



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA

ESCUELA DE POSGRADO

Universidad Nacional de la Matanza Escuela de Posgrado

ESPECIALIZACIÓN EN PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO, PREVISIONAL Y REGIMEN PENAL TRIBUTARIO

PROYECTO TRABAJO FINAL INTEGRADOR

LA AMPLIACIÓN DE LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA Y DE SEGURIDAD SOCIAL

AUTOR/A: **ESTEBAN OSCAR FERNANDEZ**

DIRECTOR/A: **LAURA AMALIA GUZMAN**

JUNIO 2022

INDICE GENERAL

JUSTIFICACIÓN.....	3
PLANTEAMIENTO DEL TEMA.....	3
OBJETIVO GENERAL.....	3
OBJETIVOS ESPECIFICOS.....	3
MARCO TEORÍCO.....	4
HIPOTESIS.....	9
METODOLOGÍA Y TÉCNICAS A UTILIZAR.....	9
TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA.....	10
LA TUTELA JURISDICCIONAL EN EL AMBITO ADMINISTRATIVO.....	11
LA CREACIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN COMO ORGANISMO JURISDICCIONAL EN DEFENSA DE LA TUTELA EFECTIVA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.....	14
DESIGNACIÓN DE LOS VOCALES.....	16
INCOMPATIBILIDADES.....	17
GARANTIAS PARA LOS VOCALES.....	18
REMOCIÓN DE LOS VOCALES.....	19
EXCUSACIÓN Y RECUSACIÓN.....	20
LA NO APLICACIÓN DE LA REGLA DEL SOLVE ET REPETE EN LA ESFERA DEL TFN.....	22
ALGUNAS CUESTIONES DEL PRINCIPIO SOLVE ET REPETE.....	22
EVOLUCIÓN EN ARGENTINA.....	24
EFFECTO SUSPENSIVO DEL PLAZO.....	27
JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA.....	29
COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL EN MATERIA IMPOSITIVA.....	30
COMPETENCIA TERRITORIAL.....	32
COMPETENCIA EN RAZÓN DEL GRADO.....	32
COMPETENCIA EN RAZÓN DEL MONTO.....	33
COMPETENCIA EN RAZÓN DE LA MATERIA.....	36
SUPUESTOS DE INCOMPETENCIA. CASOS CONTROVERTIDOS.....	48

Las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.....	50
Los actos que declaran la caducidad de planes de facilidades de pago.	50
Los actos que declaran y disponen la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.....	53
Los actos mediante los cuales, se intima la devolución de reintegros efectuados en concepto de Impuesto al Valor Agregado por operaciones de exportación	55
Impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural.....	59
Compensación y transferencia de créditos fiscales.	60
Diferimientos de Impuestos	61
Resoluciones que imponen sanción de clausura.	61
SOBRE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL	64
CONTROL DE CONVENCIONALIDAD – CONSTITUCIONALIDAD	75
CONCLUSIÓN	86
REFERENCIAS.....	89

JUSTIFICACIÓN

La inquietud de investigar sobre el tema, se centra en la importancia y trascendencia que tiene para los contribuyentes poder desarrollar una tutela jurisdiccional efectiva de sus derechos como tales, ante un tribunal especializado, como lo es el Tribunal Fiscal de la Nación, cuyo principal objetivo es controlar y resolver respecto de lo actuado por la administración Federal de Ingresos públicos en materia impositiva y aduanera, pero además poner de manifiesto la necesidad que se incorpore dentro de su actuación la posibilidad de controlar lo actuado por la Administración Federal de Ingresos Públicos en materia de Seguridad Social.

PLANTEAMIENTO DEL TEMA: ¿No es momento de ampliar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia tributaria atento a la variedad de supuestos que quedan fuera de ella y la incorporación dentro de su esfera de competencia, de las resoluciones que dicta la Administración Federal de Ingresos Públicos en materia de Seguridad Social, ante la necesidad creciente de los contribuyentes de poder defender sus derechos a través de una tutela jurisdiccional efectiva?

OBJETIVO GENERAL: Lograr mediante el presente trabajo, poner de manifiesto un análisis profundo de la necesidad de contar con una ampliación de la competencia del Tribunal Fiscal de La Nación en materia Tributaria e incorporar a la esfera de su competencia las cuestiones en materia de Seguridad Social.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Intentar explorar un tema, de gran relevancia para el contribuyente que le permita acceder al TFN en la búsqueda de defensa sus derechos como tales ante la actuación del órgano fiscalizador.

- Lograr despertar un conocimiento respecto de las competencias del TFN y la necesidad de que las mismas puedan ser ampliadas.
- Analizar la importancia de la ampliación de la competencia del TFN como elemento favorable a la tutela Jurisdiccional efectiva en actuaciones impositivas y de la Seguridad Social por parte de los contribuyentes.
- Conocer el Origen y finalidad de la creación del TFN, cuya intención fue eliminar el instituto del Solve et repete del ámbito impositivo y analizar la posibilidad de su eliminación en el ámbito de la Seguridad Social, con la finalidad de tener acceso en el ámbito administrativo de una tutela jurisdiccional efectiva consagrada por la jurisprudencia y doctrina de organismos internacionales.

MARCO TEORÍCO

El tribunal Fiscal de la nación es un tribunal administrativo ubicado en la esfera del Poder Ejecutivo Nacional. La ley que le dio origen es la 15265 (BO 23/1/1960), comenzando sus funciones el 28 de abril de 1960. Ubicándonos en el tiempo este Tribunal administrativo nació al amparo del gobierno del Dr. Arturo Frondizi. Este tribunal nace en un contexto en donde, ya hacia la segunda mitad de la década del 50, la doctrina de los tributaristas había intensificado su propósito de lograr fórmulas para dar cierto equilibrio a la posición de las partes en la relación jurídico – tributaria, sobre todo durante la fase administrativa dentro de la cual ella tuviera desarrollo.

Es importante destacar que las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en la ciudad de México, entre el 24 de septiembre y el 4 de octubre de 1958, constituyeron una valiosa fuente doctrinaria, que formulo recomendaciones de relevante significación que, en buena medida, sirvieron de precedente inmediato para la Sanción de la ley que dio origen al TFN. Es de destacar, entre las recomendaciones aludidas, aquella según la cual *los tribunales de lo contencioso tributario deben gozar de independencia del Poder Ejecutivo. De no estar ubicado dentro del Poder Judicial, esa independencia debe ser la misma que se asegura a los órganos de este poder. También se sostuvo en aquella oportunidad que el procedimiento contencioso tributario debe ser*

sencillo y rápido, asegurando que las causas sean resueltas dentro de los plazos que fije la ley, así como el respeto al principio de igualdad de las partes, como también que los tribunales en lo contencioso tributario deben estar revestidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho, independientemente de lo alegado y probado por las partes. (1)

En la actualidad tiene competencia, no sólo en materia impositiva, sino también en materia aduanera. Esta última, recién le fue otorgada en el año 1963 por Dec-ley 6692/1963, analizar esta competencia no forma parte del presente trabajo. Demás está decir que no forma parte de la competencia las cuestiones relacionadas en materia de Seguridad Social. El TFN se compone de cuatro salas en materia impositiva y son integradas por dos abogados y un Contador Público. Dentro de lo novedoso del organismo se encuentra justamente, la integración mixta. Por primera vez se logró que los profesionales en Ciencias Económicas integren un tribunal de estas características, altamente especializado para la dilucidación de temas tributarios. La creación de este tribunal representó, entre otras cosas, la posibilidad de poder discutir una causa de la materia impositiva sin pagar previamente el monto de la determinación del impuesto realizada por la DGI. La razón fundamental de la creación de un Tribunal Administrativo fue, sin lugar a dudas, la eliminación del principio Solve et repete dentro de la esfera administrativa, permitiendo con ello que las apelaciones de las determinaciones de oficio del Fisco pudieran ser apeladas con efecto suspensivo, desarrollándose así la causa sin que el contribuyente debiera abonar previamente el tributo reclamado. (2)

La regla Solve et repete, en su formulación más rígida significa, que la impugnación de cualquier acto administrativo que implique liquidación de un crédito a favor del estado sólo sea posible si el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute. Esto atentaría contra la posibilidad de ejercer de manera efectiva un derecho de defensa por parte de los contribuyentes, dado que muchas veces resultaría imposible cumplir con el pago previo para poder ejercer su defensa. Algunos autores sostienen que se estaría atentando contra una verdadera tutela jurisdiccional efectiva para el logro de un verdadero derecho de defensa.

El principio de tutela administrativa y judicial efectiva encuentran su apoyo y razón de ser en la aplicación de las garantías específicas que derivan del Art. 8° de la Convención Americana de Derechos Humanos, muy especialmente los contenidos en los INC. 1° y 2° de esta disposición. En especial dentro de la esfera administrativa los principios de “Audiencia previa”, “debido proceso” y “plazo razonable”, entre otros, en tanto constituyen aspectos de las garantías previstas en el mentado Art. 8.1 de la Convención, que resultarán luego aplicables al procedimiento administrativo, con o sin modulaciones, pero necesariamente aplicables – en razón de una derivación lógica irrefutable: una vez decidido que el procedimiento administrativo queda comprendido en las reglas del Art. 8° de la CADH, las garantías allí previstas no podrán ser ignoradas.

La regla del Solve et repete fue prácticamente eliminada dentro del ámbito de actuación en materia impositiva, no sucede lo mismo en el ámbito de la Seguridad Social, donde a través de consideraciones atenuadas, los jueces de la Cámara de la Seguridad Social aceptan la posibilidad de asegurar el crédito del Estado a través de Seguros de Caucción y otras formas posibles para dar cumplimiento de manera indirecta a la regla del Solve et repete.

En materia de competencia en el ámbito impositivo, el Art. 159 de la Ley de Procedimiento Tributario (11.683) determina su esfera de conocimiento: Recursos de Apelación contra las Resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a pesos Veinticinco Mil (\$25.000); Recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que impongan multas superiores a veinticinco mil pesos (\$25.000); Recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la AFIP y de las demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a Veinticinco mil pesos (\$25.000); Recursos por retardos en la resolución de las causas radicadas ante la AFIP, en los casos contemplados en el segundo párrafo del Art. 81; y del Recurso de Amparo a que se refiere los Arts. 182 y 183 de la ley mencionada.

Hay un universo de situaciones, no menos importantes, que quedarían fuera de la competencia de un Tribunal cuyas especiales características son su especialización en la materia y su independencia para actuar en las resoluciones de conflictos y situaciones que se suscitan entre la Administración Federal de Ingresos Públicos y los contribuyentes. Tengamos en cuenta que al momento de crearse el TFN en 1960, la República Argentina contaba con una población apenas superior a veinte millones de habitantes (CENSO 1960), encontrándose más que duplicada actualmente, por lo que exponencialmente se ha incrementado la cantidad de ciudadanos que se encuentran en la obligación de pagar impuestos.

Fuera de la competencia del TFN quedan todos aquellos actos administrativos de naturaleza no determinativa, entre otros, liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, liquidaciones de actualizaciones e intereses o los actos que declaran y disponen la exclusión de Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes, más conocido como Régimen de Monotributo. Tengamos en cuenta que este sistema contempla un universo de más de 3 millones de contribuyentes, que quedan fuera de la posibilidad de concurrir ante el TFN para apelar las resoluciones del Órgano Recaudador que determinan la exclusión de este régimen al Régimen general de Autónomos, esto por nombrar algunos ejemplos.

Para todas las cuestiones que no se encuentran dentro de la competencia del TFN, el Decreto Nacional 1397/1979 Reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario contempla en su Art. 74, un recurso residual a los fines que los contribuyentes puedan apelar las resoluciones de actos no determinativos de la AFIP ante el Director General, del mismo organismo, por lo que la posibilidad de ser juzgado por un órgano imparcial e independiente se esfuma, teniendo los contribuyentes una vez superada la instancia administrativa recurrir a la instancia judicial para una efectiva revisión de lo actuado por el órgano recaudador.

Tengamos en cuenta que acceder al TFN implica no solamente la no aplicación de la regla del Solve et repete, es decir del pago previo para su actuación, sino también la posibilidad de que se suspendan los plazos de ejecución de ese crédito por parte del Estado, hasta tanto el Tribunal Fiscal resuelva la controversia suscitada.

La competencia del Tribunal Fiscal no está contemplada en la Ley en Materia de Seguridad Social, tampoco estuvo en un principio en materia aduanera y luego fue incorporada como fue descripto ut supra. En el ámbito de la Seguridad Social, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la Causa Microómnibus Barracas de Belgrano S.A, sentencia del 21/12/1989, entendió que *“el Art. 8º, Inc. 1º, de la Convención Americana de Derechos Humanos era operativa y no requería de una reglamentación interna ulterior para ser aplicada pero, de todos modos, frente a normas que en materia previsional exigían el pago de lo adeudado como requisito de admisibilidad de los recursos de revisión judicial, tuvo en cuenta que el apelante ni siquiera había alegado que le fuera imposible, debido al excesivo monto del depósito, efectuar el pago previsto como recaudo para la habilitación de la instancia, de forma tal de impedir real y efectivamente el ejercicio de su derecho”*. Es decir, adjudicó carácter operativo a la Convención, sin perjuicio de requerir para excepcionar del “Solve et repete”, la invocación y acreditación de la efectiva imposibilidad de pago para acceder a la tutela judicial previa. (3)

Si bien en materia de Seguridad Social el Solve et repete se encuentra atenuado, ante la posibilidad de que el pago previo pueda ser suplantado por otros medios, cierto es que continua su existencia. Es decir que además de la existencia de este instituto, los contribuyentes no tienen la posibilidad siquiera de acceder al TFN para resolver los diferendos con el órgano recaudador, que implicaría por definición, necesariamente la desaparición de tal principio, pues el TFN no lo contempla. Toda esta situación relatada atenta de manera flagrante en esta materia, contra una tutela jurisdiccional efectiva, en resguardo de los derechos de los contribuyentes.

Otro aspecto a contemplar de la competencia del tribunal es la imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de las leyes tributarias y aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal de la Nación, conforme lo determina el Art. 185 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario. Esto es, que le este vedado al Tribunal declarar la inconstitucionalidad de una norma tributaria o sus reglamentaciones. No es armónica la posición de la doctrina sobre este aspecto limitativo. Es importante analizar las distintas

posturas doctrinarias e inclusive resoluciones judiciales y del propio TFN para abordar una potencial conclusión al respecto.

HIPOTESIS

La apelación ante el TFN proporciona una herramienta legal a los contribuyentes en la búsqueda de la defensa de sus derechos ante las actuaciones realizadas por la AFIP, por parte de un tribunal especializado, fuera de la órbita de AFIP, sin ser necesario el previo pago de la acreencia reclamada o de la sanción impuesta por el Órgano administrador y suspendiendo los plazos de ejecución hasta que el Tribunal se expida al respecto. Hasta el momento no forma parte de la competencia del TFN ciertos asuntos en materia impositiva y todo lo relacionado con asuntos en materia de Seguridad Social.

METODOLOGÍA Y TÉCNICAS A UTILIZAR

La metodología que se utilizará para la investigación es la **Explicativa**, esto es, a partir de lo desarrollado por la Doctrina y la Jurisprudencia respecto al tema a desarrollar, y en función de la existencia de determinadas situaciones de facto suscitadas entre los contribuyentes y el Organismo recaudador, llegar a una conclusión que confirme o refute la hipótesis planteada.

TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA

La tutela judicial efectiva es un derecho fundamental y un derecho humano consagrado expresamente en la regla de reconocimiento constitucional argentina (4), en virtud de lo cual presenta un contenido constitucional protegido, que no puede ser desconocido por los poderes constituidos. El derecho a la tutela judicial efectiva (también conocida como derecho a la jurisdicción), se entiende como la potestad de acceder a los órganos jurisdiccionales con el objeto de procurar la plena satisfacción de los derechos subjetivos y colectivos.

En el marco de una relación triádica, el sujeto activo de este derecho -el justiciable- es la persona física o jurídica y el sujeto pasivo es el Estado mediante el órgano judicial encargado de administrar justicia. De un lado, en el ámbito del “poder”, el Estado tiene la función de administrar justicia; del otro, en el ámbito de los “derechos del hombre”, el justiciable titulariza el derecho de requerir esa función en su favor o incitarla. (5). Este derecho se vincula con el principio *pro actione* (proveniente del derecho de los derechos humanos) que propone que en cada caso y en cada proceso, el tribunal requerido haga un juicio objetivo y fundado en torno a la verosimilitud de la pretensión articulada y de la acción que la viabiliza, de forma que no se incurra en rigorismos procesales que estrangulen al sistema de derechos. El acceso al órgano jurisdiccional no puede verse obstruido por ninguna clase de obstáculo formal o real. (6)

La tutela judicial efectiva apunta a eliminar las trabas que obstaculizan el acceso al proceso, tanto como a impedir que, en virtud de formalismos o ritualismo procesales, queden ámbitos de la actividad administrativa inmunes al control judicial, así como también tiende a asegurar el ejercicio pleno de la jurisdicción. Asimismo, conlleva explícitamente la interdicción de indefensión. Esto implica, el acceso a los órganos jurisdiccionales sin obstáculos injustificables y que no excluyan el conocimiento de las pretensiones opuestas por los justiciables.

LA TUTELA JURISDICCIONAL EN EL AMBITO ADMINISTRATIVO

La asunción de verdaderas funciones judiciales por parte de la administración, ha originado lo que se ha venido denominando administración jurisdiccional, que decide las cuestiones promovidas por los administrados, en las que, al decir de la Corte Suprema de La Nación, los órganos de la administración ejercen facultades que en el orden normal de las instituciones incumben a los jueces.

El derecho judicial de la Corte Suprema considera compatible con la ley fundamental la posibilidad de que determinados organismos administrativos sean investidos de la facultad de dictar pronunciamientos de naturaleza judicial, como forma de hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos.

La evolución de la jurisprudencia de la Corte se consolidó en el ya clásico caso de “Fernández Arias c/ Poggio”, donde señaló que el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos es uno de los aspectos que en mayor grado atribuye fisonomía relativamente nueva al principio atinente a la división de poderes. La Corte reconoce la legitimidad de los organismos administrativos que ejercen funciones jurisdiccionales, en la medida en que sus decisiones estén sujetas a un control judicial suficiente. Precizando los alcances de la exigencia del control judicial suficiente, respecto de la decisión emanada de órganos administrativos, la Corte declaró que ella implicaba:

- A) Reconocimiento a los litigantes del derecho a interponer recursos ante los jueces ordinarios;
- B) Negación a los tribunales administrativos de la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertidos, con excepción de los supuestos en que, existiendo opción legal, los interesados hubiesen elegido la vía administrativa, privándose voluntariamente de la judicial;
- C) Que el alcance de dicho control no depende de reglas generales u omnicomprendivas, sino que ha de ser más o menos extenso y profundo, según las modalidades de cada situación jurídica; (7)

En el plano internacional, el principio de tutela administrativa y judicial efectiva encuentran su apoyo y razón de ser en la aplicación de las garantías específicas que derivan del Art. 8° de la Convención Americana de Derechos Humanos, muy especialmente los contenidos en los INC. 1° y 2° de esta disposición. En especial dentro de la esfera administrativa los principios de “Audiencia previa”, “debido proceso” y “plazo razonable”, entre otros, en tanto constituyen aspectos de las garantías previstas en el mentado Art. 8.1 de la Convención, resultarán luego aplicables al procedimiento administrativo, con o sin modulaciones, pero necesariamente aplicables – en razón de una derivación lógica irrefutable: una vez decidido que el procedimiento administrativo queda comprendido en las reglas del Art. 8° de la CADH, las garantías allí previstas no podrán ser ignoradas.

El art. 8° de la Convención se titula “Garantías judiciales” y se compone de cinco incisos, de los cuales solo los dos primeros han sido objeto de atención relevante en las sentencias de la Corte IDH y han repercutido en el plano del derecho interno. Resulta importante destacar el primero de ellos: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

Las garantías del inc. 1° han sido denominadas “garantías judiciales generales”, mientras que las del inc. 2° fueron calificadas por la Corte IDH como “garantías mínimas” que, en su literalidad, han sido previstas para ser aplicadas en el ámbito penal (la premisa de la cual parte esta norma es la de una persona “inculpada de delito”), no obstante lo cual la Corte IDH ha considerado la extensión a otro tipo de procesos (no penales) de estas “garantías mínimas”.

En la letra del art. 8° de la CADH, la diferencia entre las garantías del inc. 1° y las del 2° radica en que las primeras rigen en todo tipo de proceso judicial (incluido, por cierto, el proceso contencioso administrativo), mientras que las del inc. 2° fueron diseñadas para regir en el proceso penal.

La extensión de las garantías generales o básicas del inc. 1º (derecho a ser oído con las debidas garantías en un plazo razonable) al procedimiento administrativo implica postular que las garantías del proceso contencioso rigen también en los trámites ante la administración que decidan sobre derechos de las personas.

En la economía del Pacto, todo proceso judicial tendiente a la determinación de derechos u obligaciones (entre los que se incluye el proceso contencioso administrativo) debe asegurar: que el interesado sea “oído”; que lo sea “con las debidas garantías”; que se adopte resolución en un “plazo razonable”; y que dicha resolución sea tomada por un “juez o tribunal” cuyas notas deben ser la competencia, independencia e imparcialidad.

Más allá de la literalidad de la norma, la Corte IDH ha efectuado una interpretación generosa y amplia de estas garantías, extendiéndolas al procedimiento administrativo. El tribunal internacional se ocupó por primera vez de esta cuestión en la opinión consultiva OC-9/87, emitida los términos del art. 64.1 del Pacto, oportunidad en la que sostuvo que no obstante la literalidad del art. 8.1, este, junto con el resto de los incisos del art. 8º de la Convención, deviene aplicable a procedimientos de cualquier naturaleza y no solamente a los instruidos bajo la figura de un recurso ante una autoridad judicial.

