

**UNIVERSIDAD DE LA  
MATANZA**

***Escuela de Posgrado***

*Especialidad en Procedimiento Tributario y  
Ley Penal Tributaria y Previsional*

***"Algunas disposiciones que, en  
principio, infringen el debido proceso"***

*Autor: Cdra. Teresita Bras de Dómina*

*Tutor: Dr. Ignacio Buitrago*

*-Marzo de 2008-*

## INDICE

### CAPITULO INTRODUCTORIO

1- Planteo del problema	1
2- El Debido Proceso	2

### CAPITULO I - EL DERECHO DE DEFENSA

1- Introduccion	7
2- Algunos desvios de la Administración	7
3- El cobro ejecutivo de la deuda	16
4- El decomiso	20
5- Provincia de Buenos Aires	22

### CAPITULO II- LEY ANTIEVASION

1- Reseña Normativa	29
1.1- Articulo 34 Ley de Procedimiento	29
1.2- Dto. 434/00	30
1.3- Ley antievasion	31
1.4- Ley de competitividad	32
1.5- Resolución general 1547	32
2- Análisis de la Ley antievasión	32
2.1- Limitaciones a los medios de pago en efectivo	32
2.2- consecuencias derivadas de su incumplimiento	34
2.3- Vulneración del ejercicio del Derecho de defensa	40

### CAPITULO III- CONCLUSIONES

Conclusiones	55
--------------	----

### APENDICE DE FALLOS

Fallos consultados	59
--------------------	----

### BIBLIOGRAFIA

Bibliografia consultada	233
-------------------------	-----

## CAPITULO INTRODUCTORIO

### 1-Planteo del problema:

Desde hace bastante tiempo, como un medio para combatir la evasión tributaria, y en el afán de incrementar la recaudación, se han dictado una serie de normas que implican serias restricciones a las garantías constitucionales. Felizmente, en numerosas oportunidades, los Tribunales, garantizando los derechos del ciudadano, han contemplado y remediado estas situaciones.

En el presente trabajo intentaré señalar algunos aspectos que, a mi criterio, lesionan el derecho de defensa del administrado, centrando la atención en los artículos 1 y 2 de la Ley 25345 (Ley Antievasión), artículos 14 y 34 de la Ley 11683 y RG Nº 151 y 1547.

Comenzaré preguntando:

- ¿El sistema tributario argentino respeta las garantías del debido proceso?
- ¿La relación fisco-contribuyente es una relación de derecho, que comprende obligaciones y derechos tanto del Estado hacia los particulares como de éstos hacia el Estado, como bien lo definía Dino Jarach, o, por el contrario, estamos frente a una relación de poder, que se inclina cada vez más a un sometimiento donde el poder estatal, con sus desmedidas apetencias fiscales, está avasallando las garantías, derechos y principios consagrados en la Constitución Nacional?

Para poder contestar estas preguntas comenzaré por analizar:

1. Que se entiende por debido proceso
2. Dónde está garantizado su ejercicio

## 2- El debido Proceso

Según lo entiende Bidart Campos: "*el debido proceso (....) significa que: a) ningún justiciable puede ser privado de un derecho sin que se cumpla con un procedimiento regular fijado por ley; de no haber ley razonable que establezca el procedimiento, ha de arbitrarlo el juez de la causa; b) ese procedimiento no puede ser cualquiera, sino que tiene que ser el "debido"; c) para que sea el debido tiene que dar suficiente oportunidad al justiciable de participar con utilidad en el proceso; d) esa oportunidad requiere tener noticia fehaciente ( o conocimiento) del proceso y de cada uno de sus actos y etapas, poder ofrecer y producir prueba, gozar de audiencia (ser oído)"<sup>1</sup>.*

Del análisis de lo trascrito podemos decir que "el debido proceso" descansa sobre los siguientes derechos fundamentales:

- A conocer el proceso
- A ser oído
- A ofrecer y presentar pruebas
- A una resolución fundada
- A la tutela jurisdiccional efectiva

No debemos olvidar dos premisas fundamentales:

1. En el derecho tributario las partes, desde un punto de vista procesal, deberían estar en igualdad de condiciones, aspecto que desde el comienzo de la relación, se encuentra trasgredido cuando, en la primera instancia administrativa, el Fisco es juez y parte.
2. La potestad tributaria del Estado está limitada por las garantías individuales consagradas en la Constitución Nacional.

<sup>1</sup> Bidart Campos, Germán, "Manual de la Constitución Argentina", Ediar, tomo II, pág. 327. citado por Cortés Olmedo, Facundo en el artículo "El contencioso tributario en la provincia de Córdoba y la crisis de la garantía del debido proceso formal y sustancial Publicado en: PET 2005 (noviembre-337)

Nuestra Constitución Nacional consagra la declaración de una serie de principios de trascendental importancia para el ordenamiento de la vida en sociedad y del ejercicio de la libertad individual lógicamente amparando los derechos de los habitantes y entre ellos el derecho al ejercicio del "debido proceso".

José Osvaldo Casás<sup>2</sup> expresa que la Constitución, en nuestra República, es una restricción de poderes en amparo de la libertad individual, porque la finalidad suprema y última del estatuto constitucional de los argentinos consiste en la protección y garantía de la libertad y dignidad del hombre.

