziccardi Horacio, director García Belsunce Horacio A (2003), Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen I, Parte General, Derecho constitucional tributario, derecho tributario sustantivo o material, administrativo o formal; procesal; penal; internacional; comunitario. Buenos Aires Argentina Editorial Astrea. Pag. 375, 386, 399.

Bielsa, Rafael (1995) *Estudios de Derecho Público II- Derecho Fiscal*. Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma.

CNACAF, Sala I (13 de octubre de 2010) Alto Paraná (TF 31074- I)- MED c/DGI.

Cámara Federal de la Seguridad Social sala II de fecha 28/10/2013, “*CEMIC c/AFIP-DGI s/Impugnación de deuda*”

Cámara Nacional Federal. Cont. Admi, sala I de fecha 13/08/2015 en “*Clion Polimeros SA c/DGI s/recurso directo organismo externo*”.

Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala II de fecha 27/09/2013, “*Explotación Agropecuaria Don Félix SRL c/AFIP s/Impugnación de deuda*”.

Cámara Nacional Federal. Cont. Admi, sala III de fecha 16/02/2017. “*Garman Representaciones S.A.*”,

La Cámara Federal de Seguridad Social Sala II, de fecha 27/05/2014 en, “*Gerbo Group SRL c/AFIP s/recurso de queja*”

Cámara de apelaciones Contencioso Administrativo Federal, Sala III, de fecha 13/05/1982, en “*Guaraní S.A.C.I.F.I*”.

Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala III, de fecha 15/02/2012, “*Hogar Plan SRL c/AFIP-DGIs/ Impugnación de deuda*”.

Cámara Nacional Federal. Cont. Admi, sala I de fecha 13/09/2016. “*HSBC Bank Argentina SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo*”.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo, sala I, de fecha 05/10/2004, en “*Ibbilco SRL*”

Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, de fecha 13/05/2004, en “*IATE S.A.C/DGI*”

Cámara Federal de Seguridad Social Sala II, de fecha 12/05/2014 “*Lee Jung Don c/ AFIP s/recurso de Queja*”,

Cámara Nacional de la Seguridad Social, Sala III, de fecha 12/05/1995 “*Obra Social para el Personal de la Industria Metalúrgica*”.

Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA, Sala II de fecha 22/11/2013, “*Mercer, Ernesto Alberto c/GCBAs/otros procesos incidentales*”.

La Cámara Federal de Seguridad Social, Sala II de fecha 04/09/2012 “*Pacheco SAC/ Ministerio de Trabajo y Seguridad Social s/ recurso de queja*”

Cámara Nacional Federal. Cont. Admi, sala II de fecha 27/12/2012. “*Search Organización de Seguridad SA*”

Cámara Nacional Federal. Cont. Admi, sala II de fecha 10/04/2012. “*Scalise, María Gabriela*”.

La Cámara Federal de Seguridad Social Sala I de fecha 20/12/2013, en “*Seguridad y control S.A. c/AFIP s / recurso de queja*”

Cámara Federal de la Seguridad Social sala I de fecha 08/08/2014. “*Tomas SA c/AFIP-DGI s/Impugnación de deuda*”.

CNCAF, Sala II, de fecha 20/09/1988“*Trebas SA*”

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, sala III, de fecha 18/03/1993, en “*Video Club Dreams v. Instituto Nacional de Cinematografía*”.

Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la CABA, Sala II de fecha 18/04/2017, en “*Village Cinemas*”.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo, sala I, de fecha 21/03/2013, en “*Weindenbacher, Harry*”.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo, sala IV, de fecha 09/05/2005, en “*Yaviet S.A.*”.

Canobbio ,María Julieta (07/2018) “*Del selve et repete en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires como condición para acceder a la Justicia*”, Buenos Aires, Argentina, consultor tributario, Editorial Errepar.

Capria, Maria A; Valeria D'Alessandro; Francisco Blanco (04, 05/2018), *“Modificaciones incorporadas a la ley 11683 de Procedimientos Tributarios”* Buenos Aires, Argentina, Doctrina Tributaria, Editorial Errepar.

Caranta, Martin R (02/2018) *“Sobre el error excusable, a propósito de la reforma tributaria de la ley 27.430”* Buenos Aires, Argentina, Consultor Tributario, Editorial Errepar.

Calello, Carolina (02/2016) *“Tribunal Fiscal de la Nación Algunas Cuestiones controvertidas sobre la Competencia”* Buenos Aires, Argentina, Doctrina Tributaria, Editorial Errepar.

Celdeiro Ernesto, María de los Angeles Gadea y Juan José Imirizaldu. (2018)

Procedimiento Fiscal. Incluye modificaciones de la ley 27.430. Editorial Errepar.