El leading case sobre esta cuestión lo constituye el fallo dictado el 2 de febrero de 2001 en el caso “**Baena Ricardo y otros vs. Panamá**”, en el cual se debatió la legalidad del procedimiento seguido para imponer la destitución a 270 trabajadores del Congreso panameño que habían participado en distintas protestas contra la política gubernamental en reclamo de sus derechos laborales. El despido se produjo luego de que el Gobierno acusara a estas personas de haber participado en aquellas manifestaciones de protesta y de resultar cómplices de una asonada militar. (8)

Como lo señalará, con indiscutible acierto, el profesor Ramón Valdez Costa, la transformación del Poder judicial ha importado: “*La extensión e intensificación del control jurisdiccional de las leyes y los actos administrativos y la aparición de un control internacional. Se habla así de una Justicia Constitucional, de una Justicia Administrativa y de una Justicia Internacional. 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 éstas, defendiendo los derechos fundamentales consagrados en las constituciones contemporáneas y en los pactos internacionales. En otras palabras, defendiendo la Constitución contra los excesos de los poderes Legislativo y Ejecutivo”. (9)

Admitir la “tutela judicial en sentido estricto” importa eliminar las limitaciones a la habilitación de la instancia e, incluso, otorgar un “plus” de protección judicial para que ésta se torne “real y efectiva”, ya que de lo que se trata es de intensificar la densidad del control sobre la acción administrativa y proteger al ciudadano de posibles desviaciones en el ejercicio de prerrogativas exorbitantes. A tal efecto, es necesario admitir la demandabilidad del Estado y la revisión de los actos de determinación tributaria sin que sea menester, a tales fines, dar satisfacción a recaudos irrazonables, como los que impone el tránsito ritual de vías administrativas inconducentes, o el pago previo del gravamen, como lo vino predicando, durante casi un siglo, la regla del “*solve et repete*”. Ello así, desde que el derecho de acceder al proceso no debe de ser teórico, sino efectivo y materializable en los hechos. (9)

LA CREACIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN COMO ORGANISMO JURISDICCIONAL EN DEFENSA DE LA TUTELA EFECTIVA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

El Tribunal Fiscal de la Nación es un organismo jurisdiccional que se halla en la esfera del Poder ejecutivo, y cuya finalidad es la protección de los contribuyentes, demás responsables y sancionados frente a la Administración Federal de Ingresos Públicos, en lo que hace su conformación por la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas, ya que no es competente respecto de las resoluciones dictadas por la dirección General de los Recursos de la Seguridad Social.

El hecho de estar ubicado en la esfera del Ejecutivo le impide declarar la inconstitucionalidad de la ley tributaria o del decreto reglamentario, salvo que, previamente, la Corte haya declarado tal inconstitucionalidad en un caso análogo.

En su creación estaba integrado solo por cinco Vocales, el procedimiento era oral, y gozaba, únicamente, de competencia impositiva. En el año 1963 amplía, también su competencia a la materia aduanera.

La creación del TFN representó un gigantesco avance garantista en materia tributaria, pues a partir de ese momento el contribuyente pudo discutir, sin el previo pago, las determinaciones de oficio impositivas o aduaneras. El principio del *solve et repete* era dejado de lado en la esfera administrativa. En el año 1978 se introdujo el procedimiento escrito, dejándose abierta la posibilidad que ante la solicitud de las partes o, decisión de los vocales, se podría realizar una audiencia de vista de causa.

En la actualidad su composición es de 21 vocales, divididos en 4 salas con competencia impositiva y 3 salas con competencia aduanera. Las salas impositivas están compuestas por dos vocales abogados y un vocal contador. Las aduaneras están compuestas, únicamente, por abogados. Cabe destacar que en sus 60 años de vida el TFN se ha destacado, no sólo por su excelente jurisprudencia, sino también por la idoneidad y honorabilidad de sus vocales. (10)

La razón fundamental de la creación de un Tribunal Administrativo fue, sin lugar a dudas, la eliminación del principio *solve et repete* dentro de la esfera administrativa, permitiendo con ello que las apelaciones de las determinaciones de oficio o los recursos dictados por la ANA pudieran ser apeladas con efecto suspensivo, desarrollándose así la causa sin que el contribuyente debiera abonar previamente el tributo reclamado. (11)

“Dentro de lo novedoso de este organismo se encontraba, justamente, la integración mixta. Por primera vez se logró que los profesionales en ciencias Económicas integren un tribunal de estas características, altamente especializado para la dilucidación de temas tributarios. (12)

No cabe duda de que el fenómeno tributario es polifacético, por lo que es indudable que la especialidad tributaria requiere una actuación interdisciplinaria de profesionales de ciencias económicas y del derecho, habida cuenta del complejo fenómeno que es la obligación tributaria.

Resulta adecuado destacar algunas cuestiones que hacen a la independencia, prestigio y competencia de los vocales que integran el Tribunal Fiscal de la Nación, en el cual encuentran sustento la idea de una tutela jurisdiccional efectiva de los derechos de los contribuyentes.

DESIGNACIÓN DE LOS VOCALES

La independencia y el prestigio alcanzado por el Tribunal Fiscal de la Nación en sus más de 60 años de existencia se encuentra emparentado con las características que presenta el mismo, como ser la designación de sus vocales y una serie de garantías para la imparcialidad de su cometido, como así también la posibilidad de la remoción de sus vocales.

Conforme se desprende del Art. 147 de Ley de Procedimiento tributario (Ley 11.683), los vocales del Tribunal fiscal de La nación serán designados por el Poder Ejecutivo Nacional, previo Concurso Público de oposición y antecedentes. Cuando se producen las vacantes el Poder Ejecutivo debe convocar a concurso dando publicidad de las fechas de los exámenes y la integración del jurado que evaluará y calificará las pruebas de oposición de los aspirantes.

En su punto d) el artículo citado señala que las bases de la prueba de oposición serán las mismas para todos los postulantes. La prueba de oposición será escrita y deberá versar sobre temas directamente vinculados a competencia de la vocalía que se pretenda cubrir, se evalúa al respecto tanto la formación teórica como la del referido ministerio. Un jurado de especialistas designado por el Ministerio de Hacienda tomará el examen y calificará las pruebas de oposición de los postulantes. Los antecedentes serán calificados por los secretarios. Es importante destacar al respecto, que la Ley 27.430 (BO 29/12/2017) modifico contundentemente el sistema de designación de los vocales del Tribunal fiscal de la Nación, hasta la modificación citada los Vocales eran designados previo concurso público de antecedentes.

El Inc. F del artículo 147, antes citado, señala que, de las calificaciones de las pruebas de oposición y antecedentes, se correrá vista a los postulantes, quienes podrán

formular impugnaciones dentro de los 5 (cinco) días. En su inciso G, dicho artículo señala que, de los elementos reunidos, se determinará una terna de orden de prelación, para la realización de una entrevista personal, por parte del Ministerio de Hacienda, esa entrevista será pública y tendrá por objeto evaluar la idoneidad funcional y vocación democrática del concursante. Luego de esto, el Ministerio de Hacienda deberá elevar la propuesta al Poder Ejecutivo, para que este evalúe lo actuado y proceda a la designación de las vocalías vacantes.

Otros requisitos que se tienen en cuenta para la designación de los vocales se encuentran señalados en el Art. 146 Quinquies, de la citada ley 11.683. Los aspirantes a vocales deberán ser argentinos, tener 30 o más años de edad y 4 (cuatro) o más años de ejercicio de la profesión de abogado o Contador Público, según corresponda.

Es importante destacar, como ya fue expresado con anterioridad que, el Órgano Jurisdiccional está compuesto por siete salas, cuatro con competencia impositiva y tres con competencia aduanera. La competencia impositiva está integrada por dos vocales abogados y un vocal con título de Contador Público, no así las salas de competencia aduanera, que están compuestas por tres vocales abogados. Resulta destacar al respecto que en el año 1972 se produce una modificación a la ley, a través de la cual se distinguió la competencia de los vocales entre asuntos impositivos y aduaneros, y a partir de 1981, mediante los arts. 1030, 1034 y 1141 de la Ley 22.415 (Código Aduanero), se excluye al profesional de Ciencias económicas de su competencia para actuar en salas aduaneras. (13)

Si bien el último proyecto de reforma de la ley 11.683, que fue presentado en el Congreso de la Nación tenía en cuenta la posibilidad de integrar nuevamente una vocalía de la competencia aduanera con un vocal con título de Contador Público, finalmente esta proposición no prosperó por lo que las salas de competencia aduanera siguen compuestas íntegramente por abogados. Esto último destacado pone de manifiesto que la faz interdisciplinaria que presenta el Tribunal Fiscal de la Nación, que es muy destacada entre sus características, queda solamente acotado al ámbito de la competencia impositiva no así de la aduanera.

INCOMPATIBILIDADES

En lo que hace a las incompatibilidades y conforme lo destaca el Art. 149 de la Ley de Procedimiento Tributario, los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación, no pueden ejercer el comercio, realizar actividades políticas o cualquier actividad profesional, salvo que se trate de la defensa de los intereses personales, del cónyuge, de los padres o de los hijos, ni desempeñar empleos públicos o privados, excepto la comisión de estudios o la docencia.

La prohibición del ejercicio de cualquier actividad profesional es absoluta. Mediante esta norma se procura la consagración a la delicada tarea de juzgar, sin que ella pueda ser empañada por intereses contrarios al ejercicio de la jurisdicción, y se sanciona con la remoción al vocal que la vulnere. La defensa del interés personal, de su cónyuge, padres e hijos están perfectamente determinadas y al igual que ocurre con los miembros del poder judicial la posibilidad de ejercer la docencia también se encuentra dentro de sus compatibilidades.

GARANTIAS PARA LOS VOCALES

Los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación gozan de las siguientes garantías para la imparcialidad de su cometido:

- **Igualdad de retribución y régimen previsional respecto de los jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal.** Los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación poseen, en cuanto a su régimen retributivo y previsional igual tratamiento que el de los jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, con lo que de forma indirecta se les otorga la garantía que establece el Art. 110 de la Constitución Nacional: *“Los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta, y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones”*. La intangibilidad de su remuneración y su régimen previsional se encuentra claramente asegurado por la ley. Asimismo, debe señalarse que el presidente del TFN goza de un suplemento mensual equivalente al 20% del total de

la retribución mensual como vocal. Igual suplemento percibe el vicepresidente del TFN por el período en que sustituya en sus funciones al presidente, “siempre que el reemplazo alcance por lo menos a treinta (30) días corridos” (ART. 149 de la ley 11.683). Recordemos que el presidente será designado de entre los vocales por el Poder Ejecutivo nacional y durará en sus funciones por el término de 3 años, pudiendo ser designado nuevamente para el cargo (Art. 146 sexies de la ley 11.683).

- **Inamovilidad e imposibilidad de traslado.** El Art. 146 quater de la Ley de Procedimiento Tributario señala que los miembros del Tribunal desempeñarán sus cargos en el lugar para el cual hubieran sido designados, no pudiendo ser trasladados sin su consentimiento. No obstante, lo expuesto no impediría que ello acaeciere en forma circunstancial y transitoria, en el supuesto de las delegaciones móviles previstas en el art. 145, inciso b) de la ley de rito; en cambio, no podrían tener destino fijo fuera del lugar en el supuesto de crearse las delegaciones fijas del inciso a) de la citada norma. (14). Adicionalmente y de conformidad con lo establecido por el Art. 148 del texto legal bajo estudio prevé que los vocales no podrán ser separados de sus cargos, salvo que mediarán las causales de remoción que allí se prevén, y luego de realizado un procedimiento especial a través del cual se compruebe la existencia de alguna de aquellas.

REMOCIÓN DE LOS VOCALES

El Art. 148 de la Ley de Procedimiento Tributario establece que los vocales del TFN solo podrán ser removidos previa decisión de un jurado presidido por el Procurador del Tesoro de la Nación e integrado por cuatro miembros abogados, nombrados por un plazo de 5 años por el Poder Ejecutivo Nacional. La causa se formará obligatoriamente si existe acusación del Poder Ejecutivo Nacional o del presidente del TFN y sólo por decisión del jurado si la acusación tuviera cualquier origen. El jurado dictará normas de procedimiento que aseguren el derecho de defensa y el debido trámite de la causa. Son causas de remoción: a) mal desempeño de las funciones; b) desorden de conducta; c) negligencia reiterada que dilate la sustanciación de los procesos; d) comisión de delitos cuyas penas afecten su buen nombre y honor; e) ineptitud; f) violación de las normas sobre

incompatibilidad; g) cuando debiendo excusarse en los casos previstos en el art. 150 no lo hubiera hecho.

Con la finalidad de garantizar la independencia e imparcialidad del Tribunal, la moralidad de sus integrantes y su idoneidad se han establecido las causales de remoción antes señaladas. El proceso de remoción se iniciará, o bien obligatoriamente (si media acusación del PEN o del presidente del TFN) o facultativamente (por decisión del jurado).

Vista la inamovilidad en sus cargos, los vocales para ser removidos deberán serlo a través de un “Jury” de enjuiciamiento. El jurado garantizará el pleno ejercicio del derecho de defensa y, como bien señala la norma, estará presidido por el Procurador del Tesoro de la Nación e integrado por cuatro abogados que acrediten 10 años en el ejercicio de la profesión, designados anualmente por el PEN a propuesta del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal. Este procedimiento está pensado con idéntica línea de seriedad que un juicio político previsto para los jueces del Poder Judicial.

EXCUSACIÓN Y RECUSACIÓN

Según la reforma efectuada por la ley 27.430 (BO 29/12/2017) los vocales son recusables (Art. 146 quinquies). El art. 150 de la ley de rito establece que “*los vocales podrán ser recusados y deberán excusarse de intervenir en los casos previstos en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación...*”. Ahora bien, el Art. 150 de la ley 11.683 (texto anterior), disponía, específicamente, que “Los miembros del Tribunal fiscal de la Nación no serán recusables...”, con lo cual la reforma establecida por la ley 27.430 da un giro de 180 grados al establecer que los vocales podrán ser recusados, o podrán excusarse, o gozar de vacancia licencia o tener impedimentos. (15)

Recusación y excusación o abstención son dos caras de la misma moneda. La recusación puede ser sin causa o con causa. Recusar es tratar de separar al juez del conocimiento de la causa, generalmente por alguna razón (parentesco con alguna de las partes, amistad, enemistad, interés, pleito pendiente, deudor o acreedor de las partes, etc). En la otra vertiente, el juez a quien le comprende una causa de recusación, se excusa de seguir entendiendo en la causa. (16)

En ciertos casos, la recusación puede hacerse sin expresión de causa, pero lo corriente es que se haga alegando que el recusado se encuentra comprendido en alguna de las causas que, taxativamente enumeran los códigos procesales.

La excusación, por su parte, responde a la finalidad de asegurar la neutralidad que permita al magistrado fallar con rectitud. Quien solicita la excusación reconoce la presencia de un impedimento subjetivo por encontrarse comprendido en los supuestos previstos por la ley procesal.

El art. 30 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, establece que todo juez que se hallare comprendido en alguna causal de recusación, de las mencionadas en el Art. 17 del mismo ordenamiento (17), debe excusarse. Asimismo, podrá hacerlo cuando existan otras causas, fundadas en motivos graves de decoro o delicadeza, que le impongan abstenerse de conocer en el juicio. En el caso del TFN, verificada algunas de las causales precitadas, el Vocal elevará su solicitud de excusación ante el presidente del TFN quién, evaluando los argumentos expuestos, aceptará o denegará el pedido.

La jurisprudencia no ha decidido de manera homogénea muchas de las presentaciones de excusación realizadas por miembros del TFN, aceptándose o negándose dicha excusación en función de los elementos específicos en cada caso concreto.

Todas estas series de garantías y límites establecidos por la ley han contribuido al prestigio alcanzado por el tribunal en cuanto a su idoneidad, independencia, imparcialidad y transparencia para llevar adelante y dirimir en los litigios suscitados entre los contribuyentes y la Administración Federal de Ingresos Públicos. El reconocimiento logrado se encuentra íntimamente relacionado con una organización más estrictamente ligada a lo judicial que a lo propiamente administrativo, más allá de que su campo de actuación se encuentre bajo la órbita del Poder Ejecutivo nacional.

A continuación, y siguiendo con la idea de una tutela jurisdiccional efectiva que pueden encontrar los contribuyentes en defensa de sus derechos al apelar las resoluciones dictadas por el organismo recaudador ante el TFN, analizaremos dos cuestiones que hacen a la existencia misma de una tutela efectiva cuando se presenta una controversia ante el TFN, una de ellas es la posibilidad de dejar de lado la regla del *solve et repete* (pague y repita) en

la esfera administrativa, por lo que no es necesario el previo pago de la acreencia reclamada o de la sanción impuesta y el **efecto suspensivo** sobre la ejecución del acto que tiene la presentación del recurso.

LA NO APLICACIÓN DE LA REGLA DEL SOLVE ET REPETE EN LA ESFERA DEL TFN

Uno de los puntos que hacen a la efectiva tutela jurisdiccional de los contribuyentes ante el TFN y que motivaron la existencia del mismo, es la no aplicación de la regla del *Solve et repete* al momento de apelar lo determinado por la administración.

ALGUNAS CUESTIONES DEL PRINCIPIO SOLVE ET REPETE

El pago previo o *solve et repete* constituye un presupuesto procesal de la acción de conocimiento que no se encuentra consagrado en la Constitución Nacional. Establecido, entre nosotros, por interpretación jurisprudencial, recibió su consagración en la mayoría de las legislaciones provinciales.

Muchas han sido las fundamentaciones teóricas que se han intentado, ninguna de las cuales resulta convincente. Así, para algunos constituye un privilegio del Fisco, instituido con la finalidad práctica de asegurar la normal percepción de la renta pública, mientras que para otros la exigencia del pago previo es derivación de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo.

Ambas teorías parten del supuesto de que la acción judicial, necesariamente, suspende la ejecutoriedad del acto administrativo, lo que puede obstaculizar la normal percepción de la renta pública. Más entre nosotros la regla general es que la promoción de acción judicial, por sí sola, no tiene efectos suspensivos del acto administrativo impugnado, conforme lo establece, con carácter general, el art. 12 de la ley 19.549. Por tanto, el desplazamiento de la regla *solve et repete*. (18)

El profesor Carlos M. Giuliani Fonrouge nos recuerda que los antecedentes más remotos del instituto se localizan en el derecho Romano donde, durante la época de la

Republica, el edicto del pretor invirtió el orden normal del procedimiento y convirtió a los contribuyentes en actores quienes, de tal manera, debían obtener la declaración de ilegitimidad de la “*pignoris causae*” otorgada a los publicanos. Siglos después, y en época, la regla reaparece en Italia con base en el Art. 6° de la ley N° 2.248, del 20 de marzo de 1865, reguladora del contencioso administrativo. (19)

En lo que respecta a la aplicación de la regla a nivel internacional, el principio es desconocido en las principales legislaciones tributarias: Inglaterra, Alemania, Suiza, los Estados Unidos. Por otra parte, en Italia, la Corte Constitucional, por sentencia del 31/3/1961, declaró que la existencia del *solve et repete* establecida en la ley 2248, del 20/03/1865, es contraria a los arts. 3°, 24 y 113 de la Constitución de la República italiana.

A nivel latinoamericano, en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Procesal, celebradas en 1957, se resolvió que “*Ninguna norma debe establecer el pago previo de las prestaciones reclamadas por la administración, como requisito para el ejercicio de recursos administrativos y de la acción de nulidad*”. Luego de ello, en las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México en el año 1958, en que la recomendación aprobada dice así: “*Debe eliminarse, como requisito de procedencia, tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueren necesarias para los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal*”.

Posteriormente, en las Jornadas Luso – Hispanoamericanas, celebradas en Pamplona en el año 1976, se expresa “*La interposición y decisión de recursos o acciones no debe estar condicionada al pago previo de la obligación impugnada, ni a ningún otro requisito que no tenga relación directa con el objeto del recurso o acción que se deduce*”.

La institución del *solve et repete* es desconocida en la mayoría de los países y ha sido declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia del Uruguay (1959- 1961) y por la Corte Constitucional de Italia, como ya fue reseñado, y ha sido considerada, por la doctrina especializada, en pugna con los principios de tutela judicial efectiva, de razonabilidad de las leyes y con la Convención Americana de Derechos Humanos.

El Dr. Ramón Valdez Costa, lo considera incompatible con la Convención, en razón de que el libre acceso a la Justicia con las debidas garantías que consagra el Art. 8° no puede ser ejercido en igualdad de condiciones, si para ello es necesario disponer de los recursos para pagar previamente los importes que reclama la administración. Esa discriminación -agrega el autor citado- viola el Art. 14 del Pacto, que establece que todas las personas son iguales ante la Ley, lo que les da derecho sin distingo alguno a igual protección por parte de ella (20).

EVOLUCIÓN EN ARGENTINA

En la República Argentina, durante casi un siglo, el cuestionamiento de los tributos provinciales sólo pudo hacerse por conducto de acciones de repetición previo pago, las que debían primero sustanciarse como reclamo en sede administrativa agotando la vía para habilitar la posterior instancia judicial. Tal requisito provino de una creación pretoriana hermanada a la exigencia de pago bajo protesta, remontándose al precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaído en la causa: “*El Procurador Fiscal de la Provincia de San Juan, contra la sucursal del Banco Nación, sobre cobro de impuestos. Incidente sobre competencia*”, sentencia del 2 de marzo de 1876, alegándose que la acción de la justicia federal no podía dificultar la recaudación de las rentas o paralizar el accionar de los gobiernos provinciales so pretexto de inconstitucionalidad de los impuestos locales.

El *Solve et repete* fue consagrado por la doctrina de la Corte Suprema de la Nación, que, en acciones de impugnación de tributos locales, lo estableció como exigencia de carácter institucional para ocurrir a la vía federal, con el objeto de no dificultar o paralizar el normal desenvolvimiento de los gobiernos provinciales (21). Posteriormente, ampliando el fundamento dado, la Corte justificó el principio por consideraciones relativas a la protección de la percepción inmediata de la renta, que podría verse frustrada si el contribuyente, por vía de apelación o por otro medio, pudiera eludir o diferir su pago (22).

La doctrina nacional se ha pronunciado en forma contundente en contra de la doctrina del mantenimiento del “*Solve et repete*” e, incluso, ha sostenido que tal regla ha sido expulsada del ordenamiento jurídico como consecuencia de la suscripción por Argentina de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de

Costa Rica, aprobada según Ley N° 23.054 y hoy elevada a rango constitucional por la reforma del 1994 (Art. 75 inc. 22).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa: Micrómnibus Barrancas de Belgrano S.A., sentencia del 21 de diciembre de 1989, entendió que el art. 8° inc. 1°, de la Convención Americana de Derechos Humanos era operativa y no requería de una reglamentación interna ulterior para ser aplicada pero, de todos modos, frente a normas que en materia previsional exigían el pago de lo adeudado como requisito de admisibilidad de los recursos de revisión judicial, tuvo en cuenta que el apelante ni siquiera había alegado que le fuera imposible, debido al excesivo monto del depósito, efectuar el pago previsto como recaudo para la habilitación de la instancia, de forma tal de impedir real y efectivamente el ejercicio de su derecho.

Con posterioridad a la reforma del año 1994, se ha dicho que los alcances de lo dispuesto por el Art. 8° Inc. 1°, de la Convención Americana sobre Derechos humanos – aun extendiéndolo a las personas de existencia ideal – son equivalentes a la jurisprudencia de la Corte Suprema respecto del derecho de defensa del Art. 18 de la CN, aplicable tanto a personas físicas como jurídicas, así como que “las excepciones admitidas respecto de la validez constitucional de las normas que requieren el pago previo de las obligaciones fiscales como requisito para la intervención judicial, contemplan, fundamentalmente, situaciones patrimoniales concretas de los particulares, a fin de evitar que ese pago se traduzca – a causa de la falta comprobada e inculpable de medios pertinentes para enfrentar la erogación – en un real menoscabo de la defensa en juicio (conf. Doctrina de fallos 285:302, entre otros)”, pero que si “el recurrente no ha demostrado encontrarse en tal situación, sus agravios resultan insustanciales” (Corte Sup; por mayoría, 27/12/1996, “Expreso Sudoeste S.A v. Provincia de Buenos Aires”, fallos 319: 3415). De ello se infiere que la invocación de la supresión del *solve et repete* ha quedado subordinada a cuestiones de hecho y prueba a cargo de quien intenta hacerla valer. (23)

Es importante destacar, siguiendo el razonamiento del Dr. Rodolfo Spisso, que el principio en cuestión no satisface en modo alguno la prueba de razonabilidad. Las limitaciones que se impongan al ejercicio de los derechos constitucionales no sólo han de responder a una finalidad constitucionalmente legítima, sino que deben ser razonables y

proporcionadas en relación con el objeto pretendido, y no afectar el contenido esencial del derecho.

En este caso existe, sin duda, una evidente falta de proporcionalidad entre el objetivo perseguido, de asegurar la normal y regular percepción de los tributos, y el medio utilizado para ello. No basta que el fin perseguido sea constitucionalmente lícito y el medio eficaz. Éste debe guardar razonable proporcionalidad con la finalidad buscada, de modo de no ocasionar una innecesaria e irracional restricción al ejercicio de derechos constitucionales. (24). El citado doctrinario señala que el principio *solve et repete* es claramente inconstitucional porque vulnera el principio de razonabilidad, de igualdad y el acceso a una tutela judicial efectiva.

En el orden nacional, la Corte Suprema de la Nación ha atenuado la rigidez del principio a fin de evitar situaciones que importen agravio a los derechos de igualdad, propiedad y derecho en juicio.

La regla del “*solve et repete*” constituye un privilegio injustificable a favor del fisco, en franco abandono en el derecho comparado que, incluso en el caso de la República Argentina, se encuentra en pugna con principios, garantías y derechos de rango constitucional.

En el ámbito nacional, con la existencia del Tribunal Fiscal de la Nación, ante el cual **no rige** el principio del *solve et repete*, se cumple con el Art. 1° del Pacto, que contempla el compromiso de respetar los derechos y garantizar el libre acceso a la jurisdicción, sin discriminación, entre otros motivos, por la posición económica. Se produciría esta discriminación si se vedara el acceso a la jurisdicción a un contribuyente que no contara con los medios económicos que le permitieran pagar el tributo intimado como requisito para hacer valer su pretensión de ilegalidad de la intimación, lo cual no sucede en el ámbito de competencia del Tribunal Fiscal.

La creación del Tribunal Fiscal de la Nación y su actuación jurisdiccional especializada ha significado un trascendente avance al remover en un significativo número de casos la operatividad del principio “*solve et repete*” garantizando, por el efecto suspensivo de los recursos interpuestos contra las resoluciones de la Administración

Federal de Ingresos Públicos que habilitan la competencia de su estrado, la concreción de la “*tutela jurisdiccional efectiva*” en el ámbito tributario nacional. (25)

Es importante recordar, que el principio *solve et repete* se sigue aplicando en materia de contribuciones de seguridad social (que luego desarrollaremos). Asimismo, y tal como se encuentra expresado en el Art. 194 de la ley de procedimiento tributario (ley 11.683) la apelación de la sentencia que emana del TFN será apelable con ambos efectos (Suspensivo y devolutivo) en caso de sanciones, y con efecto devolutivo en caso de pago de tributos e intereses, efecto que pese a la interposición de un recurso, no impide el cumplimiento de la resolución apelada, esto significa que si el contribuyente no abona en el plazo establecido por la ley – 30 días - lo resuelto por le TFN, el fisco se encuentra habilitado a librar boleta de deuda, acorde a las previsiones contenidas en lo que hace a las ejecuciones fiscales. (Art. 92 ley 11.683). Lo mismo sucede cuando se resuelve el Recurso de Reconsideración que contempla el Art. 76 de la ley 11.683 en contra del contribuyente - excepto en materia sancionatoria – en donde el interesado debe pagar y puede iniciar una demanda de repetición, rigiendo, por ende, el principio del *solve et repete*. De lo contrario, posibilita la ejecución fiscal. La aplicación de sanciones puede ser discutida sin previo pago hasta la última instancia.

Esto pone de manifiesto, que el principio del *solve et repete* no ha desaparecido de la esfera administrativa y judicial en materia tributaria, a pesar de ser considerado por la doctrina como claramente inconstitucional, a pesar de ello el máximo tribunal judicial ha permitido la aplicación del principio de forma atenuada.

EFECTO SUSPENSIVO DEL PLAZO

Otro de los aspectos que tiene como consecuencia de una tutela jurisdiccional de los derechos de los contribuyentes cuando apelamos ante el TFN, es el efecto suspensivo con que se otorga el recurso.

Los recursos son remedios que se utilizan contra las sentencias o resoluciones que el recurrente aspira a modificar. Son acordados por la ley, para que en las secuencias posteriores se revise el pronunciamiento del órgano jurisdiccional.

Su interposición provoca generalmente dos efectos, el devolutivo y el suspensivo. El *efecto devolutivo*, siguiendo a Couture implica el quitar del conocimiento del asunto al juez inferior, para someterlo al superior. Por su parte, Carnelutti sostiene que con la fórmula “efecto devolutivo”, se quiere decir que el conocimiento en la materia sobre la cual ha juzgado el *a quo* (Tribunal inferior) se devuelve al juez *ad quem* (Tribunal superior). (26)

Tal, como fuera expresado ut supra, en el uso cotidiano, el efecto devolutivo se entiende como aquel recurso que, pese a la interposición de un recurso, no impide el cumplimiento de la resolución apelada.

Por su parte, *el efecto suspensivo*, indica que la interposición del recurso suspende la ejecución de la sentencia apelada, impidiendo su cumplimiento hasta tanto quede firme.

Debemos tener en cuenta que se recurre ante el TFN las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos o accesorios que emanan del órgano recaudador, es decir, se apela el acto administrativo determinado por la administración.

Conforme lo establece el Art. 12 de la ley 19.549 de Procedimientos administrativos, “*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...*” (27).

Dos aspectos se desprenden como consecuencia de la conformación del acto administrativo, la obligatoriedad y exigibilidad del acto administrativo y, en ciertos casos, la ejecución de oficio o posibilidad de ejecución forzada en manos de la administración. Debe entenderse por ejecutividad la cualidad que se le reconoce a la Administración para proceder a realizar los actos y operaciones que la ejecución del acto comporta. Así, decir que un acto administrativo es ejecutivo, equivale a afirmar que tiene fuerza obligatoria y que puede llevarse a la práctica.

Por su parte, cuando hablamos de ejecutoriedad, se designa la particular aptitud de determinados actos administrativos, con relación al ejercicio del poder administrativo de

coacción frente a los particulares. Significa que la administración por sí sola puede ejecutar el acto (ejecución de oficio). (28)

De lo expuesto se desprende que la ejecutoriedad del acto por parte de la administración es la regla y la excepción es la suspensión del acto administrativo.

El principio de ejecutoriedad del acto administrativo sin ningún contrapeso es inconstitucional por conculcar el principio de la tutela judicial efectiva. El perjuicio para quien pide la suspensión de la ley o del acto administrativo no se debe juzgar desde la perspectiva formal de la reparabilidad del perjuicio, sino desde la perspectiva de la incidencia de ese perjuicio sobre la tutela judicial efectiva.

En este punto es claro resaltar, dos consecuencias que se generan al apelar ante Tribunal Fiscal de la Nación, como son la no aplicación del principio *solve et repete* y la suspensión de la ejecución del acto administrativo, dos elementos que contribuyen al efectivo cumplimiento de una tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria.

JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

Mientras la jurisdicción representa la potestad de administrar justicia, la competencia establece los límites en base a los cuales el tribunal puede ejercer aquella facultad (29), es decir *“la aptitud del juez para ejercer su jurisdicción en un caso determinado”*. (30)

Resulta pertinente citar las expresiones de Gordillo, al decir que *“Frecuentemente se compara la competencia de los órganos administrativos con la capacidad de los sujetos privados de derecho; en ambos se estaría señalando una aptitud de obrar, la medida de las actividades que el órgano o el sujeto pueden legalmente ejercer. Sin embargo, es importante destacar que mientras que en el derecho privado la capacidad es la regla, y por lo tanto se presume en tanto una norma expresa no venga a negarla, en derecho público la competencia de los órganos no se presume y debe estar otorgada en forma expresa o razonablemente implícita por una norma jurídica para que pueda reputársela legalmente existente.”* (31)

"Que tal criterio resulta concordante con lo que indicara B. Fiorini al tratar la "competencia administrativa interna" (es decir "la medida de capacidad funcional que tienen los órganos dentro de la organización administrativa") donde dice "que las atribuciones de cada órgano se establecen por disposiciones legales, sean de substancia administrativa o legislativa y por consiguiente "ninguna competencia puede existir en el ámbito administrativo sin una regla de Derecho que lo regule." (32)

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

COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL EN MATERIA IMPOSITIVA

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

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

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

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

Competencia en razón del grado: vinculada con la diversa naturaleza de las funciones que deben cumplir los órganos jurisdiccionales en las distintas etapas de un mismo proceso. (33)

Competencia en razón del turno: fundada en la necesidad de realizar una distribución de trabajo equitativa entre los distintos órganos jurisdiccionales. (34)

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

Es importante destacar, antes de analizar cada una de las competencias, y de conformidad con lo estipulado por el Art. 159 de la ley 11.683, el Tribunal Fiscal de la Nación sería competente en materia impositiva:

- a) Contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, por un importe superior a \$25.000.
- b) Contra las resoluciones que impongan sanciones por un importe superior a \$25.000. En caso de acumulación de multas debe estarse al total cuestionado, y no al importe individual de cada sanción.
- c) Contra las resoluciones denegatorias dictadas por la AFIP en reclamo por repetición de impuestos, en caso de pago espontaneo, por un importe superior a \$25.000.
- d) En los recursos por retardo en la resolución de reclamos de repetición radicados ante la AFIP, luego de transcurridos tres meses de interpuestos y mediando silencio de la administración (Primer párrafo Art. 81 Ley 11.683)
- e) En las demandas directas por repetición de impuestos, en caso de pago a requerimiento, por un importe superior a \$25.000 (Segundo párrafo Art. 81 Ley 11.683).
- f) Contra las resoluciones que ajusten quebrantos, por un importe superior a \$50.000 (Tercer Párrafo Art. 81 Ley 11.683)

g) En la resolución del recurso de amparo por mora (Art. 182 y 183 de la ley 11.683) (35).

De lo expresado surge con claridad las limitaciones que sufre en materia de competencia el tribunal en razón del monto y de la materia.

COMPETENCIA TERRITORIAL

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

COMPETENCIA EN RAZÓN DEL GRADO

En lo que respecta a la competencia en función del grado se puede sostener que el Tribunal Fiscal tiene competencia para intervenir en determinados conflictos de contenido tributario, una vez que se haya expedido el organismo recaudador, tanto sea en forma expresa como tácita, y en forma previa a que en dicha controversia pueda intervenir la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. El único conflicto que se ha planteado con algún grado de vinculación de este tema, y que en rigor de verdad, no constituye un conflicto de competencia sino un supuesto de improcedencia formal del recurso planteado ante el Tribunal Fiscal, es la pretensión de impugnar ante el TFN, aquellas resoluciones dictadas por el organismo recaudador ante la interposición por parte del contribuyente del recurso de reconsideración establecido en el Artículo 76, inc a de la ley 11.683, como también, las resoluciones dictadas en virtud de la interposición del recurso de apelación ante el Director General establecido por el Art 74 del decreto 1397/79, supuestos, ambos, en donde es improcedente la habilitación de la instancia ante el tribunal fiscal. (36)

COMPETENCIA EN RAZÓN DEL MONTO

En cuanto a lo delimitado de su competencia, como fue expresado ut supra, en función del monto, la ley 11.683 establece que podrán apelarse el tributo y la sanción, conjuntamente o individualmente, cuando, en conjunto o separadamente, superen los montos establecidos por la presente norma. Si bien la claridad de la norma es notoria existen algunos supuestos en los que la determinación del monto no surge en forma evidente, lo que genera litigios.

Al respecto es importante considerar que el Art. 165 de la ley 11.683 establece:

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

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

En el dictado del plenario **“Quilt SA”** del 22/04/1992, en el cual, y al respecto del Impuesto al valor agregado, se decidió la incompetencia en los supuestos en los que la determinación de oficio, por ajuste de débitos y créditos fiscales, arroje como impuesto resultante una suma inferior a los montos mínimos que exige la ley 11.683.

Por su parte, la Cámara Federal Contencioso administrativo en el plenario **“Construcciones San Luis SA”**, del 30/05/1994 emitió una doctrina jurisprudencial contraria a la citada en el párrafo precedente. Los magistrados intervinientes consideraron que el TFN resultaba competente cuando en el acto administrativo impugnado, si bien se

determina el IVA por una suma inferior a la prevista, la misma surja como consecuencia de haberse ajustado el débito o el crédito fiscal por un monto superior al definido para la competencia.

Por lo tanto, de acuerdo al criterio de la Cámara, que la resolución administrativa impugnada no contenga una impugnación de pago superior a las sumas establecidas en el Art. 159 de la ley 11.683, en nada afecta la competencia del Tribunal Fiscal, siempre y cuando el acto apelado contenga una determinación o ajuste de impuesto que supere dichos importes.

Por otra parte, corresponde señalar que el tribunal Fiscal en fallo de la sala A **Magnino Roberto de fecha 12/10/99**, declara su incompetencia parcial, cuando el contribuyente impugna en un mismo recurso más de una resolución determinativa de oficio dictada por el organismo recaudador, en la misma fecha, pero referida a distintos impuestos, cuando alguna de dichas determinaciones, individualmente consideradas.

Por el contrario, el Tribunal Fiscal resulta competente cuando en un mismo acto administrativo se determina tributo y se imponen sanciones, aun cuando ninguno de dichos conceptos supere el monto mínimo establecido por el Art. 159 de la ley 11.683, siempre y cuando la suma de dichos conceptos sí supere el importe en cuestión. (37).

En este punto es de destacar que, a efecto de determinar la competencia en razón del monto, en materia impositiva, se aplica el Art. 58 del Decreto Regl. 1397/79 de la ley 11.683, esto es, que se computa el impuesto y la actualización corrida hasta el penúltimo mes anterior al de la fecha de interposición del recurso.

También resulta restringida en **materia de multas**, en efecto el Art. 159 Inc b de la ley 11.683 establece que el TFN será competente “*De los recursos de apelación contra las resoluciones de AFIP que impongan multas superiores a veinticinco mil pesos (\$25.000) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.*”

Al respecto es de destacar que un reiterado criterio del Tribunal Fiscal establece que no procede habilitar la competencia del TFN cuando se apelan distintas multas por acumulación de acciones, con relación a aquellas multas que no superen, individualmente consideradas, el monto establecido en el inc b del Art. 159 de la ley 11.683.

Respecto de la conexidad objetiva de multas recurridas la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en fallo de fecha 03/03/2015 estableció en su considerando V “*Que, sin perjuicio de lo establecido por el inciso b) del artículo 159 de la ley 11.683 -modificado por el artículo 74 de la ley 26.784-, corresponde señalar que el Tribunal Fiscal de la Nación, a fs. 35 y vta., ha incurrido en un injustificado rigor formal, mediante el cual obliga a la actora a discutir las resoluciones administrativas apeladas en instancias procesales diferentes, con remedios procesales distintos. Ello así, de confirmarse la resolución recurrida se generaría un dispendio inútil de actividad jurisdiccional y una lesión al derecho de defensa en juicio; como así también, un menoscabo de los principios de la sana administración de justicia y del debido proceso adjetivo.*

En el particular, el Tribunal Fiscal de la Nación debió tener en cuenta que las multas dispuestas por las Resoluciones AFIP-DGI N° 738/12 y 739/12, en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, aunque se refirieran a diferentes impuestos (impuesto al valor agregado e impuesto a las ganancias, respectivamente), fueron aplicadas a la misma persona jurídica, el mismo día y en relación a un mismo período fiscal (2006), respecto de un mismo ajuste impositivo motivado en la impugnación de las operaciones concertadas con un mismo proveedor. De manera que existe conexidad entre las resoluciones administrativas recurridas, pues se encuentran vinculadas por la naturaleza de las cuestiones allí involucradas, en tanto se originan en un mismo ajuste impositivo.

En otras palabras, las sanciones prescriptas en las Resoluciones AFIP-DGI N° 738/12 y 739/12 se hallan en una relación de interdependencia, subordinación o accesoriedad entre sí, lo que amerita que ambas resoluciones, conjuntamente, deban concentrarse en un único tribunal a fin de asegurar el principio de la seguridad jurídica y una más expedita y uniforme administración de justicia.”

Esto último demuestra que pueden apelarse varias multas con un criterio de conexidad objetiva pero la apertura de la competencia del tribunal dependerá del monto de cada de ellas, pues la misma Cámara en fallo Plenario “**TEKEN SA**” del 28/10/2010, resolvió que bastaba analizar de manera literal lo establecido por el Art. 159 inc b de la ley 11.683 que expresamente refiere a multas superiores a \$2.500, no pudiendo seguirse de ello

que la imposición de multas menores o iguales a esa suma, habilite la competencia del TFN.

COMPETENCIA EN RAZÓN DE LA MATERIA

En este punto es en donde se han suscitado la mayor cantidad de controversias en torno a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, siendo también la competencia en razón de la materia el lugar donde mayormente se ha notado en las últimas décadas la inocultable voluntad del Estado de restringir la competencia del Tribunal Fiscal de Nación. (38). Podemos enumerar taxativamente las siguientes materias por las que se puede acudir al T.F.N. en el ámbito Impositivo (de conformidad con lo establecido por Arts. 76,81, 159,165, 182 y 183 de la ley 11.683):

- Resoluciones que determinan tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva;
- Resoluciones que impongan multas o “sanciones de otro tipo”;
- Resoluciones que ajusten quebrantos, en forma cierta o presuntiva;
- Resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de los tributos;
- Demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación;
- Recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la Administración en los casos del Art. 81, 2º párrafo de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.)
- Recursos de amparo por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia (arts. 182 y 183)

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

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

Con respecto a la determinación de tributos y sus accesorios, uno de los problemas surge la dificultad que conlleva definir el concepto de determinación tributaria. Giuliani Fonrouge y Navarrine (39) definen la determinación como "el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". Por su parte Villegas (40) conceptúa la determinación tributaria refiriéndola al "acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria ("an debeatur"); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda ("quantum debeatur").

Cierto es que no hay una única y abarcativa definición lo implica una determinación de la obligación tributaria. Es importante señalar que ni el artículo 159 ni el artículo 165 de la ley 11.683 establecen que los actos de la Administración

Tributaria que habilitan la competencia material del TFN son aquellos dictados como consecuencia de la sustanciación del procedimiento administrativo reglado por el Art. 16 y 17 de la ley 11.683. En efecto, tanto el artículo 159 de la ley 11.683 como el artículo 165, condicionan la competencia del Tribunal a la apelación de una determinación tributaria, sin exigir que la misma se haya dictado a raíz del previo cumplimiento de las formalidades establecidas en la ley 11.683 para el procedimiento de determinación de oficio que regulan los Arts. 16,17,18 y 19 de la ley 11.683.

Por su parte, la Dra. Vizcaíno (41) señala que es importante destacar que la determinación tributaria es un procedimiento reglado, no discrecional, puesto que no depende de ponderaciones sobre oportunidad o conveniencia. Para que la determinación impositiva sea apelable ante el TFN deben cumplirse dos condiciones:

- 1) Intimación a pagar una suma de dinero, pero que no surja de una autodeterminación, sino que
- 2) haya sido efectuada por un juez administrativo: las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y otros funcionarios de la AFIP “no constituyen determinación administrativa” de la obligación (Art. 16 Ley 11.683)

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

- Un emplazamiento;
- Los mismos mencionaban concretamente el importe de la suma requerida;
- Se explicitaban claramente los conceptos a los que ella obedeció;
- Se mencionaba el sujeto responsable y que se dejó constancia de que

el incumplimiento de lo requerido daría lugar al reclamo judicial de aquella suma por la vía ejecutiva;

- Que esta última expresión inequívocamente tenía el sentido de una intimación de pago.

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

En este punto es claro que no hay una definición e interpretación única respecto a la ambigüedad que plantea la ley al decir resoluciones que determinen tributos.

El segundo supuesto es el contempla el Art. 159 inc a. ley 11.683, respecto de las resoluciones que **ajustan quebrantos** por importe superior a \$50.000.

Si bien esta materia no había generado mayores controversias durante mucho tiempo, con la conversión de los quebrantos impositivos en bonos de crédito fiscal que estableció el artículo 33 de la ley 24.073, se planteó la duda en cuanto si habilitaba la competencia del tribunal fiscal la apelación del acto administrativo que no conformaba el crédito fiscal por conversión de quebrantos, luego de haberse sustanciado el procedimiento establecido en la Ley 24.073 y en las normas reglamentarias del mismo.

Y, en el entendimiento que por su naturaleza , dichas resoluciones implican jurídica y económicamente la impugnación de un quebranto, aun cuando no se sustancien las etapas del procedimiento determinativo de oficio establecidas en la ley 11.683, se sostuvo que no

puede negarse el carácter de determinación de oficio del tributo cuando el acto se dicta en base a la verificación de los hechos ocurridos y las disposiciones jurídicas aplicables, como así también en la comprobación del tributo conforme a las pautas legales de valoración, por lo que la apelación de dichas resoluciones habilita la competencia del Tribunal fiscal de la Nación. (43)

El tercer supuesto que habilita la competencia material del Tribunal Fiscal, es la **apelación de multas y otras sanciones**, salvo el arresto, tal como lo establece el Art. 159, inc. b) de la ley 11.683.

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

En este aspecto la norma es clara, pero los problemas comienzan cuando se ingresa a analizar qué quiso decir el legislador con la fórmula “(...) o sanciones de otro tipo(...)” (art. 159 inciso “b” de la ley de rito) dejando a salvo la sanción de arresto, ya que hay que otorgarle a la expresión "otras sanciones" algún sentido, por cuanto entender que ello nada significa - salvo el supuesto de multa - sería considerarla una expresión superflua, inoperante e inútil, lo que atentaría contra el sentido y alcance de la norma e implicaría reconocer la inconsistencia e inconsecuencia del legislador; interpretación vedada por nuestro Más Alto Tribunal de Justicia que sostiene que el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador, y la primera fuente de interpretación de la ley son sus palabras, que deben entenderse empleadas en su verdadero sentido en el que tienen en la vida diaria, partiendo de la base de que no son superfluas sino que han sido empleadas con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los conceptos. (44)

De acuerdo a lo expresado, todo acto administrativo dictado por el organismo recaudador, que implique la imposición de una sanción distinta a una multa, debe habilitar la competencia del tribunal. De hecho, hay muchas situaciones que resultan controversiales, que luego analizaremos, en cuanto a que no ingresan dentro de la esfera de competencia del TFN por ser actos administrativos de naturaleza no determinativa pero que de alguna manera implican una sanción.