Corte Suprema de justicia de la Nación de fecha 10 /12/1996, en *“Astra CAPSA”*

Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 20/10/1987, *“Bridas Sociedad Anónima Petrolera, Industrial y Comercial c/provincia del Neuquén”*.

Corte Suprema de Justicia de la Nación (11 de junio1998). *“CADESU Coop. Trabajo Ltda. C/DGI.”*

Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 26/09/2006, *“Club 20 de febrero c/Estado Nacional y/o AFIP s/acción meramente declarativa- medida cautelar”*

Corte Suprema de Justicia, de fecha 02/07/2013, en la causa” *Colorín IMSSA c/DGI”*.

Corte Suprema de Justicia de la Nación, (09 de marzo de 2010)” *Compañía de Circuitos Cerrados c/AFIP- DGI”*.

Corte Suprema de Justicia en *“Dinar Líneas Áreas c/AFIP-DGI, 26/06/2000”*.

Corte Suprema de Justicia de la Nación, (07 de Julio de 1989) *“Ekmekdjian, Miguel A., c. Sofovich, Gerardo y otro rev.”*.

Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 13/11/1986, en *“Equipo Hidráulicos SRL s/quiebra propia”*.

Corte Suprema de Justicia de la Nación, de fecha 20/02/2018. *“Festival de Doma y Folklore c / Estado Nacional s/ acción meramente declarativa de derecho”*

Corte Suprema de Justicia de la Nación, (01 de diciembre de 1990) *“Firestone de Argentina S.A.I.C.”*

Corte Suprema de Justicia de la Nación, (22 de diciembre de 2008). “*Forestadora Tapebicua S.A. c /AFIP s/ incidente de medida cautelar.* “

Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 05/11/1991, en “*Mickey S.A*

Corte Suprema de Justicia de la Nación, (21 de diciembre de 1989) “*Micrómnibus Barracas del Belgrado S.A.* “.

Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha de fecha 19/03/1987 “*Newland, Leonardo Antonio c/ Santiago del Estero, Provincia*”.

Corte Suprema de Justicia de la Nación, (04 de noviembre de 2008) “*Orígenes AFJP S.A.c/AFIP* “.

Corte Suprema de justicia de la Nación de fecha 02/09/1968, “*Parafina del Plata S.A.*”.

Corte Suprema de justicia de la Nación de fecha 15/10/1981. “*Usandizaga, Perrone y Juliana SRL*”.

La Corte Suprema de la Provincia de Buenos Aires, de fecha 18/08/1982, “*Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL*”.

Corte Suprema de Justicia de la Nación, (22 de junio de 1989) “*Trebas S.A. s/prohibición de no innovar* “.

Corte Suprema de Justicia de la Pcia. de Bs. As, de fecha 24/09/2003, en “*Eco-System S.A.v. Pcia de Buenos Aires*

Della Rocca, Horacio “*Presunciones y Ficciones. Importancia en la reconstrucción de la base imponible*”- Informe de Relatoría del 11° Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires – pag. 341/4.

Decreto ley 1285/58, art. 39 Bis

Di Pietromica, Viviana (06/2011) “*La vigencia del Principio de solve et repete en la legislación local*” Buenos Aires, Argentina, consultor tributario, Editorial Errepar.

Fantin Manera.G (13 de agosto de 2010) *Solve et Repete, y las razones de su inconstitucionalidad*, Buenos Aires, Argentina, Periódico tributario, Editorial la Ley, p.10.

Giuliani Fonrouge, Carlos María. (2001). *Derecho Financiero*. Tomo I. Editorial Depalma, Séptima edición, Editorial la Ley.

Giuliani Fonrouge, Carlos” *Derecho Financiero*”- 3° ed. Pag. 603

Guiliani Fonrouge, Carlos M (s/f) *“Acerca del Solve et repte”*, Buenos Aires, Argentina, Revista Jurídica Argentina la Ley, Pag. 619.

Giuliani Fonrouge, Carlos María. (2011). Derecho Financiero. Tomo II, décima edición, la Ley

Gómez, Teresa, 1999 *“Nociones sobre los derechos de administrado y la responsabilidad tributaria”* Jornada Tributaras, Mar del Plata, Argentina.

Golbit, Gabriel; D’Alessandro Valeria, Mohadeb, Sergio (2012) *“Procedimiento Tributario: Teoría y Práctica para el Contribuyente”*, Buenos Aires, Argentina

Gordillo, Agustín 2007, *“Tratado de derecho administrativo, T. III”* Buenos Aires. Ed. Fundación de Derecho Administrativo, 9º edición.

Jarach, Dino (1983) *“Finanzas Públicas y Derecho Tributario”* Editorial Cangallo.