En este punto la ambigüedad de la ley también genera una situación de inestabilidad en la posibilidad de defensa de sus derechos por parte de los contribuyentes. En un sentido restrictivo de la apelación del TFN, se ha señalado que *“las únicas sanciones en cuyo entendimiento sí es competente este Tribunal, son las que aplican multas”* (45)

El cuarto supuesto que determina la competencia del TFN, es el estipulado por el Art. 159 inc c. de la ley 11.683 *“De los recursos **de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos**, formuladas ante la AFIP, y de las demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablan directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación...”*

Aquí estamos en presencias de dos supuestos: a) La denegatoria del fisco al reclamo de repetición formulado en los casos de pagos espontáneos del contribuyente. Se trata de un acto concreto impugnado ante el TFN en el plazo de 15 días, previsto por los Arts. 76 y 166 de la Ley 11.683. 2) Un pago a requerimiento de la AFIP. Como se trata de la demanda de apelación interpuesta directamente ante el Tribunal para que resuelva si procede la repetición, al no haber un acto concreto a impugnar, el plazo para interponerla es el plazo de prescripción para entablar la acción de repetición. (46).

Uno de los temas que generó controversia respecto a este tema fue la posibilidad de habilitar la competencia del tribunal para entender en la apelación de las resoluciones denegatorias de pedidos de compensación o transferencia de impuestos. Luego de la reforma introducida por la ley 23.658 a la ley 11.683 (incorporación del actual artículo 13), tanto el Tribunal fiscal (47), como la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo (48), fijaron doctrinas plenarios en el sentido de considerar inapelables ante

el Tribunal Fiscal las resoluciones que denieguen solicitudes de compensación o transferencia de impuestos.

El quinto supuesto que determina la competencia del TFN, es el estipulado por el Art. 159 inc d. de la ley 11.683 “*De los recursos de retardo en la resolución de las causas radicadas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, en los casos contemplados en el segundo párrafo del Art. 81”.*

Se trata de los recursos por retardo en la resolución de los reclamos de repetición radicados ante el Organismo Recaudador (supuesto de pagos espontáneos) en aquellos casos en que transcurrieron más de tres meses de presentados y aquél no se hubiera expedido.

Estamos ante el caso de denegatoria tácita por silencio de la administración en que el Art. 81 de la ley procedimental habilita el mismo procedimiento que frente a una denegatoria expresa. Ante esta circunstancia el contribuyente queda habilitado para apelar frente al Tribunal o la justicia de Primera Instancia dentro del plazo de prescripción de la acción de repetición.

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

El sexto supuesto en materia impositiva, que determina la competencia del TFN, es el estipulado por el Art. 159 inc e. de la ley 11.683 “*Del recurso de amparo a que se refieren los Arts.182 y183”.*

El recurso de amparo por mora se encuentra contemplado en los Arts. 182 y 183 de la Ley 11.683. Al respecto el **Art. 182** establece que “*La persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la*

ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, podrá ocurrir ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION mediante recurso de amparo de sus derechos. El recurrente deberá previamente haber interpuesto pedido de pronto despacho ante la autoridad administrativa y haber transcurrido un plazo de QUINCE (15) días sin que se hubiere resuelto su trámite”

Por su parte, el **Art. 183** establece que “*El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, si lo juzgare procedente en atención a la naturaleza del caso, requerirá del funcionario a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que dentro de breve plazo informe sobre la causa de la demora imputada y forma de hacerla cesar. Contestado el requerimiento o vencido el plazo para hacerlo, podrá el TRIBUNAL FISCAL resolver lo que corresponda para garantizar el ejercicio del derecho del afectado, ordenando en su caso la realización del trámite administrativo o liberando de él al particular mediante el requerimiento de la garantía que estime suficiente.*

El Vocal Instructor deberá sustanciar los trámites previstos en la primera parte del presente artículo dentro de los TRES (3) días de recibidos los autos, debiendo el secretario dejar constancia de su recepción y dando cuenta inmediata a aquél.

Cumplimentados los mismos, elevará inmediatamente los autos a la Sala, la que procederá al dictado de las medidas para mejor proveer que estime oportunas dentro de las cuarenta y ocho (48) horas de la elevatoria, que se notificará a las partes.

Las resoluciones sobre la cuestión serán dictadas prescindiendo del llamamiento de autos y dentro de los CINCO (5) días de haber sido elevados los autos por el Vocal Instructor o de que la causa haya quedado en estado, en su caso.”

Cabe decir al respecto que no forma del presente trabajo profundizar sobre este importante instituto incorporado a la ley 11.683, pero si realizar un pequeño análisis en que situaciones ha sido admisible su procedencia por la doctrina y la jurisprudencia y en cuáles no.

Antes de analizar lo enunciado debemos decir que el amparo por mora ante el Tribunal fiscal, frente al incumplimiento del Organismo recaudador en consumir algún

trámite o diligencia, deviene en una herramienta que garantiza, en caso de resultar favorable, su pronta realización. La acción de amparo se plantea como un mecanismo hábil que conlleva a culminar los trámites ante el organismo en tiempos lógicos. Con este remedio procesal se trata de evitar que ciertas facultades discrecionales del Fisco puedan ser ejercitadas arbitrariamente. (49)

La jurisprudencia ha tenido diferentes líneas de pensamiento en cuanto a la procedencia del amparo. El TFN en **fallo Cerámica Martín SA** (50) ha dicho que para que resulte procedente un amparo deben concurrir las circunstancias que ante la inexistencia de otro remedio procesal y, dada la mora excesiva en la realización de un trámite o diligencia por parte de los empleados del órgano recaudador, se provoque un perjuicio actual en el amparado como ser la perturbación o afectación en el ejercicio de una actividad o un derecho.

Por su parte, la Cámara Nacional de apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, **en fallo Carboclor Astra Evangelista SA** (51), sentenció que, verificada una demora excesiva en el trámite administrativo pendiente, y resultando la conducta imputada a una demora del fisco, no existe óbice alguno para negar la procedencia del amparo. No resultando atendibles las razones, muchas veces esgrimida, por el organismo fiscal basada en la omisión de presentación por parte del actor de un pedido de “pronto despacho” dado que la inexistencia de tal circunstancia en el expediente administrativo es algo indiferente a la vía del recurso previsto por los actuales arts. 182 y 183 de la ley 11.683.

Si bien se observan discrepancias en la jurisprudencia en cuanto a la procedencia, es mayoritaria en la doctrina la postura que sostiene que resulta errónea la concepción de sostener que la acción de amparo procede cuando no existe otro remedio legal para reparar el perjuicio, en línea con lo establecido por la Cámara de Apelaciones. Este instituto es afín con el amparo por mora de la administración previsto en el Art. 28 de la ley de procedimiento administrativo, ley 19.549.

Sin lugar a dudas, su incorporación a la ley de procedimiento tributario ha sido un paso adelante en la consolidación de una tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria

contra las posibles arbitrariedades que pudiera realizar la administración, en salvaguarda de los derechos de los contribuyentes.

En cuanto a su admisibilidad o inadmisibilidad, el Dr. Luis María Capellano (52) nos indica motivos de uno y otro.

En cuanto a su admisibilidad podemos desatacar:

- 1) **Demora en otorgarse la solicitud de vista:** El Tribunal Fiscal declaró su competencia sosteniendo que la actora no pudo tomar vista de los antecedentes administrativos correspondientes al mentado acto y que, por el tiempo transcurrido desde su dictado, pese a que las actuaciones se encontraban archivadas, esas circunstancias no impedían que el derecho del recurrente se viera recortado. Agravó la situación, adujo, el hecho de que el fisco no había contestado ninguna de las presentaciones efectuadas por la actora respecto de la vista pedida (53).
- 2) **Demora incurrida por la AFIP al tramitar las actuaciones que fueran objeto previamente de un procedimiento judicial:** En Autos “Marino e Hijo SA” (54), la Cámara Nacional de Apelaciones entendió que el Tribunal fiscal es competente para entender en el recurso de amparo intentado a raíz de la demora incurrida por el Fisco al tramitar las actuaciones que fueran objeto previamente de un procedimiento judicial. Es importante destacar que el TFN, ante un caso de similares aristas, en sentencia anterior, había declarado su incompetencia, en el entendimiento que no se trata de un supuesto de demora – previsto en el Art. 182 de la ley 11.683 – sino de incumplimiento de una resolución judicial. (55).
- 3) **Pedido de reintegro de IVA a exportadores:** En el caso, la actora dedujo recurso de amparo por demora excesiva de la Administración Fiscal (art. 164 ley 11.683) en pronunciarse acerca del pedido de reintegro de IVA – Exportación. La Cámara, en ese sentido, admite al amparo por demora como una vía adecuada para lograr una decisión de la Dirección General Impositiva en esta materia. (56)
- 4) **Devolución de impuesto:** El Tribunal Fiscal hizo lugar al recurso de amparo interpuesto ante la demora del fisco en expedirse respecto de la solicitud de devolución de impuestos internos, en los términos del Art. 81 de la ley del

tributo, sosteniendo que, si bien hasta el 6/7/2000 existió actividad desarrollada por el fisco, aunque pausada, se constata la ausencia de la misma desde dicha fecha. (57).

- 5) **Devolución de saldos a favor de libre disponibilidad:** En el presente caso, se hizo lugar al recurso de amparo interpuesto con el objeto de obtener que el fisco se pronuncie respecto de los pedidos de devolución de los saldos a su favor en el impuesto a las ganancias, y de libre disponibilidad en el IVA, entendiéndose que de las constancias de autos surgía en forma indubitable la mora incurrida por la AFIP, puesto que las últimas actuaciones, cumplidas con el fin de verificar la certeza de los saldos cuya devolución se persiguen, datan de fecha 20/9/1999, en el caso del pedido de fecha 16/10/1997 y del 3/12/1999 en los casos vinculados con el impuesto a las ganancias, presentada el 5/10/1998, advirtiendo que los diferentes cambios de jurisdicciones de las dependencias fiscales, o los problemas que acarrearán la disminución del personal debido a cambios de estructuras o retiros voluntarios, o el aumento del volumen del trabajo, no resultan aceptables y carecen de entidad para exculpar la evidente mora incurrida.(58).
- 6) **Demora por parte del Organismo Recaudador en la resolución de las presentaciones efectuadas por la actora para la obtención del certificado fiscal para contratar, aduciendo que por dicha circunstancia se perjudicó el normal ejercicio del derecho del recurrente.** (59)

En cuanto a su improcedencia podemos desatacar los siguientes supuestos:

- 1) **Demora del Director General en resolver el recurso del Art. 74 del reglamento de la ley 11.683:** En dicho caso, el organismo jurisdiccional determinó que el recurso instrumentado en el mentado art. 74 del dec. 1397/79 constituye un procedimiento reglado, en virtud del cual el Director General tiene un lapso expresamente previsto para expedirse que en el marco de las normas aplicables conlleva la posibilidad de que ocurra el silencio de la administración, con la consecuencia procesal correspondiente, a la cual debe atenerse la actora en atención a la vía elegida. Por todo lo expuesto, sostuvo que el derecho de la

actora a un pronunciamiento no resulto vulnerado por lo que no hizo lugar al recurso de amparo interpuesto. (60)

- 2) **Demora del Fisco en expedirse respecto de solicitudes de aplicación del régimen de acreditación y devolución de créditos fiscales del IVA:** En el caso sometido a consideración, debe destacarse que el Tribunal Fiscal argumentó su incompetencia argumentando que el acto de que se trata se encontraba comprendido dentro de las facultades conferidas a las máximas autoridades del Organismo Recaudador (cfr. Art. 7° - y eventualmente el art. 8° - del dec. 618/1997), y su naturaleza no permite considerarlo alcanzado por las normas regulatorias del amparo. (61)
- 3) **Amparos vinculados con la seguridad social, toda vez que están excluidas de la competencia del Tribunal las cuestiones relativas a esa materia:** Es la Cámara Federal de la Seguridad Social la que conocerá de los recursos interpuestos contra resoluciones que dicte la AFIP, en el ejercicio de las funciones asignadas por el dec. 507/1993. (62)

Un tema que genera controversia es respecto de la interpretación del Art. 3 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación, Acordada 840/1993, en cuanto a la posibilidad de **presentar recursos de amparo durante el tiempo de fería**. El artículo nombrado expresa *“Durante el mes de enero y en el período en que la Corte Suprema de Justicia de la Nación implante fería, atento lo establecido en el Art. 138 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), y en el Art. 1140 del Cód. Aduanero, funcionará como Tribunal de Fería a los efectos de atender únicamente en los recursos de amparo y en aquellos asuntos que no admitan demoras”*. En fallos del Tribunal Fiscal respecto de la interposición de recursos de amparo por pedidos de reintegros de las retenciones del impuesto al valor agregado, donde se hizo lugar al recurso interpuesto, en voto de minoría el Dr. Claudio Luis dejó establecido, respecto a la interpretación del Art. 3 antes mencionado, que *“A mi entender, la redacción del citado artículo es poco feliz y la utilización de la conjunción “y” aduna en favor de la confusión, lo que obliga a realizar una interpretación que priorice el mayor grado de razonabilidad que pueda surgir de los términos utilizados. Por ello, en mi opinión, como resultado de dicha tarea no puede interpretarse que todos los recursos de amparo deban necesariamente tramitarse durante el*

período de feria, sino solo aquellos en los que la urgencia del caso – debidamente fundada al momento de solicitarse la habilitación de la feria – no admita demoras en la tramitación. Concluyo así, porque de interpretarse lo contrario, se llegaría a consecuencias seguramente no queridas por el reglamentador. En efecto, en primer lugar, se crearía la posibilidad de elegir la Sala de trámite y/o decisión de la cuestión, porque bastaría con conocer la formación de las Salas de Feria – información que es publicada generalmente varios días antes del comienzo de cada receso- para que, aprovechando la literalidad del Art. 3 citado, se interponga el recurso de amparo, obligando a la Sala a tramitarlo. En segundo lugar, en los recursos de amparo – particularmente previstos en la ley 11.683 y el Código Aduanero – que ya se encuentran en trámite con anterioridad al comienzo de la feria, la decisión del asunto podría quedar en manos de la Sala de Feria – que no tramitó la causa -, mellando gravemente la garantía del “juez natural”. Finalmente termina alegando que “toda vez que el amparista no solicitó la habilitación de feria correspondiente, ni acreditó la urgencia alegada en el recurso de inicio, corresponde hacer saber al amparista que el Tribunal continuará el estudio del recurso interpuesto luego del receso correspondiente a la presente feria del mes de enero”.(63) Si bien es atendible lo manifestado por el Vocal, decisiones como la expresada atentaría no solo contra lo establecido por el Art. 3 del Reglamento sino también en sentido contrario a una verdadera tutela jurisdiccional de los derechos de los contribuyentes. En otro fallo se dejó establecido que el funcionamiento del Tribunal Fiscal durante la Feria es por excepción, conforme Art. 153 CPCCN, por lo que debe oportunamente invocarse y demostrarse el perjuicio evidente al que refiere dicha norma (en atención al Art. 3). (64) A pesar de los fallos comentados, hay una tendencia de la jurisprudencia mayoritaria a no tratar los recursos de amparo en Feria.

SUPUESTOS DE INCOMPETENCIA. CASOS CONTROVERTIDOS

Para comenzar con el desarrollo de este punto que genera tanta ambigüedad y controversia, debemos decir que la declaración de incompetencia del Tribunal no implica una declaración sobre la competencia del otro órgano administrativo, en virtud que los conflictos de competencia sólo se dan entre órganos jurisdiccionales o administrativos entre

sí. Por ello, no serán de aplicación las previsiones establecidas por el art. 5° de la ley 19.549 en cuanto a remitir las actuaciones del órgano que se repute competente. (65).

El art. 76, último párrafo de la ley 11.683 establece en forma expresa, aunque no por ello deja de ser controvertido, la improcedencia del recurso de apelación ante el TFN, respecto de:

- 1) Las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses.
- 2) Las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.
- 3) Los actos que declaran la caducidad de planes de facilidades de pago y/o las liquidaciones efectuadas como consecuencia de dicha caducidad.
- 4) Los actos que declaran y disponen la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.
- 5) Los actos mediante los cuales, se intima la devolución de reintegros efectuados en concepto de Impuesto al Valor Agregado por operaciones de exportación.
- 6) Las intimaciones cursadas de conformidad con lo previsto en el artículo 14 de esta ley.

En función de esta enumeración se puede decir que quedan fuera de la competencia los actos administrativos de naturaleza no determinativa.

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

Si bien una postura doctrinaria y sobre todo jurisprudencial sostiene que la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación tiene el alcance que la ley específica establece, que no se infiere ni puede extenderse por vía de interpretación y que la misma "(...)Es una competencia de excepción, por lo tanto no abarca situaciones o casos que no se encuentren encuadrados en las disposiciones explícitas que la acotan"(66); lo cierto es que no es ésta la posición que sostenemos - conforme se viene desarrollando a lo largo del presente – ya que consideramos de vital importancia que se garantice efectivamente la posibilidad de acceso de los contribuyentes a la tutela jurisdiccional y por ende a la judicial por vía de apelación .

Analizaremos a continuación algunos supuestos en que se ha controvertido la competencia del T.F.N., fundamentalmente por haber sido supuestos contemplados dentro de la esfera del tribunal y luego fueron suprimidos, y otros por resultar dentro de su esfera de acuerdo a la interpretación jurisprudencial.

Las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen. Respecto a este punto debemos decir que con anterioridad a la sanción de la ley 23.871, la cual que modifico el artículo 76 de la ley 11.683, estableciendo que el Tribunal Fiscal de la Nación es incompetente para atender en las apelaciones de actualización e intereses cuando simultáneamente no se discute la procedencia del gravamen, se aceptaba la competencia del TFN para la discusión de dichos conceptos, salvo que el fundamento de la impugnación fueran meras cuestiones de cálculo, y aun cuando no se discutiese la procedencia del gravamen. Luego de dicha reforma la jurisprudencia ha establecido la improcedencia de la apelación de dichos conceptos, cuando no se discute simultáneamente la procedencia del gravamen, pero aceptando, en algunas oportunidades, su apelación si lo que se discute mediante la impugnación de la liquidación de actualización e intereses es la causa de la aplicación del gravamen y no cuestiones meramente vinculadas al aspecto liquidatario. En este punto se observa claramente la extirpación de un supuesto de competencia que fue quitado de la esfera del TFN. (67)

Los actos que declaran la caducidad de planes de facilidades de pago. Tal como se ha expresado en la delimitación de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación

en razón de la materia, el mismo entiende en *las sanciones* que aplicare la Dirección General dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La cuestión no es novedosa, pero no por ello se debe dar por cerrado el debate. Podemos advertir que las Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo se pronunciaron por la incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación al respecto (68); no obstante lo cual, en el caso “Fano”, tomando como base argumentos de la disidencia en minoría de uno de los integrantes de la Sala IV de la Cámara en autos “Constructores Asociados SA” (69), y con la detallada exposición del vocal instructor Dr. Litvak acuyo voto adhieren los restantes integrantes de la Sala “C” (Dr. Urresti y Dra. Wurcel); la Sala C” realiza un análisis de la naturaleza jurídica del instituto de la “caducidad”, en la inteligencia de que se trata de una sanción impropia o virtual”, concluyéndose que “(...) *en tanto ello sea así, el Tribunal Fiscal de la Nación es el ámbito natural llamado a dirimir las controversias que puedan suscitarse a su respecto(...)*”(70) La mayoría de los fallos ha denegado la competencia por entender que la caducidad no configura alguna de las hipótesis previstas por los artículos 144, 159 y 165 de la ley 11.683 . Básicamente los fundamentos son:

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

"Que por otra parte no puede en modo alguno confundirse el rechazo de un acogimiento a un plan de facilidades de pago con una sanción. Y ello porque tal rechazo no es sino la consecuencia de no haberse observado los requisitos establecidos por la norma para la realización de un acto o un hecho (en el caso cumplir con un plan de facilidades de pagos en el tiempo oportuno), esto es, la consecuencia riesgosa o adversa para quien no cumple con un imperativo establecido en su propio interés. De este modo, incumplidas las formalidades del plan de pagos,

del objeto del vínculo jurídico entre el responsable y la Administración fiscal no surge un incremento cuantitativo sino tan solo las consecuencias ordinarias de la mora como resultado objetivo de aquella inactividad o incumplimiento debido del plan de pagos.”(71)

Concluyen que esto no implica indefensión del contribuyente apelante, puesto que en virtud de lo normado por el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario, se establece un recurso específico para tales casos.

Por su parte, quienes se inclinan por la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, lo hacen afirmando que el supuesto en estudio encuadra en la previsión del inciso b) del artículo 159, puesto que el acto que se apela se equipara a una sanción ("virtual") en los términos del artículo 165 de la ley 11.683 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones); y que "(...) *un exceso de ritualismo en la interpretación de las normas que rigen la competencia de este Tribunal, se encuentra en pugna con una adecuada exégesis, incompatible con los postulados de razonabilidad y justicia, ya que en palabras del Alto Tribunal "(...) la potestad jurisdiccional no se agota en la aplicación mecánica de la norma sino que exige discriminar los distintos aspectos del litigio a fin de lograr en cada hipótesis la justicia concreta del caso." (Fallo 304:1919) ...*"(72)

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

Los actos que declaran y disponen la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Este supuesto es uno, sin lugar a dudas, de los que más controversia genera atendiendo a una cantidad no poco considerable de posibles contribuyentes que se verían afectados ante un acto administrativo del Órgano recaudador.

El Régimen Simplificado para Pequeños contribuyentes (Conocido como Monotributo) nació al amparo de la ley 24.977 (B.O. 6/7/1998), cuyo anexo regula al mismo. Con el correr de los años ha sufrido grandes modificaciones (Ley 25.865 B.O: 19/1/2004 y ley 26.565 B.O: 21/12/2009).

Los primeros precedentes del TFN se pronunciaron por su incompetencia en el caso de cuestiones vinculadas con la exclusión de los contribuyentes o con efectos de su categorización o recategorización de oficio, en el entendimiento que tales actos no constituían una determinación del impuesto ni tenían el carácter de sanción (73).

En el mismo sentido se inclinó la alzada para luego cambiar de posición manifestando que "... un simple análisis literal o gramatical del Art. 22 de la ley 24.977 demuestra que dicha norma no presenta oscuridad o ambigüedad que implique algún esfuerzo interpretativo; por el contrario, de su letra surge que la ley ha decidido abrir la competencia del TFN, desde que habilita por medio de las vías del art. 76 de la ley de procedimiento fiscal a interponer recurso de reconsideración ante el TFN, ante cualquiera de los tres supuestos planteados en su inciso h), mediante opción ejercida por el contribuyente. Por expreso mandato legal se dispone que contra las resoluciones enunciadas (incluidas las del inc. F) referidas a la exclusión del contribuyente del régimen del monotributo será procedente la interposición de las vías impugnativas previstas en el art. 76; por lo que la norma de la misma entidad o valor normativo de la pirámide jurídica que el art. 159 de la ley procesal que está ampliando la competencia del TFN, tornando "viable" el recurso de apelación por ante el aludido organismo administrativo. Por lo tanto, teniendo la ley que rige el régimen del monotributo la misma jerarquía constitucional que la ley 11.683, nada impide que, por medio de la primera, la competencia del TFN se amplíen a supuestos no contemplados por la última. (74)

Con la modificación acaecida en el monotributo como consecuencia de la ley 25.865, el TFN comenzó a revertir su criterio, toda vez que el art. 27 inciso h) del anexo de régimen simplificado pasó a disponer que, contra las resoluciones que dicten la exclusión, determinaciones de deuda resultantes, o imposición de multas, procedían las vías impugnativas previstas en el art. 76 de la ley 11.683, es decir el recurso de reconsideración ante el superior, o de apelación ante el TFN.

Sin embargo, en el nuevo texto modificado (producto de la ley 26.565), el art 26 inc. d), dispone que en el supuesto de exclusión de los contribuyentes y su inscripción de oficio en el régimen general, resultará aplicable, en lo pertinente, el procedimiento dispuesto en el inc. c) anterior, referido a los casos de recategorización, determinación y sanciones, el cual prevé la interposición del recurso de apelación normado en el Art. 74 del dec. 1397/79. En sintonía con esto la CNCAF expreso *“Que el acto impugnado por el que se excluyó al actor del régimen de monotributo no tiene naturaleza determinativa ni tampoco comporta una sanción pecuniaria, en orden a lo dispuesto por el art. 159 antes citado, por lo que resulta ajeno a la competencia del Tribunal Fiscal. Que, a lo expuesto, cabe agregar que la ley 26.565 expresamente dispone en su art. 26, inc. d, que en el supuesto de exclusión de los contribuyentes adheridos al régimen y su inscripción de oficio en el régimen general resultará aplicable, en lo pertinente, el procedimiento dispuesto en el inciso anterior, que prevé la interposición del recurso de apelación previsto en el art. 74 del decreto 1397/79, ante el director general de la DGI (de conformidad con lo resuelto por esta Sala en la causa “Pericas Pablo Nicolás c/ DGI”, el 31 de octubre de 2012). (75)*

En este supuesto también se produjo al respecto un recorte de la competencia. Toda vez que la exclusión del régimen de Monotributo trae como consecuencia la pérdida de los derechos conferidos en oportunidad de acogerse al mismo, entiendo se configura así una sanción impuesta por una conducta “presuntamente” cometida en violación de disposiciones reglamentarias cuya consecuencia es la pérdida de un derecho como medio aflictivo para el contribuyente, lo que necesariamente debe abrir la vía jurisdiccional del Tribunal Fiscal.

Afirmar lo contrario supone desconocer al particular la posibilidad de hacer valer su derecho ante los estrados administrativos, con evidente violación al ejercicio

libre de acceso a la jurisdicción, teniendo en cuenta que la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación surge en forma expresa del texto legal; debiendo estarse, en todo caso, a la interpretación más favorable a los derechos del contribuyente, puesto que los mecanismos aniquiladores de derechos deben aplicarse con criterio restrictivo, conforme doctrina emanada de la C.N.A.C.A.F.(76)

Lo cierto es que percibimos una suerte de “resistencia” de la mayoría de las Salas del Tribunal Fiscal a la ampliación de su competencia respecto de cuestiones que no sean las taxativamente enumeradas por los artículos 144 y 159 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998); criterio a mi juicio erróneo – conforme lo señalará a lo largo del presente – y más aún en el tema que nos ocupa puesto que en éste caso concreto fue el propio legislador el que amplió su competencia mediante el dictado de la Ley 24.977 y que luego quito con la sanción de la ley 26.565.

Los actos mediante los cuales, se intima la devolución de reintegros efectuados en concepto de Impuesto al Valor Agregado por operaciones de exportación. Este es otro supuesto de recorte de competencia del TFN. Tras numerosos pronunciamientos contrapuestos en cuanto a si el TFN resulta o no competente para entender en los recursos de apelación deducidos respecto de actos por los que el Fisco rechaza solicitudes de devolución del impuesto al valor agregado.

El Organismo jurisdiccional en Plenario (77), en este punto, consideró inconveniente fijar doctrina legal a su respecto, debido a la dificultad de establecer una definición genérica que abarque la diversidad de casos que pueden presentarse, cuyos distintos matices pueden llevar a decisiones diversas en cuanto a la competencia del Tribunal.

Por su parte, la Sala V de la Cámara, por mayoría, revocó el decisorio en el que el organismo jurisdiccional manifestaba su incompetencia, remitiéndose al precedente “**Algora Comercial e Industrial SCA**”, de fecha 10/3/1997 en el que se estableció que son revisables ante el Tribunal aquellos actos que, aun cuando no se hubiera recurrido al

procedimiento determinativo, se comportan como una verdadera revisión administrativa del contenido material de la obligación tributaria declarada por el contribuyente. (78)

En autos **Compañía Agroindustrial La Oriental SA** (79) la Sala IV revocó la decisión apelada y, en consecuencia, dispuso que la Sala del TFN reasuma la jurisdicción que oportunamente declinará, basándose en los siguientes fundamentos:

- * El contenido esencial e indudable de la determinación tributaria ha de consistir en la comprobación de los hechos pertinentes y las normas jurídicas aplicables, como también el monto imponible, aun cuando se omitan las operaciones finales de cálculo del gravamen adeudado.
- * Este Tribunal sostuvo que los actos por los cuales se había intimado a la actora el reintegro del crédito fiscal otorgado previamente, comportaban una verdadera determinación de la obligación tributaria a cargo del contribuyente, en tanto existía la individualización del sujeto pasivo, el monto y los demás elementos que permitían precisar la pretensión fiscal, y vinieron precedidos de una puntual tarea de fiscalización tendiente a coleccionar datos de hecho con respecto a las operaciones y proveedores, que concluyó con la liquidación del monto a devolver.
- * Surge de autos que las resoluciones apeladas dictadas por la AFIP denegaron en forma total o parcial reintegros de IVA vinculados a operaciones de exportación y luego intimaron el ingreso de dichas sumas, con más sus intereses resarcitorios, revistiendo una indudable naturaleza determinativa.
- * En efecto, en el presente caso, la AFIP-DGI puso en duda la realización de las operaciones económicas generadoras del impuesto al valor agregado, todo lo que, de hecho, significó cuestionar el elemento material del tributo que es la causa de la obligación tributaria cuyo reintegro fue solicitado en los términos del artículo 43 de la ley de impuesto al valor agregado.
- * En consecuencia, las resoluciones denegatorias de los reintegros de créditos fiscales por exportación pusieron en tela de juicio la existencia misma de las operaciones que precedieron dichas solicitudes por estimar que los proveedores de esas operaciones resultarían apócrifos.

* Por tal motivo, el Fisco Nacional tuvo necesariamente que verificar la existencia y legitimidad de los créditos fiscales contabilizados y declarados, así como también revisar la existencia y la medida de la materia imponible y, luego, interpretar y aplicar todas las normas de la ley del impuesto al valor agregado y de su decreto reglamentario relativas al régimen.

* En tales condiciones, es evidente que hubo una tarea de fiscalización previa y, como resultado de ella, una liquidación del monto a devolver.

En fallo **JBS Argentina SA (80)** la Sala III puntualizó *“Que, en atención a los desarrollos que anteceden, la cuestión discutida en autos queda reducida exclusivamente a determinar si el Tribunal Fiscal de la Nación resulta competente para entender en el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la Resolución (DV FIDE) N° 03/2015, a través de la cual la demandada rechazó parcialmente las solicitudes de reconocimiento de crédito fiscal del impuesto al valor agregado atribuible a operaciones de exportación, y la intimó a restituir las sumas devueltas.*

Que, siendo ello así, resulta de aplicación al caso de autos la doctrina legal fijada por esta Cámara en el fallo plenario dictado en el caso caratulado “Las 2 C S.A. (TF 25214-I c/ DGI)”(81), del 26 de junio de 2017, que dispone: “Es competente, en los términos del art. 159 de la ley 11.683 el Tribunal Fiscal de la Nación para entender en la apelación deducida contra la denegación de reintegro en concepto de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, vinculado a operaciones de exportación e intimación al ingreso de aquellas sumas oportunamente compensadas o devueltas con más los intereses resarcitorios.”. Con respecto a lo decidido en este fallo plenario, la Cámara Nacional de apelaciones en lo contencioso administrativo federal ha sido contundente al afirmar que *“... si bien resulta evidente que los actos recurridos no revisten el carácter de una determinación de oficio practicada por el Fisco Nacional de conformidad con lo dispuesto en los artículos 16 y 17 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), no es posible concluir sin más que el Tribunal Fiscal de la Nación no tiene competencia para entender en estos autos, en la medida en que las resoluciones recurridas individualizan el sujeto pasivo, el monto y demás elementos que permiten precisar la pretensión fiscal”*

y agrega *“En rigor, el Fisco Nacional ha impugnado la existencia, legitimidad, procedencia, habilidad de operaciones de compra y contratación de servicios, intimando a devolver sumas compensadas con créditos fiscales vinculados a operaciones de exportación, siendo razonablemente factible admitir que la actividad del ente fiscal ha consistido en determinar el Impuesto al Valor Agregado.”*. La Cámara tomando los antecedentes de la Sala IV y Sala V de la misma, en la causa *“Destripet SRL”* expresó que lo determinante para suscitar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación no es la forma sino la sustancia del acto apelado, entendiendo que los actos administrativos por los que se decide la denegación de reintegro en concepto de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, vinculado a operaciones de exportación e intimación al ingreso de aquellas sumas oportunamente compensadas o devueltas con más los intereses resarcitorios, se comportan como una verdadera determinación de la obligación tributaria. (82). En igual sentido y como antecedente del fallo plenario las 2C S.A., consideramos el Dictamen de la Procuradora general de la Nación en causa **“Destripet C/DGI s/Queja”** en donde la procuradora entiende que *“el recurso extraordinario planteado por el organismo resulta inadmisibile pues, para declarar la competencia del Tribunal Fiscal para entender es esta causa, la Cámara dio fundamentos de hecho, prueba y derecho procesal que acuerdan, en mi criterio, sustento suficiente a lo resuelto, sin que las discrepancias del recurrente resulten eficaces para habilitar la vía excepcional intentada”*. Entiende fundamental lo determinado por la resolución general 2000 de AFIP por medio de la que se establecieron las condiciones, requisitos, plazos y demás formalidades que deben observar los exportadores y otros responsables a fin de solicitar la acreditación, devolución o transferencia del crédito fiscal, en especial el Art. 24 de la citada resolución general, que especifica los motivos por los cuales el juez administrativo puede impugnar los créditos fiscales declarados por el contribuyente y ordenar su detracción de la solicitud, entendiendo que la tarea del juez administrativo había comportado una verdadera *“revisión administrativa del contenido material de la obligación tributaria declarada”*, aspecto que resulta determinante para calificarla como una determinación de oficio y a su vez que el fisco, pese a la mera formalidad de la que pretende revestir a esas tareas de verificación por él efectuadas, no ha invocado en momento alguno que la resolución determinativa haya sido en uso de las atribuciones que

le confiere el Art. 14 de la ley 11.683 ni tampoco que se trate de una determinación “sobre la base de declaraciones juradas”.(83)

Con la sanción de la Ley 27.430 este supuesto salió por el momento de la esfera de competencia del TFN, al respecto el órgano jurisdiccional en fallo **Kalimar SA** (84) de la sala D, estableció “ *Que en ese sentido debe señalarse que con la sanción de la ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017), la que entró en vigencia el día siguiente al de su publicación, se sustituyó -mediante el artículo 212- el tercer párrafo del artículo 76 de dicho cuerpo normativo, el cual quedó redactado -en lo que aquí interesa- de la siguiente forma: “El recurso del inciso b) no será procedente respecto de: 5) Los actos mediante los cuales se intima la devolución de reintegros efectuados en concepto de impuesto al valor agregado por operaciones de exportación ”Que a mérito de la norma citada, y teniendo en consideración que el recurso fue interpuesto en fecha 6 de abril de 2018 ante la AFIP, recibido por este Tribunal el 25 de abril de 2018 (vide fs. 84/84vta), encontrándose vigente la reforma antes referida, cabe concluir que no resulta procedente la vía intentada por la recurrente para cuestionar los actos apelados ante este Tribunal. Por ello, corresponde declarar la improcedencia del recurso interpuesto por la actora.”*

En este supuesto también se puede observar los vaivenes que el legislador y la jurisprudencia han tenido en cuanto al tema en cuestión, lamentablemente con la culminación de la supresión de la competencia. Sin embargo,

Impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural. En este supuesto donde también se generó controversia, el órgano jurisdiccional en fallo plenario (85) ha señalado que el Tribunal Fiscal es competente para entender en el recurso de apelación previsto en los arts. 76 inciso b), y 159 inc a), ambos de la ley 11.683, deducido contra intimaciones de ingreso del impuesto sobre los combustibles líquidos por exclusión de la exención dispuesta por el Art. 7° inciso c), de la ley del gravamen.

En fallo de la Sala III (86) la Cámara, por su parte, ha dicho que la única vía prevista por la ley procedimental es la repetición, para lo cual hace falta realizar el reclamo administrativo previo ante la AFIP, y recién entonces, ante la denegatoria expresa o tácita, apelar ante el organismo jurisdiccional.

Sin embargo, el máximo tribunal en fallo Thinner Tede SRL (87) en su considerando 10) manifestó “ *Que, en efecto, en lo relativo al rechazo de la excepción de incompetencia del Tribunal Fiscal, el memorial de agravios de fs. 862/874 -en particular fs. 864 vta./870 vta.— omite por completo hacerse cargo del fundamento que tuvo en cuenta la cámara para decidir del modo como lo hizo, que fue reseñado en el considerando 2° y que, en síntesis, se centra en destacar que los actos por los cuales la AFIP había intimado al pago del tributo se comportaban como una verdadera determinación de la obligación tributaria a cargo del contribuyente que -a juicio del a quo- habilitaban la competencia de ese organismo jurisdiccional a fin de que la cuestión fuera discutida mediante la vía del recurso de apelación. En este punto, en su memorial ante esta Corte, el Fisco Nacional insiste en la aplicación del artículo 7° de la ley 23.966 -que sólo prevé la discusión relativa a la existencia y exigibilidad del gravamen a través de la acción de repetición- pero sin reparar siquiera en las razones de raigambre constitucional que ponderó el a quo para sustentar su decisión (conf. considerando 3°)”*

En este punto es claro que el TFN tiene competencia para resolver en estos supuestos.

Compensación y transferencia de créditos fiscales. En este supuesto el TFN en fallo plenario (88) estableció que era incompetente para entender en los recursos que se interpongan contra las resoluciones del fisco denegatorias de solicitudes de compensación o de transferencias de saldos acreedores de impuestos a favor de los responsables.

Mismo criterio siguió la Cámara en otro fallo plenario (89) en el que dejó sentado que la denegatoria de un pedido de transferencia de un crédito por IVA no abre la vía recursiva por ante el Tribunal Fiscal en los términos de la ley 11.683 atento a la reforma que le introdujera la ley 23.658. Sin embargo, lo expuesto no resulta de aplicación cuando se verifican dos resoluciones conexas – una por la que se determina de oficio la materia imponible y otra por la que se impugna la procedencia de las compensaciones solicitadas por el contribuyente y se intima la diferencia en el impuesto a las ganancias - , toda vez que jurídica y económicamente ambas son inescindibles ya que en definitiva, la atinente a la denegatoria de la compensación reconoce como fundamento la primera, sujeta a las

implicancias legales consecuentes de la apelación ante el TFN. Por tal motivo, el TFN reconoció su competencia (90). Al respecto la Cámara también receptó tal precepto (91).

En este supuesto la competencia estaría abierta si junto a la apelación por compensaciones o transferencias se apela otra resolución conexas a esta que determina de oficio la materia imponible.

Diferimientos de Impuestos. En este supuesto, al igual que otros que fueron desarrollados, es determinar si se configura la situación como sanción de otros tipos que estipula el Art. 159 inc. b de la ley 11.683. El TFN ha determinado su incompetencia para entender en las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos en las que se rechaza el diferimiento de impuesto. En efecto, dicho acto encuadra en el Art. 159 de la ley 11.683, destacándose que decisiones de ese tipo no pueden ser encuadradas en el concepto de “sanciones de otro tipo” a que alude dicha norma, pues el rechazo de una solicitud de diferimiento de pago no tiende a reprimir la violación a disposiciones legales, pauta considerada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación para determinar la naturaleza penal de multas creadas por normas de derecho público, administrativo, financiero, etc; ni torna más grave la situación originaria del contribuyente. (92)

La Cámara, con idénticos fundamentos a los expresados supra manifestó que el Tribunal Fiscal de la Nación es incompetente para entender en las resoluciones de la AFIP por las que se rechaza el diferimiento de impuesto (93), aclarando, además, que “... la competencia del organismo jurisdiccional no alcanza a cualquier cuestión relacionada con la materia tributaria o aduanera, por más compleja que ésta resulte, sino exclusivamente a aquellas que resulten del texto de la ley de creación”.

Resoluciones que imponen sanción de clausura. En clara alusión al Art. 159 inc b de la ley 11.683, respecto a sanciones de otro tipo, se genera la controversia respecto del tema de clausura, atento a que la ley 11.683 tiene prevista esta sanción en los Arts. 35 inc. f) y 40. Respecto de la clausura preventiva establecida por el Art. 35 inc. f) el Dr. Carlos Folco (94) ha dicho en varias oportunidades respecto de la misma que: “Esta figura configura una violación a los principios de división de poderes, tutela judicial efectiva y defensa en juicio, como lo ha sostenido la jurisprudencia”.

Tiene dicho el Tribunal (95) al respecto, que las resoluciones del epígrafe serán recurribles por recurso de apelación, otorgando en todos los casos con efecto devolutivo, ante los juzgados en lo Penal Económico de la Ciudad autónoma de Buenos Aires y Juzgados Federales en el resto del territorio de la Republica, razón por la cual corresponde declarar la incompetencia del organismo jurisdiccional.

No obstante, ello, la doctrina ha señalado que carece de sentido que la sanción de clausura haya sido excluida de la competencia del TFN pues nada obsta a que dicho organismo conozca por su especialidad de la misma y para ello debiera establecerse un procedimiento sumarísimo para la pronta y eficiente resolución de las causas. (96)

De más está decir que existieron y existen diferentes situaciones, que no desarrollaremos, y que más allá de la lo estipulado por la ley y la interpretación jurisprudencial, siguen generando controversias respecto de la competencia del TFN.

La cuestión a todo lo que se viene explicando respecto al tema que trae el presente trabajo es que sucede cuando los diferentes supuestos no ingresan dentro de la esfera de competencia del TFN. Es, en esos casos que el legislador determino para resolver estos asuntos el Art. 74 del Decreto reglamentario 1379/79 de la ley 11.683 que estipula el recurso de apelación para ante el Director General, el cual establece “ *Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.*

Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior.

El acto administrativo emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley N° 19.549.

En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley N° 19.549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de sesenta (60) días contados a partir de la interposición de los mismos.

El Director General podrá determinar qué funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente.”

Este recurso establece una modalidad de tipo residual para aquellos supuestos que ni en la ley ni el reglamento cuentan con una vía recursiva propia. Resulta importante desatacar que en su párrafo segundo se prevé el recurso contra actos emanados del Director General, y no de sus subordinados que se debe presentar ante el mismo. Es decir, que, si bien la norma no usa la palabra “reconsideración”, surge del propio texto que se trata de un recurso con dicha característica. (97). Tal como están en la actualidad las normas, los contribuyentes y/o responsables deben utilizar la vía recursiva del Art. 74 del DRLPT para la impugnación de los actos administrativos de alcance individual, dictados por el Organismo Fiscalizador, que no determinan impuestos o aplican sanciones. Digamos que muchos de los supuestos controvertidos que fueron desarrollados encuentran como canal procedimental a este recurso.

Debemos recordar que el Recurso de Apelación para ante el Director General no tiene efecto suspensivo, ya que resulta de aplicación el art. 12 de la ley 19.549, según la cual 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.

Importante doctrina sostiene que el propósito perseguido con la incorporación del art. 74 a la ley de Procedimiento Tributario es habilitar un desvío para evitar la aplicación de la ley de Procedimientos Administrativos 19.549 que contempla un número mayor de vías recursivas, con su consecuente efecto suspensivo, y habilita la apertura a prueba sobre los hechos alegados – situación prohibida en el recurso residual -. Los fundamentos críticos

se amplían cuando se enuncia que “durante más de veinte años se birló a los contribuyentes de una vía legal de recurso y se la sustituyo por otra hecha a la medida de los intereses del Fisco. Es curioso, entonces, que no haya habido cuestionamientos sobre esta estratagema que es crítica en lo relativo al derecho de defensa y garantía del debido proceso. (98)

Agregaría a lo manifestado por Bertazza, que a su vez se persigue la posibilidad para el contribuyente de recurrir ante un tercero independiente, fuera del ámbito del órgano recaudador, como lo es el TFN, y con el beneficio de contar con la suspensión de los plazos.

SOBRE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Este es un supuesto diferente porque si bien se dan las condiciones para que forme parte de la esfera de competencia del TFN nunca fue considerada esa posibilidad ni por la ley ni por la interpretación jurisprudencial.

Aun cuando a partir del dictado del **decreto 507/93**, se le atribuyó a la Dirección General Impositiva (hoy Administración Federal de Ingresos Públicos) las tareas de verificación, reglamentación, recaudación y ejecución judicial de los recursos y obligaciones de la seguridad social, sin embargo, ello no ha implicado una correlativa ampliación de la competencia del Tribunal Fiscal para entender en las resoluciones que, sobre la materia, puede llegar a dictar el organismo recaudador.