Jarach, Dino (1998): *“Constitucionalidad del Principio Solve et repete”*, en *“Estudios del derecho Tributario”*, Buenos Aires Argentina, Ediciones Cima.

Jarach, Dino *“La infracción fiscal del derecho argentino”* – Revista Derecho Fiscal- T. XVII-pag. 341.

Jarach, Dino 2013, *“Finanzas Pública y Derecho Tributario”*, Buenos Aires, Argentina, 4º Editorial Abeledo Perrot, Pag. 443.

Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 de la Ciudad de La Plata, de fecha 28/05/2009, en *“Gallo Llorente, Eduardo c/fisco de la Prov. Bs As.”*

Ley 6.006 Código Fiscal de la provincia de Córdoba 04/05/2015.

Ley 23.966 Impuesto a los Combustibles, modificada por la ley 27.430 B.O. 29/12/2017

Ley 10.390 Código Fiscal Provincia de Buenos Aires 11/03/2011

Ley 18.820 Previsional Social 29/10/1970

Ley 19. 549 Procedimientos administrativos (15/01/2011)

Ley 26.063 Recurso de la Seguridad B.O. 11/05/2012

Ley 24.463 Solidaridad Previsional 08/03/1995

Ley 11. 683 Procedimiento Tributario, con la reforma tributaria de la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017)

Modelo de Código Tributario para América Latina, (1967), Washington D.C. 1º Edición, Unión Panamericana, Secretaria General de Estados Americanos, Pag. 124 s.s.

Navarrine, Susana Camila, (s/f) “*Acción Declarativa*”. *Prevención del daño tributario. Inexistencia de solve et repete, Derecho Fiscal, Tomo XL, Pag. 193*

Palacio, Lino E 1998. “*Manual de Derecho Procesal Civil*”, Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo Perrot, 14º edición, pag. 773

Plenario de la C.A.N.C.A.F, de fecha 28/ 10/2003, en “*Compañía Avícola S.A.*”

75º Aniversario de la Ley N° 11.683(2008): homenaje de la facultad de ciencias Económicas; Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Resolución general 79/1998 y sus modificaciones

Resolución General 3329/2012

Resolución General 3488/2013.

Spisso, Rodolfo R (1996). *Tutela Judicial efectiva en materia tributaria*. Buenos Aires, Argentina. Editorial Dipalma.

Spisso, Rodolfo R (2005). *Acciones y Recursos en materia tributaria*. Buenos Aires, Argentina. Editorial Lexis Nexis

Tribunal Fiscal de la Nación, la sala B de fecha 17/05/2005, en “*Anaerobicos S.A.*”

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, de fecha 03/07/2013, en “*Almirón, Juan Manuel s/recurso de apelación- impuesto a la ganancias*”.

Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, de fecha 16/10/2013, en “*Carraro Argentinas S.A. s/apelación*”

Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, de fecha 07/12/2012, *Conevial Infraestructura y Servicios S.A. s/recurso de apelación, impuesto a la ganancia*.

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C de fecha 04/07/1994, en “*Rodríguez Glade María Megrez*”.

Tribunal Fiscal de la Nación, sala C de fecha 04/09/2013 “*Petrobras Argentina SA*”.

Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 20/06/2007, en un plenario, en la causa “*Santiago Sáenz SA*”.

Tribunal fiscal de la Nación, la sala A, de fecha 31/08/2005, en “*Solares de Olivos S.A.*”.

Valdes Costa, Ramón. (1992). *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma.

Telias, Sara D. y Galanternik (dic.2010): “El solve et repete en la jurisprudencia reciente: vías para la revisión judicial de actos administrativos y flexibilización del criterio restrictivo para la concesión de medidas cautelares”, *Revista de Impuesto* N°13.

Telias, Sara Diana y Robiglio Carolina (2008): “Apelación de determinaciones de oficio y multas: Opción Estratégica de la vía Procesal”, *Revista de impuesto*.

Telias, Sara Diana (junio de 1995) “*El significado de los términos empleados en la ley 11.683 a efectos de determinar las vías procesales*”. *Revista de impuesto*.

Villegas, Héctor B. (2016). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina. 10° edición actualizada y ampliada, editorial Astrea.

Vizcaino, García Catalina 2000. “*Derecho tributario*” Tomo II. Buenos Aires Argentina, 2° edición actualizada y ampliada, Editorial Depalma.

Ziccardi, Horacio (1976), “Modelo del Código Fiscal para prov y municipal”, VI Jorn. Trib. C.P.C.E.C.F Mar del Plata

Ziccardi Horario (08/2014) “*El delito y la infracción por defraudación, en el orden Nacional y Local*” Buenos Aires, Argentina, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Editorial Errepar.