Téngase presente que el decreto instituyó diseñar un sistema tributario, aduanero y de los recursos de la seguridad social en lo relativo a la aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los mismos (conforme Art. 1), es decir, se asimila el procedimiento de los Recursos de la Seguridad Social a lo establecido para el ámbito tributario y aduanero donde tiene competencia el Tribunal Fiscal. El sujeto encargado por el decreto para llevar adelante el mismo es la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Asimismo, en todo lo que hace al procedimiento es de aplicación lo establecido por las normas de la Ley 11.683. Es el organismo recaudador el encargado de llevar adelante el

control del procedimiento con la posibilidad de determinar la deuda y establecer sanciones; es en el mismo organismo donde se interponen las impugnaciones de esas determinaciones y donde se presenta un recurso administrativo para revisar lo decidido. Es claro que lo único que le está vedado al contribuyente en el ámbito administrativo cuando se trata de recursos de la Seguridad Social, a diferencia de lo que sucede respecto del sistema tributario y aduanero, es la posibilidad de llevar su reclamo ante el TFN, con lo que ello implica, diferenciando situaciones que tienen procedimientos similares (Tributario – aduanero – Recursos de la seguridad social), con las particularidades de cada ámbito, pero que en el caso de los recursos de la seguridad social se la excluye de la competencia del TFN.

Un punto a tener en cuenta para su análisis es la naturaleza jurídica de los recursos de la Seguridad Social. Es una discusión que se extiende desde aquellos autores que sostienen que se trata de una contribución parafiscal y que no revisten naturaleza tributaria hasta los estudiosos que la ubican dentro del género tributo, resultando ser su conflicto la especie de dicho género a la que pertenece.

El Profesor Casás señala al respecto, que las prestaciones coactivas a favor del sistema de Seguridad social, ya sean consideradas como contribuciones especiales, contribuciones parafiscales, impuestos con afectación específica o pertenecientes a una categoría híbrida – según que el llamado a afrontar la carga sea el empleador o el subordinado – reconocen en todos los casos naturaleza tributaria y en cualquier caso, debe darse satisfacción al principio de “reserva de ley” que preside esta rama del derecho. Y al repasar sus particularidades, los caracteriza como un tributo por las siguientes notas: a) prestación obligatoria; b) generalmente en dinero; c) exigida por el estado en ejercicio de su poder de imperio; d) que tiene por fuente la ley formal-material; e) que no constituye sanción por acto ilícito; f) que atiende el principio de capacidad contributiva de los obligados – salvo aquellos inspirados en prohibir o desalentar actividades o conductas - ; g) con el fin principal de generar recursos y con el secundario de alcanzar otros objetivos públicos, y h) que no se agota en las categorías tradicionales del impuesto, tasa y contribución especial. (99)

En este mismo sentido se pronunció la CS al señalar: “La categoría jurídica de aportes y contribuciones de la seguridad social y demás contribuciones obligatorias de carácter asistencial, como las obras sociales, integran el género de los tributos a los efectos del principio de legalidad fiscal, y las exenciones deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto tal o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca”. (100)

Por su parte, y en una posición contraria, Jarach sostiene “No compartimos la teoría que incluye en la especie tributaria de la contribución especial a los aportes y contribuciones de la seguridad social. Con respecto a las contribuciones patronales, es muy dudoso que los empleadores puedan considerarse beneficiados en forma especial por el sistema de seguridad social que ampara a los empleados, salvo en la forma muy genérica de la paz social de que gozan las empresas...”. “Con respecto a los aportes de los trabajadores, es cierta la vinculación causal entre los aportes y los beneficios, pero la obligación de aportar no está en relación directa con los beneficios y, de todos modos, no constituye una forma de contribución por un servicio general que les depare un beneficio diferencial. Se trata aquí de un impuesto y como tal se lo debe examinar conjuntamente con los tributos a cargo de los empleadores. (101)

En el mismo sentido Fernando Diez (102) coincide con Jarach sobre la naturaleza impositiva de los recursos de la seguridad social, tratándose de un impuesto directo al trabajo calculado sobre sueldos y salarios en el caso de los aportes de empleados, profesionales y trabajadores independientes, y de un impuesto indirecto sobre la nómina salarial (calculado sobre el monto de las remuneraciones pagadas al personal) en el caso de las contribuciones patronales.

El carácter tributario ya parece impuesto por una fuerte corriente de opinión, casi mayoritaria, que aleja posibles discusiones doctrinarias. Si se tiene en cuenta que estos recursos tributarios han quedado en el marco de la ley 11.683, las controversias relativas a ellos deben ventilarse ante los organismos jurisdiccionales competentes para entender en materia tributaria, de la misma forma que si se tratase de los impuestos que recauda la AFIP – DGI; y que no ha sido mera coincidencia que el organismo recaudador de los tributos

nacionales tenga a su cargo esta nueva responsabilidad, sino que la analogía de situaciones lo justifica ampliamente (103), a lo que agregamos justifica la competencia del TFN en la materia.

En relación a la competencia del TFN en la materia que tratamos, la jurisprudencia ha sido unánime, declarando la incompetencia del Tribunal fiscal para entender en recursos de apelación interpuestos por los contribuyentes ante actos administrativos, de cualquier naturaleza, vinculados a recursos y obligaciones de la seguridad social emanados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, negándose aún la competencia del Tribunal fiscal para entender en los recursos de amparo por mora cuando la demora imputada a la Administración se verifica en una actuación vinculada a materia previsional. (104).

Sin embargo, es importante destacar algunas consideraciones jurisprudenciales que han dado fundamento y han dejado abierta la posibilidad de abrir la competencia del TFN en materia de recursos de la seguridad social. En fallo **Servintsa (105) S.A. c/AFIP s/Impugnación de deuda de la C.F.S.S** en donde la controversia se había suscitado en relación a la notificación realizada por AFIP al contribuyente respecto de la caducidad de un plan de facilidades de pago el que incluía saldos impagos en concepto de Impuesto al valor agregado y por aportes al régimen de la Seguridad social. Ante esta situación el contribuyente decide apelar dichas resoluciones ante el TFN. La sala C de dicho tribunal se declara incompetente en relación con el reclamo por aportes al Régimen de la Seguridad Social, reafirmando criterios evidenciados en casos similares y en anteriores oportunidades. En lo que hace a los recursos de la seguridad social lo pronunciado por el TFN es apelado ante la Cámara federal de la seguridad social, quién en sentido contrario a lo manifestado por el TFN, declara la competencia del mismo.

En infinidad de oportunidades los contribuyentes intentaron abrir la competencia del TFN en la materia, en razón de entender que la materia tratada – de indudable naturaleza tributaria – y los alcances del art. 159 de la Ley 11.683 permitían el conocimiento del tribunal, sin embargo, las distintas salas que integran el TFN fueron renuentes a permitir la apertura de esa competencia. A pesar de ello, aunque en minoría, el Dr. Sergio Brodsky quien fuera integrante de la Sala D del tribunal, en varias oportunidades se pronunció por la

posibilidad de otorgar la competencia del tribunal en relación a los recursos de la Seguridad social. En su argumento exhibe un alto grado de justeza y de refinado análisis jurídico, al respecto en fallo **Frigorífico Oneto y Cía. S.A.s/amparo (106)** manifestó:

"Que si bien el Dec. 507/93 y su complementario 2102/93, al activar las normas de la Ley de Procedimiento Fiscal que resultan aplicables a los recursos de la seguridad social, no tienen prevista la posibilidad de radicación de causas ante el Tribunal Fiscal y más, excluyen expresamente la aplicación de disposiciones pertinentes²⁵, en realidad, disponen modificaciones explícitas e implícitas a dicha ley, al mismo tiempo que establecen su procedencia para regir en los aspectos procesales vinculados con el ejercicio de las nuevas funciones asignadas al Organismo recaudador.

En este sentido y por tales razones, se crean situaciones que carecen de la normativa adecuada para resolverlas, lo que obliga al juzgador a interpretar las disposiciones existentes adaptándolas al nuevo sistema unificado de percepciones tributarias.

Tratándose de cotizaciones a los sistemas de seguridad social, su carácter tributario ya parece impuesto por una fuerte corriente de opinión (nosotros agregaríamos casi mayoritaria) que aleja posibles discusiones doctrinarias. Si se tiene en cuenta que estos recursos tributarios han quedado en el marco de la Ley 11.683, las controversias relativas a ellos deben ventilarse ante los organismos jurisdiccionales competentes para entender en la materia tributaria, de la misma forma que si se tratase de los impuestos que recauda la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva; y que no ha sido mera coincidencia que el Organismo recaudador de los tributos nacionales, tenga a su cargo esta nueva responsabilidad, sino que la analogía de situaciones lo justifica ampliamente.

Que a partir del momento en que el Organismo Recaudador asume las facultades delegadas comienza a emitir una serie de disposiciones de carácter reglamentario que convalidan la naturaleza tributaria de las cotizaciones a la seguridad social, especialmente en lo que se refiere a las contribuciones patronales.

Que una correcta interpretación del art. 8° de la Ley 23.473)IMP, 1987-B, 1837) (creadora del fuero de la Seguridad Social), la que determina la competencia de la hoy Cámara Federal de la Seguridad Social, implicaría entender que el último párrafo, al expresar que la competencia atribuida a la Cámara no excluye la de los respectivos tribunales competentes para conocer en procesos ordinarios o especiales contra los organismos nacionales de previsión social, las cajas de subsidios familiares o el Instituto Nacional de Previsión Social, supone también el ejercicio de la facultad de oponer otros recursos que no son los que expresamente autoriza la ley.”

Sin dudas el razonamiento empleado por el Dr. Brodsky contiene todos los elementos que dan a razón a la profundidad del conflicto.

En lo que respecta a la posición adoptada por la Cámara Contencioso Administrativa Federal ha expresado fundamentos similares a los esgrimidos por las distintas Salas del TFN, en **Fallo “Pettina”** (107) expresó *“Los procedimientos de la Ley 11.683 se refieren, por regla, a los tributos enunciados en el art.110. Por consiguiente, la competencia del Tribunal Fiscal es limitada y no comprende la materia previsional [...] la sanción de la Ley 24.463 (B.O. 30/3/95), determina la competencia de los Juzgados de Primera Instancia de este fuero contra resoluciones de la Administración Federal de la Seguridad Social (conf. art. 15 y concordantes); y dispone que la Cámara Federal de la Seguridad Social conocerá de los recursos interpuestos contra resoluciones que dicta la D.G.I., en el ejercicio de las funciones asignadas por el Dec. 507/93”*

En otro fallo (108) donde también manifestó que el TFN es incompetente para entender en asuntos de recursos de la seguridad social, reconoció que estos recursos son de materia tributaria y en todo caso de carácter complejo, al respecto estableció *“Es incompetente el Tribunal Fiscal en un recurso de apelación contra un certificado de deuda emitido respecto de un acta de infracción y un certificado de deuda anterior que no incluiría accesorios, correspondiente a obligaciones comprendidas en el Régimen de Seguridad Social [...] La competencia del Tribunal Fiscal no alcanza a cualquier cuestión relacionada con la materia tributaria o aduanera por más compleja que ésta resulte, sino a aquellas que resulten del texto de la ley de su creación...”*. Respecto del análisis de la segunda parte el **Dr. Daniel Pérez** (109) nos dice al respecto: *“...no*

podemos atenernos solamente al “...texto de la ley de su creación...”, debemos relacionar las dos partes de la misma expresión; va de suyo que, al momento de la creación del T.F.N. lejos estaba de esperarse que muchos años después la complejidad del sistema tributario implicara un grado de conexidad tan importante entre los recursos específicamente impositivos y aquellos relacionados con la seguridad social; tampoco por aquellas épocas, salvo por cierta parte de la doctrina, se reconocía tan claramente la naturaleza tributaria de las cotizaciones a la seguridad social”.

Por su parte el **Dr. Daniel Pérez** en su artículo sobre la competencia del Tribunal Fiscal en Seguridad Social expresa *“Debemos concluir, después de todo lo reseñado, que estamos ante dos posiciones antagónicas o dos visiones del mismo conflicto, no sin reconocer que ambos extremos evidencian argumentos suficientemente sólidos: por un lado, quienes desde una posición más rígida, sostienen que la competencia no se presume, sino que proviene de la ley, es de orden público y no es disponible ni por el juez ni por las partes; por el otro, quienes defienden el criterio más amplio, precedido –en principio- por las expresiones de nuestro más alto Tribunal, en cuanto a que: “La inteligencia de las leyes debe determinarse teniendo en cuenta la totalidad de las disposiciones que la integran y los fines que las informan”, para así, girar hacia una intervención más razonable y progresista”.*

Atento lo establecido por el Art. 159 en su incs. A y b donde determina que se podrá interponer recurso de apelación ante el TFN contra resoluciones determinativas por parte de AFIP al igual que si se imponen sanciones como multa, entendemos que la apelación de dichas resoluciones determinativas y las posibles imposiciones de sanciones que hacen a los recursos de la Seguridad social deberían formar parte de la competencia del TFN.

Como fue expresado, en cuanto al procedimiento administrativo respecto de los recursos de la Seguridad social, la legislación vigente (ley 26.063) autoriza a la Administración a iniciar un procedimiento de determinación de oficio y a liquidar deuda de aportes y contribuciones omitidos cuando no se hayan presentado las declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas por no presentar la realidad constatada.

En el caso de presentar impugnación, labrada el acta de inspección y/o el acta de infracción o practicada la intimación fehaciente de la multa, el contribuyente podrá expresar su disconformidad en forma total o parcial con la deuda y/o multa reclamada a través de la presentación de un escrito de impugnación. La resolución administrativa de rechazo de la impugnación es susceptible de ser revisada, a opción del impugnante, por el recurso de revisión en sede administrativa o bien, por el recurso de apelación ante la Cámara Federal de la Seguridad social (punto 6.4.2, Anexo I, RG 79/98 y modif.)

El recurso de revisión administrativa es resuelto por el funcionario superior competente, una suerte de recurso de reconsideración, que dicta sin sustanciación la resolución definitiva en sede administrativa, para luego ser apelada ante la Cámara Federal de la Seguridad social.

Tal como fue expresado, contra la resolución administrativa que rechaza la impugnación o, en su caso, contra la resolución administrativa que desestima el recurso de revisión en sede administrativa – ya sea en forma total o parcial- el interesado podrá interponer el recurso de apelación ante la Cámara federal de la Seguridad social. El recurso de apelación deberá interponerse dentro del plazo de treinta (30) días hábiles de efectuada la notificación. Dentro de los mismos plazos, deberá depositarse el importe de la deuda resultante en la resolución administrativa apelada, lo cual comprende el capital, los intereses y la multa, en su caso. La omisión del depósito provoca la deserción del recurso. (110).

Importa desatacar de lo señalado ut supra, que estamos en presencia de un procedimiento realizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) al igual que el resto de los tributos, mediante la impugnación de resoluciones determinativas y/o imposición de sanciones realizadas por el organismo mediante la misma metodología realizada para determinar tributos e imponer sanciones, al igual que el resto de los tributos, de allí que no se entiende porque la revisión de estas resoluciones no podrían ser realizadas por TFN mediante vocalías destinadas al efecto.

El punto a remarcar en este supuesto es que el contribuyente para revisar la resolución administrativa ante un tercero imparcial debe abonar previamente para ello, pues la regla del *solve et repete*, sigue teniendo vigencia en este ámbito, y es otorgado por ende el recurso, con efecto devolutivo.

Respecto a lo señalado *ut supra*, la Corte suprema de justicia de la Nación, en la causa:” *Microomnibus Barrancas de Belgrano S.A.*”, sentencia del 21 de diciembre de 1989, entendió que el art. 8º, inc. 1 de la convención Americana de Derechos Humanos era operativa y no requería de una reglamentación interna ulterior para ser aplicada pero, de todos modos, frente a normas que en materia previsional exigían el pago de lo adeudado como requisito de admisibilidad de los recursos de revisión judicial, tuvo en cuenta que el apelante ni siquiera había alegado que le fuera imposible, debido al excesivo monto del depósito, efectuar el pago previsto como recaudo para la habilitación de la instancia, de forma tal de impedir real y efectivamente el ejercicio de su derecho. En síntesis, adjudicó carácter operativo a la Convención, sin perjuicio de requerir para excepcionar del “*solve et repete*”, la invocación y acreditación de la efectiva imposibilidad de pago para acceder a la tutela judicial previa y no quedar postergado a la ulterior vía sanatoria de la repetición tributaria. (111)

Este criterio es el que sigue operando en materia de Recursos de la Seguridad Social, la aplicación de un “*solve et repete*” atenuado pero existente, instituto que por otro lado motivo la creación del TFN para erradicar el mismo de la legislación tributaria en nuestro país.

En muchas situaciones la Cámara declaró desierto el recurso, en fallo **Adamo Carlos Alberto c/AFIP (112)**, en el cual el actor no efectuó el depósito previo de la suma cuestionada alegando la inconstitucionalidad del Art. 15 de la ley 18.820, el órgano jurisdiccional entendió que, respecto de la propiedad ofrecida en reemplazo del pago previo, la mayoría del tribunal entendió que la fotocopia simple acompañada no resulta suficiente a los fines perseguidos dado que no se adjuntaron los respectivos informes de dominio e inhibición general de bienes que hubieran permitido acreditar la titularidad del inmueble y su libre disposición. Esto pone de manifiesto que no cualquier documentación

presentada en reemplazo del pago previo puede dar lugar al cumplimiento del mismo. Respecto a la inconstitucionalidad del art. 15 de la ley 18.820, con voto de minoría el Dr. Emilio Lisandro Fernández propició decretar la inconstitucionalidad del art. 15 de la ley 18.820 y manifestó *“El principio de solve et repete se exhibe como un derecho injusto, se vulnera el principio de razonabilidad de la ley (art. 28 de la CN) al no existir adecuación entre el medio empleado por la norma y la finalidad que persigue. En síntesis, someter al administrado, incluidas las personas jurídicas, al cumplimiento de la condición del pago previo pago de la suma que la administración fija por medio del acto administrativo que dicta en las actuaciones sumariales para viabilizar el conocimiento de la Alzada, significa, sutilmente, introducir una traba al acceso a las jurisdicción y de tal forma apartar al quejoso de la garantía de ocurrir ante los jueces designados por la ley antes del hecho que se le imputa en la causa, y a la vez, esterilizar el criterio del Alto Tribunal relativo a que toda decisión de connotación jurisdiccional administrativa está sujeta a revisión judicial.”*

En otras situaciones la **Cámara** (113) estableció que, de acuerdo a la documentación presentada por la empresa, surgía de la misma que los estados contables de la sociedad arrojan patrimonio negativo, situación que coloca a la entidad en un estado de disolución (art. 94 inc. 5, Ley de sociedades comerciales). Con fundamento en la jurisprudencia de la CSJN, el tribunal habilitó la vía judicial de apelación por entender que el estado económico – financiero acreditado es autos por la recurrente admite tener por configurada una de las situaciones de excepción.

Y en otros casos ha admitido el Seguro de caución en reemplazo del depósito previo, en fallo **Arcos Marplatenses c/AFIP** (114) estipulo que la empresa acompañó una póliza de seguro de caución a fin de dar cumplimiento con la carga de orden formal consistente en el depósito previo (art. 15, ley 18.820), compartiendo el criterio del fuero señala que el depósito previo importa el cumplimiento provisional y adelantando de la condena, constituyendo una razonable medida precautoria en salvaguarda del interés colectivo. Por este motivo entiende que la póliza de seguro acompañada garantiza el pago de las obligaciones cuestionadas y abre la vía judicial.

Es claro que el instituto del “*solve et repete*” sigue presente en el ámbito de los recursos de la Seguridad Social y que los contribuyentes se ven impedidos de ejercer sus derechos ante un organismo imparcial sin tener que abonar previamente suma alguna y en donde la presentación del recurso tenga efecto suspensivo. Respecto de la posibilidad de reemplazar en Cámara el pago previo, el seguro de caución es el medio más utilizado y aceptado conforme lo destaca la jurisprudencia.

Por último, importa destacar lo señalado por el Dr. Fernando Diez (115) respecto a una propuesta de reforma del procedimiento Previsional: “Si en nuestro derecho impositivo vigente existe ya una consolidada ley de procedimiento tributario, una estructura normativa de larga aplicación en el tiempo, con un fuero especializado como lo es el Tribunal fiscal de la Nación cuya actuación se encuentra regulada en la ley 11.683 y, esto es lo importante, con una vasta jurisprudencia en todos los temas de su competencia, no resulta plausible mantener a los tributos previsionales y su sistema impugnatorio, dentro de un procedimiento anacrónico, no garantista y con un fuero judicial sin cohesión en el devenir de los fallos”.

“Todo un régimen de determinación de oficio “sin actos administrativos” formales pero con “actas de constatación” que tienen prerrogativas (la ejecutabilidad de lo que ellas plasman sin necesidad de acto administrativo), y un camino hacia la primera revisión judicial (no alternativa ni voluntaria para el contribuyente, quien no puede decidir en uno u otro sentido para impugnar las decisiones, sino en “ese” único que le marca la ley) en donde, además, se debe pagar previamente lo que se controvierte (capital, intereses y multas), para luego quedar en manos de lo que resulte ser la adopción de un criterio de “momento”, esporádico, cambiante y maleable según la suerte que toque, nos lleva a postular la total modificación del procedimiento previsional, para lograr su unificación con el tributario”.

Y destaca en coincidencia con el Dr. Pablo Garbarino, que el modo más pleno, amplio y efectivo de garantizar en todos los ámbitos el debido proceso adjetivo, así como el acceso a una revisión judicial suficiente y oportuna, sin pago previo, equiparada al resto del

ámbito tributario, es dotar al Tribunal Fiscal de la Nación de competencia previsional, a través de una reforma legislativa.

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD – CONSTITUCIONALIDAD

Este supuesto configura una mirada controversial, tanto por parte de la jurisprudencia como de la doctrina. El artículo 185 de la ley 11.683 es claro en cuanto establece “*La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese TRIBUNAL de la NACION.*”

A partir de ello en 1984 en fallo plenario caratulado “**Azar, salvador y otros s/recurso de apelación**” el tribunal sienta su doctrina jurisprudencial, de aplicación hasta la actualidad, resolviendo que: “No es procedente el Tribunal Fiscal de la Nación se pronuncie sobre la ilegitimidad de las resoluciones que fijan con carácter general las tasas de intereses resarcitorios sobre los montos actualizados o no... salvo que en el caso concreto se aplique la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación..” (116). La actual jurisprudencia del TFN mantiene la fórmula del plenario citado, sin embargo, no es armónica la posición de la doctrina sobre este aspecto limitativo.

Para **Giuliani Fonrouge**, en el supuesto que el único fundamento de la acción sea de índole constitucional, el TFN no resultaría “incompetente” ... sin embargo, no podría dictar pronunciamiento que fuera recurrible ante la alzada, porque importaría transformar a la CNFed. Cont. Adm. En órgano de primera instancia, con lo cual desnaturalizaría todo proceso previsto en la ley de Rito fiscal (117).

Asimismo esta cuestión que apuntamos, fue abordada expresamente por la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal al señalar que “*no parece en modo alguno razonable pretender que se cuestione la constitucionalidad del acto en sede*

administrativa, toda vez que no puede considerarse del resorte del Poder Administrador declarar la inconstitucionalidad de las leyes, porque ello importaría desconocer que el Poder Judicial es en última instancia, el único habilitado para juzgar la validez de las normas dictadas por el órgano legislativo” (118)

Desde el punto de vista doctrinario, entre los argumentos a favor de la posibilidad de realizar ese control, se ha destacado que *“la autoridad pública en el ejercicio de sus cometidos se encuentra vinculada al principio de juridicidad, lo que le impone la carga no solo de respetar el marco legal vigente sino también el bloque constitucional integrado por la Ley Fundamental y los tratados internacionales incorporados a ella por vía del artículo 75, inciso 22)” (119)*

Por su parte el Dr. Agustín Torres, en reportaje realizado ha manifestado que *“Yo entiendo perfectamente que el tribunal no pueda declarar la inconstitucionalidad de una ley, pero no veo la razón para que no pueda declarar la ilegalidad de un reglamento. Para mí, no tendría que haber diferencias. El Tribunal debería poder declarar la ilegalidad de los actos generales de la administración y de los reglamentos del Ejecutivo. La única norma que no puede declarar ilegal es una norma delegada por una ley, o sea cuando el Poder Legislativo delega en la administración una facultad. Porque entonces, la norma delegada, tiene el mismo rango jurídico de la norma delegante. Si no puede declarar la inconstitucionalidad de la ley tampoco puede declarar la ilegalidad de la norma delegada”.* (120)

En sintonía con lo anterior, la Procuración del Tesoro de la Nación ha sostenido la opinión que la Administración puede declarar la inconstitucionalidad de una ley cuando esta sea manifiestamente inconstitucional (121), en aquellos supuestos en donde exista una tendencia jurisprudencial emanada de tribunales inferiores contraria a la validez constitucional de una ley o frente a un pronunciamiento de la Corte Suprema en tal sentido (122), siempre y cuando esa decisión judicial se encuentre firme y consentida.

Por su parte, y vinculado al rol que cumple el Tribunal Fiscal de la Nación, Bianchi asevera que resultaría admisible dicho control por parte de la Administración Pública en *“aquellas hipótesis en que esta lleve adelante funciones jurisdiccionales siempre y cuando se trate de tribunales administrativos formalmente constituidos como tales y que tengan*

las mismas garantías que el Poder Judicial” (123). En efecto, y considerando lo descripto precedentemente, en la tesitura de este autor el Tribunal Fiscal de la Nación estaría habilitado para llevar adelante el test de constitucionalidad. Estrictamente relacionado con ello, Corti ha destacado que “la prohibición del aludido artículo 185 ha quedado derogada por la reforma de 1994 cuando establece el derecho a la doble instancia. Pues entiende que ambas instancias deben ser plenas y, por lo tanto, no puede haber una limitación al respecto, esto es, de controlar la constitucionalidad de las normas”. (124)

En reciente **fallo de la Sala A del TFN** (125) respecto de un recurso de repetición por ganancias sobre haberes jubilatorios, el organismo determinó al respecto “*Que si bien este Tribunal resultaría impedido, en principio, de declarar la inconstitucionalidad de una ley, habida cuenta de la restricción que dispone el artículo 185 de la ley 11683, no es menos cierto que ese valladar no puede obstaculizar el pronunciarse sobre la afectación de principios constitucionales fundamentales que pueden encontrarse en pugna con una norma y permitir, así, inclinarse por la aplicación lisa y llana de ese principio liminar en tanto resulte apropiado para dirimir la controversia tributaria*”. Si bien la Dra. Guzmán compartió y adhirió a lo manifestado por el Dr. Marchevsky, aclara en sus considerandos que “*a mi criterio los puntuales planteos han recibido especial tratamiento en el precedente de nuestro Máximo Tribunal, “García María Isabel c/AFIP S/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, que declaró la inconstitucionalidad de los artículos 23, inc. c); 79, inc. c), 81 y 90 de la ley 20.628, texto según leyes 27.346 y 27.430, cuya doctrina -que se comparte- resulta plenamente aplicable al caso y no puede dejarse de lado, en atención al acatamiento moral que los tribunales deben a sus decisiones, habida cuenta que es el máximo intérprete de la aplicación del derecho en el ámbito nacional, lo que torna aconsejable seguir sus lineamientos.*” Es claro el punto en lo que hace a la posibilidad de declarar la inconstitucionalidad de una norma tributaria por parte del TFN, la Dra. Guzmán en su considerando deja manifestado que el Tribunal Fiscal no puede declarar la inconstitucionalidad atento a que es el máximo tribunal el intérprete final de la aplicación del derecho en el ámbito nacional por lo que el TFN solo puede seguir los lineamientos determinados por este.

Es contundente que el paradigma del Estado convencional de derecho demanda una cohesión proactiva entre los diferentes órganos que integran el sector público, tomando como punto de partida la no indiferencia a los estándares internacionales sobre derechos humanos. En dicho clima de transformaciones se inscriben los desafíos en el ámbito del derecho tributario, incentivando no solo el conocimiento y aplicación de las pautas convencionales por parte de los operadores jurídicos, sino también -y fundamentalmente- propiciando las reformas y adecuaciones pertinentes en el seno de la Administración Pública y de los órganos jurisdiccionales que allí funcionan.

En efecto, el derecho tributario y, en este caso, la legislación que regula la actuación del Tribunal Fiscal de la Nación debe incluir en un horizonte cercano la necesidad de ajustar su realidad al deber ser convencional.

En atención al tema que se trata y a los puntos señalados con anterioridad, resulta importante destacar la reciente doctrina de fecha 26/04/2022, emanada del **Plenario de los vocales con competencia aduanera del TFN (126)** de conformidad al requerimiento efectuado por la sala G de dicho tribunal en la providencia caratulada “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA C/DGA s/recurso de apelación, respecto a si correspondía declarar al TFN la inconstitucionalidad de una ley en un caso concreto. Si bien el plenario corresponde a la competencia no desarrollada en este trabajo y que además involucra otros temas, importa destacar los fundamentos realizados por el Dr. Miguel Licht respecto a la imposibilidad por parte del TFN de poder declarar la inconstitucionalidad de una ley, postura que resulto mayoritaria, y la manifestada en minoría por el Dr. Christian González Palazzo respecto a la posibilidad por parte del tribunal de realizar un estricto control de constitucionalidad.

El Dr. Miguel Licht ha destacado:

- Desde esta perspectiva, abrevio que el Tribunal Fiscal no puede declarar la inconstitucionalidad de una ley o un reglamento por tratarse de un tribunal que no forma parte del Poder Judicial de la Nación. Admitido lo anterior, no parece que pueda conmovier la originalidad del Tribunal Fiscal respecto de otros órganos

administrativos a los que se apodera de competencias materialmente jurisdiccionales. Surge como lógica conclusión que a los tribunales administrativos no se le pueden atribuir prerrogativas que son exclusivas y definitorias de los tribunales integrantes del Poder Judicial más allá de cualquier grado de semejanza. No requiero hacer demasiado esfuerzo para poner en evidencia la manifiesta inconstitucionalidad que presentaría una reforma procesal que solamente contemplase la revisión de las sentencias del Tribunal Fiscal por la vía del recurso extraordinario federal. Si fuera cierta la tesis según la cual el Tribunal Fiscal es equiparable a los tribunales de justicia inferiores, bien podría, en un futuro, eliminarse toda instancia recursiva. Máxime si, desde esta singular perspectiva, se considera que el Tribunal Fiscal resulta en condiciones de realizar el control de constitucionalidad respecto de una ley o un reglamento.

- En las condiciones señaladas debe estimarse equivocada la elaborada tesis por la que se pretende equiparar al Tribunal Fiscal de la Nación con los tribunales inferiores de la Constitución Nacional. Por de pronto, el artículo 75 inciso 20 del texto constitucional atribuye al Congreso la competencia de establecer tribunales inferiores a la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Va de suyo que no está hablando de tribunales de las características del Tribunal Fiscal de la Nación, por cuanto cuando habla de “tribunales inferiores” está refiriéndose a tribunales emplazados en la órbita del Poder Judicial. En efecto, el art. 108 de la Constitución dispone que: “El Poder Judicial de la Nación será ejercido por una Corte Suprema de Justicia, y por los demás tribunales inferiores que el Congreso estableciere en el territorio de la Nación”.
- A partir de lo señalado, puede colegirse que el fundamento jurídico de las funciones encomendada al Tribunal Fiscal se encuentra en la norma del artículo 75 inciso 32 de la Constitución Nacional, según la cual, corresponde al Congreso hacer uso de poderes implícitos para hacer frente a cualquier asunto de interés público cuya regulación no fue objeto de expreso tratamiento por el legislador constituyente (art. 75 inciso 32, CNA).
- ... De allí que, en definitiva, cabría poner en tela de juicio toda construcción doctrinaria que condujera en la práctica a otorgar a los actos de un poder, un

régimen análogo dque corresponde normalmente a otro de ellos. En otras palabras, llegando a una simplificación absoluta, parece claro que, según nuestra Constitución, el Poder Ejecutivo no legisla ni juzga. Como corolario de lo expuesto, a la hora de descifrar el contenido de la actividad materialmente jurisdiccional del Tribunal Fiscal, se nos presentan, alternativamente, dos lecturas: a) la actividad se encuentra gobernada por el régimen jurídico que rige los actos de la administración pública, esto es, el derecho administrativo; b) la actividad importa el ejercicio de una función jurisdiccional y, por lo tanto, debe estar reservada a los jueces.

- Ello pone de resalto que, aun cuando se caracteriza a la actividad del Tribunal Fiscal, como el ejercicio de una actividad materialmente jurisdiccional, ni por asomo puede enunciarse su correspondencia inequívoca con las funciones que, en el orden regular de las instituciones, son propias de los jueces. Porque solamente, mientras el reconocimiento de 'actividades materialmente jurisdiccionales' en poder de la administración no importe someter la actividad jurígena de aquélla al mismo régimen jurídico que gobierna la tarea emprendida por el poder judicial, no habrá violación al principio de división de poderes.
- Así consideradas las cosas, a los tribunales de las características del Tribunal Fiscal no se le puede conferir poderes que son privativos de los jueces. En armonía con la regla del art. 109 de la Constitución Nacional, debe advertirse que toda controversia de Derecho sólo puede ser definitivamente solucionada por el Poder Judicial, salvo que las leyes otorguen la posibilidad de elegir alternativamente entre acudir a la justicia o a la solución administrativa. En sintonía con lo anterior, tampoco pueden los funcionarios administrativos que ejercen funciones judiciales declarar la inconstitucionalidad de una norma, suponiendo que son jueces de la Constitución y brincando con juegos interpretativos la máxima que impone el sometimiento de la administración a la ley.
- De tal suerte que la declaración de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Fiscal implicaría un desplazamiento del derecho de fondo constitucional (juez natural art. 18 CN), por una norma de forma, de niveles inferiores

- Lo recién expuesto, es claro, nadie duda que la tutela de los derechos fundamentales debe ser efectiva y la consiguiente limitación solo puede ser excepcional. (Fallos: 329:5239, “Di Nunzio”, voto del juez Lorenzetti). En ese sentido, lo que sí parece fuera de toda duda razonable es que la limitación cognoscitiva que se impone al Tribunal Fiscal de la Nación no es antojadiza. Por el contrario, desde sus inicios, la Corte Suprema ha puesto de resalto que “siendo un principio fundamental de nuestro sistema político la división del Gobierno en tres departamentos, el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial, independientes y soberanos en su esfera, se sigue forzosamente que las atribuciones de cada uno le son peculiares y exclusivas; pues su uso concurrente ó común de ellas harían necesariamente desaparecer la línea de separación entre los tres altos poderes políticos, y destruiría la base de nuestra forma de Gobierno”. (Fallos: 1:32)

Además de los puntos expuesto, el Dr. Licht realiza un análisis entre el TFN y su homólogo el Tax Court de lo Estados Unidos de América junto a la estructura jurídica de ese país para llegar a las conclusiones antes expuestas.

Por su parte, y desde una perspectiva diferente a la expresada por el Dr. Licht, importa destacar lo expresado en posición minoritaria por parte del Dr. Christian González Palazzo:

- Me preocupa la vigencia de la exégesis que sin cuestionamientos acepta y aplica la norma vigente sin cuestionarse siquiera su potencial invalidez, divorciándose de las consecuencias que de ello pudieren derivarse y la eventual afectación a los derechos humanos. Ser magistrado es mucho más que conocer y aplicar la norma puesta como juicio hipotético de deber ser, pues “hoy sabemos que el Derecho tiene normas y principios, recordemos que a consecuencia del Estado de Derecho Constitucional se formula a través de normas y a través de principios. Los principios donde están los derechos humanos, esos principios son derecho concentrado, respuestas jurídicas en potencia, que el jurista en general, el legislador, el administrador, el abogado debe explicitar para su caso”(Vigo,

Rodolfo entrevistado por el Colegio Público de Comodoro Rivadavia <http://www.cpacr.org.ar/archivos/1388>).

- Al Estado de Derecho lo constituimos todos quienes habitamos la República, en un plano de igualdad ante la ley, pero, en casos como el de los Vocales del TFN con obligaciones cuantitativa y cualitativamente distintas. El juez del TFN es el primer funcionario independiente e imparcial adonde el particular acude en defensa de sus derechos para que con la especialidad técnica que le da su competencia exclusiva en la materia, equilibre la balanza del proceso administrativo sustanciado inquisitivamente por un funcionario perteneciente al mismo organismo recaudador que pretende sancionarlo.
- Entiendo que el sistema de división de poderes no debe interpretarse como un divorcio de componentes estancos con una divisoria pura y sin necesidad de relación interjurisdiccional alguna.
- Nos encontramos entonces en un estadio en el que el Máximo tribunal reconoce amplias facultades a los organismos de naturaleza administrativa con misión jurisdiccional como el TFN, en la medida de efectiva revisión judicial ulterior.
- Claro está que la reforma constitucional de 1994 nos incorpora una nueva vertiente de derecho al incorporar en el cuerpo el art.75 inc. 22 párrafo segundo asignando jerarquía constitucional a diversos instrumentos de derechos humanos. El concepto de tutela judicial efectiva es el nuevo paradigma del Estado de Derecho Constitucional. Hasta ahora nuestro máximo Tribunal no se ha adentrado en la discusión que evacúe las dudas que persisten respecto de la hibridez funcional de este Tribunal y su rol en el control de convencionalidad a la luz de la reforma constitucional sobreviniente a la Ley de su creación.
- En síntesis, velar por el cumplimiento de la Convención y hacer efectivo sus preceptos, implica –en todos los supuestos- cumplir con la Carta Magna preservando el interés del Estado, blindando con legalidad y eficiencia contra las disfuncionalidades y yerros de quienes lo integran orgánicamente y lo exponen a reclamos que, a la larga, habrá de afrontar, con su Tesoro, toda la Nación.

- Por ello, desde la Sala “F”, con el impulso del Dr. Pablo Garbarino, preconizamos –por mayoría- la necesaria interpretación armónica del Código Aduanero con los preceptos de la Convención Americana de Derechos Humanos y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos desde el convencimiento de que así se consagra la tutela judicial efectiva de quienes se presentan ante estos estrados solicitando el servicio de justicia. Una postergada novación que conmovió –ab initio como herejía dogmática- la exegetica y popular concepción del Derecho Aduanero argentino.
- Es obligación del Tribunal Fiscal de la Nación ejercer ex officio un “control de convencionalidad” entre las normas internas y la Convención Americana, en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes y en esta tarea, deben tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana”.

Asimismo, señala respecto de la comparación del TFN con el Tax Court de EEUU:

- Empero, existe una sutil y determinante diferencia entre un sistema constitucional como el norteamericano y el nuestro, pues no existe norma como la inserta en nuestra norma madre en el art.75 inc.22 supra descripto y analizado. Por ello, lo que aquí se discute no debería tamizarse a la luz de lo sentenciado por la Corte de los Estados Unidos, sino más bien con un sistema jurisdiccional similar en lo que hace al reconocimiento del bloque convencional adonde coexista un tribunal de naturaleza similar a la de este Tribunal Fiscal de la Nación.

En función de este señalamiento analiza lo que acontece en este tema con su homologado Mexicano el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

- La Corte concluyó que en el sistema jurídico mexicano actual, los jueces nacionales tanto federales como del orden común, están facultados para emitir pronunciamiento en respeto y garantía de los derechos humanos reconocidos por la Constitución Federal y por los tratados internacionales, con la limitante de que los jueces nacionales, en los casos que se sometan a su consideración distintos de las vías directas de control previstas en la Norma Fundamental, no podrán hacer

declaratoria de inconstitucionalidad de normas generales, pues únicamente los órganos integrantes del Poder Judicial de la Federación, actuando como jueces constitucionales, podrán declarar la inconstitucionalidad de una norma por no ser conforme con la Constitución o los tratados internacionales, mientras que las demás autoridades jurisdiccionales del Estado mexicano sólo podrán inaplicar la norma si consideran que no es conforme a la Constitución Federal o a los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

- Para así decidir tuvo en cuenta de que a partir de la reforma que otorga jerarquía constitucional a los tratados de derechos humanos, resulta irrelevante clasificar si la pretensión jurídica llevada a los órganos jurisdiccionales se funda en argumentos de constitucionalidad o no, pues con base a la reforma, los Jueces del país, al igual que todas las demás autoridades del Estado Mexicano, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

- ... por ello, su tutela y protección caen en la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa...(L) la función relativa al Control Difuso de Constitucionalidad y de Convencionalidad que ahora puede ejercer el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no solo es una extensión o ampliación de la justicia constitucional en tales materias, cuyo ejercicio antes estaba reservado a los tribunales del Poder Judicial de la Federación, sino que hoy la justicia constitucional administrativa puede hacerse realidad desde el conocimiento de las controversias en la primera instancia, esto es, ya no se tiene que esperar a que los asuntos lleguen a los tribunales del Poder Judicial Federal para que se ejerza un control constitucional de los actos de las autoridades administrativas o de la aplicación de normas en ese ámbito en los que estén implicados derechos humanos (Mag. Magda Zulema Mosri Gutiérrez ob cit.)

Por último, manifiesta:

- En definitiva, desde el convencimiento de que ceñir la discusión respecto a la competencia de este Tribunal para realizar el control de constitucionalidad no comprendiendo el obligado control de convencionalidad que debe realizar ante la literalidad de lo expresado en el art.1164 del C.A. es atentar contra el mismo sentido de su misión jurisdiccional.
- Debe a estarse siempre a la interpretación más abarcativa y comprensiva del derecho, en el sentido de dotarlo de la mayor eficacia y eficiencia en la preservación de los derechos de las personas humanas y no humanas, pues cerrar la puerta a la valoración con el candado de la exégesis es, a mi entender, simple y escandalosamente, restringir justicia.

Más allá de compartir los argumentos vertidos por el Dr. González Palazzo, resultaría de difícil posibilidad, por el principio de legalidad que rige en la materia, que el TFN pueda determinar la inaplicabilidad de una norma para el caso concreto por ser inconstitucional si esa función no esta determinada de manera expresa por una ley del congreso.

Para finalizar, vale recordar que en las XXXI Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, realizadas en Mar del Plata del 3 al 5 de noviembre 2001 una de las conclusiones a la que se arribo fue: Proponer la modificación de la ley de Procedimiento Tributario a efectos que se admita, expresamente, la posibilidad que el Tribunal fiscal de la Nación pueda expedirse respecto de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias, aduaneras y en su caso de la seguridad social. Sin lugar a dudas, es un tema que deja abierta la controversia sobre la conveniencia o no sobre tal declaración por parte del TFN.

CONCLUSIÓN

Si bien el eje de la elaboración del presente trabajo estuvo centrado en la ampliación de la competencia del TFN, no menos cierto y en relación a este supuesto, es que la tutela jurisdiccional efectiva de los contribuyentes conforma un eje transversal al trabajo desarrollado, estableciendo una conexidad inevitable entre un tema, la ampliación de la competencia y el otro, una tutela jurisdiccional efectiva de los derechos de los contribuyentes.

Ahora bien, de nada vale la consagración de principios y derechos internacionales que fueron incorporados al Bloque de constitucionalidad a través de la reforma constitucional de 1994, garantías que fueran establecidas en la jurisprudencia de la Corte suprema de Justicia, si en el funcionamiento real del sistema tributario la administración utiliza el instituto tributario con una finalidad diferente o bien lo ejerce de modo arbitrario y sin la debida garantía a favor de los contribuyentes. No es vana esta exigencia por cuanto, pese a lo sostenido por los diferentes autores, el presupuesto exegético de *in dubio pro Fiscum* no ha sido por cierto abandonado de los despachos de la administración.

Por ello resulta indispensable la existencia de mayores controles hacia la actividad desarrollada por la administración en defensa de los derechos de los contribuyentes, tratando de instaurar un equilibrio que en la realidad no existe. El TFN ocupa un rol fundamental, atento que se trata de un organismo, que si bien se encuentra dentro del ámbito del Poder ejecutivo Nacional, resulta ser un Órgano jurisdiccional que actúa con independencia y goza de prestigio, atento que sus miembros son elegidos por concurso y que a través de ciertas garantías establecidas se dirigen hacia su absoluta imparcialidad, esto determina la confianza que genera ante controversias suscitadas con el órgano recaudador en los contribuyentes, la posibilidad de poder acceder ante el TFN para dirimir las mismas.

El acudir ante el TFN implica poder apelar las resoluciones o sanciones impuestas por la administración sin tener que abonar previamente, la suma determinada por el organismo, es decir, que queda fuera de su ámbito el instituto del solve et repete, y otorgándose dicho recurso con efecto suspensivo.

En materia de competencia específicamente es claro que el legislador, en su origen, no ha querido limitar la competencia del Tribunal Fiscal. Por el contrario, no cabe duda alguna que ella debía ser extendida a todo acto que implicara la exigencia coactiva de dinero relacionada con los tributos y con cualquier sanción que fuese aquella cuyo conocimiento estuviese reservado a los jueces del Poder judicial de la Nación.

La determinación de un impuesto sin guardar las formas procedimentales, la aplicación de la sanción de la pérdida de los beneficios de un régimen de regularización impositiva y condonación de sanciones, debe necesariamente ser de conocimiento de un tribunal que ha dado muestra, en todo momento, de independencia de criterio y de equidistancia entre las partes en litigio. (127)

Sin embargo, en los últimos años, a través de las distintas reformas legislativas las competencias del TFN han sido recortadas y en la actualidad se encuentran exageradamente limitadas, tanto por el texto legal como por la propia interpretación del órgano en otras materias. Esto se puede observar en aquellos supuestos donde el TFN es competente como ocurre con el tema de los montos.

A nivel de competencia en cuanto a la materia hemos analizado una serie de supuestos cuyos reclamos ingresaban dentro de la esfera de competencia del tribunal y que luego el legislador decidió dejarlas sin efecto, temas como la exclusión del régimen simplificado para pequeños contribuyentes configura una necesidad imperiosa de formar parte de la esfera de conocimiento del TFN por la magnitud de posibles contribuyentes que se encuentran dentro de ese grupo y que podrían verse perjudicados por esa situación.

En los últimos años las reformas legislativas apuntaron a reducir la competencia con una dirección *pro Fiscum* en detrimento de los derechos de los contribuyentes. Asimismo, la ley muchas veces resulta letra muerta, pues como ocurre con el término sanciones de otro tipo establecido en el art. 159 inc b de la ley 11.683, en donde lo único que ingresa dentro de este inciso es el tratamiento de multas pero que por interpretación jurisprudencial otro tipo de sanciones impuestas por el TFN no ingresarían dentro de la competencia.

En materia de Seguridad Social si bien es unánime la declaración de incompetencia del TFN por parte de la doctrina y la jurisprudencia en la materia, cierto es como se

demonstró en el desarrollo del tema, que estamos en presencia del mismo órgano recaudador que lleva adelante la actividad administrativa (AFIP) esto es recaudar el tributo, realiza determinación de tributos e impone multas al igual que ocurre con el resto de los tributos, en síntesis realiza la misma actividad pero las impugnaciones de esas multas o resoluciones no forman parte de la esfera de competencia del tribunal, con el agravante para los contribuyentes que deben solicitar la revisión de dichas determinaciones o multas ante el mismo órgano que la efectuó o ante la Cámara Federal de la Seguridad Social, situación que requiere para no ser desistido el mismo, del pago previo de lo determinado por el organismo y en el que dicho recurso es otorgado con efecto devolutivo. Claramente se ven perjudicados la tutela de los derechos de los contribuyentes. De más está decir, que para ser efectiva esta posibilidad sería necesario la apertura de salas y vocalías destinadas a resolver las impugnaciones que tienen como tributo recursos de la Seguridad social.

En cuanto al control de constitucionalidad, si bien es cierto que el tema implica una complejidad mayor, ha habido una tendencia cada vez mayor por parte de la doctrina a entender que bajo determinadas circunstancias el TFN debe ser competente para declarar la constitucionalidad, pues en función de los estándares internacionales sobre derechos humanos el TFN debe incluir en un horizonte cercano la necesidad de ajustar su realidad al deber ser convencional.

Por todo lo expuesto, y los fundamentos vertidos a lo largo de este trabajo, los mismos confirman la hipótesis planteada en la necesidad de ampliar la competencia del TFN en resguardo de hacer efectiva una cada vez mayor tutela jurisdiccional de los derechos de los contribuyentes en línea con lo planteado por la jurisprudencia y la doctrina internacional sobre derechos humanos que imperan en la materia.

REFERENCIAS

- (1) **Atchabahian, Adolfo** (2000) Los Albores del Tribunal Fiscal de la Nación. Tribunal Fiscal de la Nación 40 Años. Buenos Aires, Argentina. Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- (2) **Gómez Teresa y Folco Carlos María** (2018). Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97. Buenos Aires, Argentina. Editorial La Ley.
- (3) **Casás José Osvaldo** (2000) El Tribunal Fiscal de la Nación y el principio “Solve et repete”. Tribunal Fiscal de la Nación 40 Años. Buenos Aires, Argentina. Asociación Argentina de Estudios Fiscales
- (4) Véase Art. 18 de la Constitución Argentina, 7°, 8° y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, arts. 2°, 9° y 14 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos, arts.- 12.2 de la convención sobre los derechos del niño.
- (5) **Bidart Campos, German J.**: Tratado elemental de derecho constitucional argentino. T II A. Ediar, Buenos Aires, 2003, p. 19.
- (6) **Gil Domínguez, Andrés** (2007). *Tutela Judicial Efectiva y Agotamiento de la vía Administrativa*. Derecho Constitucional Administrativo. Buenos Aires, Argentina. Editorial AD HOC. P. 36 y 37.
- (7) **Spisso, Rodolfo R.** (1996). *Tutela Judicial Efectiva en Materia Tributaria*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma.
- (8) **Canda, Fabian O** (2015). *Principios convencionales del procedimiento administrativo. El principio de “tutela administrativa efectiva”. Creación y evolución en la jurisprudencia de la Corte Interamericana. Recepción en la jurisprudencia de la Corte Suprema Nacional*. El Derecho – Revista de Derecho Administrativo. Tomo 2015, 732. Cita Digital: ED-DCCLXXV-583. Argentina.
- (9) **Casás José Osvaldo**. Seminario: Tutela Jurisdiccional en Materia Tributaria. III Jornadas Tributarias del Mercosur, celebradas en Buenos Aires del 26 al 28 de agosto de 1999. Pág. 486.
- (10) **Gómez Teresa y Folco Carlos María** (2018). Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97. Buenos Aires, Argentina. Editorial La Ley
- (11) Idem. Pág 813.

- (12) Idem. Pág 813
- (13) Idem. Pág. 827
- (14) **Capellano, Luis María** (2015). *Tribunal Fiscal de la Nación. Pensando en un organismo jurisdiccional para los próximos 50 años*. Buenos Aires, Argentina. La Ley. P. 31.
- (15) **Gómez Teresa y Folco Carlos María** (2018). *Procedimiento Tributario*. Ley 11.683 – Decreto 618/97. Buenos Aires, Argentina. Editorial La Ley. Pág. 831.
- (16) **Rodriguez Saiach, Luis A** (2005): *Derecho Procesal Civil*. Tomo II. Ediciones Gowa. P. 227.
- (17) Ver art. 17 del CPCCN.
- (18) **Spisso, Rodolfo R.** (2017). *Derecho Constitucional Tributario*. Sexta Edición. Buenos Aires, Argentina. Abeledo Perrot. P. 575.
- (19) **Casás, José Osvaldo** (2000). *Tribunal Fiscal de la Nación 40 años*. El Tribunal Fiscal de la Nación y el principio “solve et repete”. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Pág. 335.
- (20) **Casás José Osvaldo**. Seminario: Tutela Jurisdiccional en Materia Tributaria. III Jornadas Tributarias del Mercosur, celebradas en Buenos Aires del 26 al 28 de agosto de 1999.
- (21) **Giuliani Fonrouge, Carlos M** (1997). Acerca del “solve et repete”. Revista Jurídica Argentina La Ley, nota a fallo. Tomo 82, ps. 616 y ss.
- (22) CSN, fallos 101:175.
- (23) **García Vizcaíno, Catalina** (2011). *El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias inferiores y superiores*. El homenaje a los cincuenta años del Tribunal fiscal de la Nación. Segunda edición ampliada y actualizada. Buenos Aires, Argentina. Abeledo Perrot. Pág. 60.
- (24) **Spisso, Rodolfo R.** (2017). *Derecho Constitucional Tributario*. Sexta Edición. Buenos Aires, Argentina. Abeledo Perrot. P. 575.
- (25) **Casás, José Osvaldo** (2000). *Tribunal Fiscal de la Nación 40 años*. El Tribunal Fiscal de la Nación y el principio “solve et repete”. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Pág. 367.

- (26) **Gómez Teresa y Folco Carlos María** (2018). Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97. Buenos Aires, Argentina. Editorial La Ley. Pág. 536
- (27) Ver Art. 12 ley 19.549. Ley de Procedimiento Administrativo.
- (28) **Hutchinson Tomás** (2010). Régimen de Procedimientos Administrativos. Ley 19.549. Editorial Astrea. Pág. 115 – 118.
- (29) **Alsina, Hugo**. Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal. Editorial Ediar, Buenos Aires, 1957, Tomo II, pág. 511.
- (30) **Palacio, Lino**. Manual de Derecho Procesal Civil. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1987, Tomo I, pág. 220.
- (31) **Tratado de Derecho Administrativo**, Parte General, Tomo I, Cap. IX-9
- (32) **Villegas Basabilvaso, B.** Derecho Administrativo. t. II, pág. 259, 1950" (véase la voz "competencia administrativa" en la Enc. Jurídica Omeba, Tomo III, pág. 489 y ss.)
- (33) **Diaz Sieiro, Horacio D.** La Competencia Impositiva, Tribunal Fiscal de la Nación – 40 Años. Libro publicado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Autores varios.
- (34) **Alsina**, obra citada.
- (35) **Gómez Teresa y Folco Carlos María** (2018). Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97. Buenos Aires, Argentina. Editorial La Ley. Pág. 851.
- (36) **Diaz Sieiro, Horacio D** (2000). Tribunal Fiscal de la Nación 40 años. Competencia Impositiva. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Pág. 151.
- (37) Idem. Pag. 148.
- (38) Idem. Pág. 152.
- (39) **Giuliani Fonrouge, Carlos M – Navarrine Susana** (2005). Procedimiento Tributario y de la Seguridad social. Lexis Nexis. P.732.
- (40) **Villegas, Héctor** (2005). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Depalma. P.395.
- (41) **García Vizcaíno, Catalina** (2011). Obra citada. Pág. 96.

- (42) C.N.A.C.A.F Sala II “**Alpachiri Cooperativa Agrícola Ganadera Ltda.**” (22/10/1991) y “**Coop. Agrícola San Martín**” (21/4/1994); Sala I “**Alvarez Mario Roberto (29/9/1993).**”
- (43) **Diaz Sieiro, Horacio D** (2000). Tribunal Fiscal de la Nación 40 años. Competencia Impositiva. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Pág. 158.
- (44) **C.S.J.N.** - Fallos 200:165; C.N.A.C.A.F. Sala IV “**Empresas Líneas Marítimas S.A.**” (27/2/96).
- (45) **Fallo TFN, sala B, de los colores SRL, 15/12/1999**
- (46) **Capellano, Luis María.** Obra citada. Pág. 130.
- (47) **Fallo TFN en pleno, Banco Roela S.A. 5/7/89.**
- (48) **CNcont. Adm. Federal, en pleno, Rosasur S.A, 10/5/91.**
- (49) **Gómez Teresa y Folco Carlos María.** Obra citada. Pág. 918.
- (50) **Fallo “Cerámica Martín SA”,** causa 13.751- I, 13/1/1994.
- (51) **Fallo “Carbochlor Astra Evangelista SA”,** CNFCA, sala V, 29/4/1996.
- (52) **Capellano, Luis María.** Obra citada. Pág. 131.
- (53) **Fallo TFN, Sala D, 29/6/2010, “Erlebach, Arnoldo Roberto.** En el mismo sentido: **TFN, sala de feria, 31/7/1997 “Frigorífico del Oeste SA”.**
- (54) **Sala IV, 18/4/2000.**
- (55) **Fallo TFN, Sala B, 8/11/1999, “Sifred S.A”.**
- (56) **CNFed. Contencioso administrativo, sala II, 30/9/1997, “Argentoil SA” y sala III, 14/3/2000 “Trans Iguazú SA”**
- (57) **Fallo TFN, Sala A, 28/3/2001, “Unilever de Argentina S.A”.**
- (58) **Fallo TFN, Sala de feria, 23/1/2001, “Stefanel de Argentina S.A”.**
- (59) **Fallo TFN, Sala C, 14/7/1999, “Mapfre Aconcagua Cía. De Seguros S.A”.**
- (60) **Fallo TFN, Sala A, 11/4/2000, “Tradigrain S.A”.**
- (61) **Fallo TFN, Sala A, 24/3/2003, “NSS S.A”.**
- (62) **CNFed. Contencioso administrativo, sala III, 9/5/1995, “Clinica Bazterrica SA” y sala III, 13/8/1996 “Juan Carlos Pettina y Cía.”. TFN, sala A, 22/4/1997, “Borsani y Cía. SA”.**
- (63) **Fallo TFN, Enrique M Baya Casal S.A. s/Amparo y Agro Cames S.A. s/Amparo del 15/01/2021.**

- (64) **Fallo TFN**, Establecimientos Agropecuario El Aguará S.A. s/Recurso de Amparo y Agro Cames S.A. s/Amparo del 07/01/2020.
- (65) **Conf. Sáenz de Urquiza, Fernando G.** El proceso en el Tribunal Fiscal de la Nación. Zavalía. P. 61.
- (66) **Dra. Siritto -"Badino, Eduardo Luis"** (API 21) del 27-8-86; "Banco Roela SA (API 23) del 5-7-89, entre otros
- (67) **Diaz Sieiro, Horacio D** (2000). Tribunal Fiscal de la Nación 40 años. Pág.162.
- (68) **Causas: "El Virabe SCA"** (Sala I, 7/10/97); "**Ferrochio y Cía SA**" (Sala II, 11/12/98); "**L.S. Szmelc y Cía**" (Sala III, 10/3/98); "**Constructores Asociados SA**" (Sala IV, 29/6/99) y "**Petersen, Thiele y Cruz SA**" (Sala V, 25/6/97); citados por MALVESTITI, Daniel. "Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en la caducidad de planes de pago: importante disidencia del doctor Galli reabre una discusión que parecía cerrada" - Revista Impuestos - LVII-B - páginas 58 a 65.
- (69) **CNACAF, Sala IV** - Sentencia de fecha 29-6-99 - Disidencia del Dr. Galli.
- (70) **T.F.N. - Sala "C" - "Fano Alejandro s/ Recurso de Apelación - Impuesto al Valor Agregado"** - (Expediente 17.696-I) (18/10/2001) - Considerando III, 3º párrafo voto del Dr. Litvak
- (71) **T.F.N. - Sala "D" - "Organización Rastros SA s/ recurso de apelación"** - Expediente 19748-I- (22/10/2001) - Del voto de la Dra. Siritto, citando precedentes de la Sala "B" autos: "**Dopchitz, Alberto**", sentencia del 11-5-90 confirmada por la Alzada el 16/10/90 y "**Marquez Guillermo César**" - Sentencia del 25-8-92, como así también la Sala II de la CNACAF, causa "**Ferrochio y Cía SA s/ apelación**" (Expediente TFN 12832-I).
- (72) **CNFCA - Sala IV** - 29/6/99. Del voto del Dr. Brodsky.
- (73) **Fallo TFN**, Sala A, 18/8/2004, "**Tondelli Roberto**"; **Fallo TFN**, Sala A, 11/12/2003, "**Mellino Antonio Fernando**" y **Fallo TFN**, Sala D, 4/12/2002, "**Estévez Carlos y Estévez Serafin SH**".
- (74) **CNFed. Contencioso administrativo**, sala IV, 19/2/2008, "**Pereyra Ricardo Genaro**".

- (75) **CNFed. Contencioso administrativo**, sala IV, 05/08/2014.
- (76) **C.N.A.C.A.F. – Sala V – “Oeste Automotores S.A.”** (2/4/96).
- (77) **Fallo TFN, API, 20/9/2000, “Curtiembre Fontela y Cía. SACI”**.
- (78) **CNFed. Contencioso administrativo**, sala IV, 12/5/2003, **“Curtiembre Fontela y Cía. SACI”**.
- (79) **CNFed. Contencioso administrativo**, sala IV, 14/11/2013.
- (80) **CNFed. Contencioso administrativo**, sala III, 08/03/2018.
- (81) **CNFed. Contencioso administrativo. Fallo Plenario Las 2C S.A. (TF25214-1) c/DGI, causa 22.886/2012, 26/06/2017.**
- (82) **CNFed. Contencioso administrativo. Sala IV. Fallo Destripet SRL (TF 33693-1) c/DGI, causa n° 39287/11, 05/12/2011.**
- (83) **Dictamen de la Procuradora Gral. De la Nación en Destripet SRL c/DGI s/queja, 19/02/2014.**
- (84) **Fallo TFN, Sala D, 24/05/2018, “Myakalimar S.A.”**.
- (85) **Fallo TFN, API, 20/6/2007, “Santiago Sáenz S.A.”**.
- (86) **CNFed. Contencioso administrativo**, sala III, 9/11/2006, **“Héctor Castaggeroni SA”** y **CNFed. Contencioso administrativo**, sala III, 31/8/2009, **“Hugo rodriguez y Cía. SA”**.
- (87) **CSJN. Fallo “Thinner Tede SRL”, 20/12/2001.**
- (88) **Fallo TFN en pleno, Banco Roela S.A. 5/7/89.**
- (89) **CNcont. Adm. Federal**, en pleno, **Rosasur S.A, 10/5/91.**
- (90) **Fallo TFN, Sala A, 15/12/2006, “Pilotes Trevi SA”;** y **Fallo TFN, Sala A, 29/05/2007, “Camuzzi Gas Pampeano SA”**.
- (91) **CNFed. Contencioso administrativo**, sala III, 26/4/2007, **“Unitan SA”, CNFed. Contencioso administrativo**, sala II, 14/8/2007, **“Promofilm SA”**. y **CNFed. Contencioso administrativo**, sala IV, 22/5/2014, **“Galli Cereales SRL”**.
- (92) **Fallo TFN, API, 22/8/2001, “Sicorsky Jaime”**.
- (93) **CNFed. Contencioso administrativo**, sala IV, 7/6/2005, **“Víctor Américo Gualtieri SA”**
- (94) **Folco Carlos María** en reportaje realizado por Dolores Olveira en El Cronista, 29/1/2018.

- (95) **Fallo TFN**, Sala B, 25/6/1998, “**Sibilet SA**”; **Fallo TFN**, Sala A, 19/11/1997, “**Roller Silvia**” y **Fallo TFN**, Sala D, 10/3/1998, “**Mux, Susana Margarita**”.
- (96) **Capellano, Luis María**. Obra citada. Pág. 129.
- (97) **Mansilla, Cristina del Carmen (2015)**. Recurso de Reconsideración y Recurso de Apelación ante el Director General en Derecho Tributario. Legislación usual comentada. Tomo I Legislación Tributaria Procedimental. Ley de Procedimiento Tributario. La Ley. Pág. 695.
- (98) **Bertazza, Humberto – Díaz Ortíz, José**. “Propuestas en torno a un futuro estatuto del contribuyente”, XXIX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Mar del Plata, noviembre de 1999.
- (99) **Casás, José O.**, Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, cap. VI, parág. 8: “Reserva de ley y las contribuciones y aportes a la seguridad social”, P. 540.
- (100) **CS, 18/06/2008**, “San Juan Provincia de c./AFIP s/impugnación de deuda”, Fallos 331:1468.
- (101) **Jarach, Dino**, Finanzas Públicas y derecho Tributario, Cangallo, Buenos Aires, 1985, p. 252 – 253.
- (102) **Diez, Fernando J (2021)**. Procedimiento y Régimen Sancionatorio Previsional. Ed. La Ley. Pág. 10.
- (103) **Pérez Daniel, G.** La Competencia del Tribunal Fiscal en Seguridad Social. LL Online, cita: AR/DOC/340/2003, P4.
- (104) **Díaz Sieiro, Horacio D (2000)**. Tribunal Fiscal de la Nación 40 años. Pág.161.
- (105) **C.F.S.S, Sala I, 31/10/2001**. Fallo **Servintsa S.A. c/AFIP s/Impugnación de deuda**.
- (106) **Fallo Frigorífico Oneto y Cía. S.A. s/Amparo. TFN**, sala D, 11/4/94.
- (107) **C.N.Fed. Contencioso Administrativo, Sala III, 13/8/1996**. Fallo Juan Carlos Pettina y Cía. s/ apelación DGI (TF 14.130) causa 15756/96.
- (108) **C.N.Fed. Contencioso Administrativo, Sala IV, 03/07/2001**. Fallo Micro ómnibus Gral. San Martín c/DGI (TF 17104-1).

- (109) **Pérez Daniel, G.** La Competencia del Tribunal Fiscal en Seguridad Social. LL Online, cita: AR/DOC/340/2003.
- (110) **Accorinti, Susana.** Recursos de la Seguridad Social. Procedimientos y sentencias esenciales. La Ley. Buenos Aires 2007. Pág. 19.
- (111) **Casás José Osvaldo.** Seminario: Tutela Jurisdiccional en Materia Tributaria. III Jornadas Tributarias del Mercosur, celebradas en Buenos Aires del 26 al 28 de agosto de 1999. Pág. 500.
- (112) **Fallo “Adamo Carlos Alberto c/AFIP – DGI s /Impugnación de Deuda”.** Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala II, causa 42.871/99 del 24/06/2002.
- (113) **Fallo “Acuda SA c/AFIP – DGI s /Impugnación de Deuda”.** Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala I, causa 4.137/00 del 14/04/2004.
- (114) **Fallo “Arcos Marplatenses c/AFIP – DGI s /Impugnación de Deuda.** Cámara Federal de la Seguridad Social, Sala I, causa 51.239/02 del 28/10/2003.
- (115) **Diez, Fernando J (2021).** Procedimiento y Régimen Sancionatorio Previsional. Ed. La Ley. Pág. 303 - 304.
- (116) **Gómez Teresa y Folco Carlos María (2018).** Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97. Buenos Aires, Argentina. Editorial La Ley. Pág. 953.
- (117) **Giuliani Fonrouge, Carlos M – Navarrine Susana (2005).** Procedimiento Tributario y de la Seguridad social. Depalma. P.764.
- (118) **Romani Hugo HC/ “Secretaria de Turismo de la Nación”- CNFed. Cont. Adm. – Sala IV – 6/3/2001.**
- (119) **Comadira, Julio R.:** “La posición de la Administración Pública ante la Ley inconstitucional”, en Derecho Administrativo. Ed. Abeledo Perrot – Buenos Aires – 1996- p. 410.
- (120) Reportaje realizado al Dr. Agustín Torres por Teresa Gómez bajo el título “El TFN es un lugar por el cual yo no dudaría en dar la vida”. Periódico Económico y Tributario N°163 del 24/8/1998. En **Gómez Teresa y Folco Carlos María (2018).** Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97. Buenos Aires, Argentina. Editorial La Ley. Pág. 954.
- (121) **Procuración del Tesoro de la Nación – 101:87.**
- (122) **Procuración del Tesoro de la Nación – 159:83; 168:23.**

- (123) **Bianchi, Alberto B.:** “Control de Constitucionalidad”. Ed. Abaco – Bs. As. – 2002- Pág. 262.
- (124) **Gatti Franco.** El Tribunal Fiscal de la Nación frente al Control de Constitucionalidad y Convencionalidad. Tomo XXXVIII. Pág. 1023. Errepar. Octubre de 2017.
- (125) **Fallo TFN, Sala A, 30/12/2020, “Tagliaferro, Susana Norma s/ impuesto a las ganancias”.**
- (126) **Plenario de los vocales con competencia aduanera del TFN, 26/04/2022.**
Número: IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN.
- (127) **Galli, Guillermo** (2000). Tribunal Fiscal de la Nación 40 años. Apuntes sobre la necesidad de una efectiva tutela jurisdiccional en materia Tributaria. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Pág. 332.