Para lograr el equilibrio en la relación entre los sujetos pasivos y el Estado debe respetarse el "derecho de defensa"

Jerónimo Cárdenas<sup>3</sup> sostiene que "...la mejor manera de lograr un entendimiento cabal de lo que significa y comprende el derecho de defensa sea transcribir el texto del artículo 18 de la Constitución Nacional y, a partir de su segmentación, proceder a dar forma a sus caracteres más sobresalientes, intentando, recién al final, alcanzar un concepto cerrado y armónico sobre el mismo"

El mencionado artículo 18 expresa: "Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación. Quedan abolidos para siempre la pena de muerte por causas políticas, toda especie

<sup>2</sup> José Osvaldo Casás- Derechos y Garantías Constitucionales. Cap. II- El programa constitucional pág. 127- Ed. Ad-Hoc

<sup>3</sup> Jerónimo Cárdenas- Código Tributario de Tucumán: El derecho a la defensa, ilusión o realidad frente a las ultimas modificaciones" Práctica Trib. Nº 45- Mayo 2007- Ed. La Ley pag. 92

*de tormento y los azotes. Las cárceles de la Nación serán sanas y limpias, para seguridad y no para castigo de los reos detenidos en ellas, y toda medida que a pretexto de precaución conduzca a mortificarlos más allá de lo que aquélla exija, hará responsable al juez que la autorice".*

Según Juan A. González Calderón<sup>4</sup> este artículo es "el más eficaz y duradero escudo con que cada habitante de la Nación puede defenderse de los abusos y opresiones de los poderes públicos"

Entiendo que el tema que nos ocupa, protección del "debido proceso", está contenido claramente en la expresión "sin juicio previo", ya que impone la necesidad de que se cumpla con las etapas del juicio de conocimiento. En el juicio de conocimiento o procedimiento de conocimiento se diferencian cuatro etapas, reconocidas por la doctrina y jurisprudencia, ellas son: acusación, defensa, prueba y sentencia.

Por lo tanto, si analizamos cualquier actuación administrativa en que el Estado pretenda reprochar, a un ciudadano, una conducta incorrecta, deberá comenzar por acusar, es decir reprochar o informar el desvío observado, a partir de allí, el sujeto pasivo intentará su defensa, esta situación es lógica, ya que resulta imposible defenderse de algo que no se conoce. Como parte de la defensa el contribuyente podrá presentar pruebas. Por último el juez deberá analizar la prueba aportada y/o producida, para dictar una resolución fundada, que tendrá los efectos de la sentencia, con ello culminará la primera etapa del proceso, ya que luego corresponderá la "revisión jurisdiccional de dicho acto".

Para concluir con esta introducción quiero recordar, un tema para nada novedoso y es que, el afán recaudatorio reinante, está desvirtuando cada vez más la relación de derecho fisco- contribuyente; lamentablemente las últimas reformas introducidas a la ley de procedimiento tributario dan cuenta de la existencia de evidentes rasgos de autoritarismo fiscal<sup>5</sup> . Me

<sup>4</sup> González Calderón J.A. - Curso de derecho constitucional- sexta Edición- Ediciones Depalma año 1988- pág. 206- citado por Jerónimo M. Cárdenas - referencia 3

<sup>5</sup> Alvarez Echagüe, Juan Manuel- Procedimiento Tributario. Comentario de la ley 26044: Antievasión II- pág. 15

permitiré citar lo expresado por el profesor Spisso<sup>6</sup> que, siguiendo el pensamiento alberdiano, rescata un apotegma relegado al olvido en los tiempos actuales: "*Sin rentas no hay gobierno, más sin riqueza no hay Nación*" expresando a continuación "*Gobernar es promover la creación de riqueza; de ahí que la única forma de tener rentas abundantes sea lograr hacer próspera y rica a la Nación*".

---

<sup>6</sup> Rodolfo R. Spisso – Derecho Constitucional Tributario- Cap. II- El programa Constitucional pág 13 y sig. – Ed. Depalma-2000

## CAPITULO I- El derecho de defensa

### 1- Introducción

Son muchos los temas y las oportunidades en que tanto los legisladores al dictar la norma o la Administración al interpretarla, se han apartado de los derechos constitucionales violando, entre otros, el principio del debido proceso, y la defensa del contribuyente en juicio.

### 2- Algunos desvíos de la Administración

La intención en este trabajo es mencionar algunas causas<sup>7</sup> en que, la primera instancia o la alzada, reconociendo el “abuso” de la administración, hicieron lugar al planteo del administrado, en otras palabras “ganó el derecho a ser oído” y originó nulidades:

- **Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social, sala II - 16/02/2007 - Eficast S.A. c. Administración Federal de Ingresos Pùblicos - D.G.I.**

Corresponde **revocar** la resolución de la Administración Federal de Ingresos Pùblicos que rechazó la **impugnación** del fallido respecto de una **deuda previsional**, ya que la **negativa de la producción de la prueba** ofrecida, aceptando dogmáticamente la actuación fiscalizadora de los agentes, resulta una actitud contradictoria con la obligación de la administración de arribar a la verdad material, y **violatoria del debido proceso legal** que es garantizado por la Constitución Nacional, máxime cuando no puede considerarse que aquélla resultara improcedente, superflua o meramente dilatoria.

- **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A - 13/07/2006 - Centeno S.A.C.I.F. e I. -**

En tanto la atribución que se arrojó el juez de primera instancia **aumentando el monto de la multa** impuesta por el Fisco afecta la

<sup>7</sup> Los fallos mencionados fueron extraídos de La Ley Online (Sumarios de Jurisprudencia) y se encuentran ordenados por fecha. Los resultados me pertenecen

garantía de la "reformatio in pejus", debe declararse de oficio la **nulidad** de su pronunciamiento **por estar en juego el debido proceso** y el derecho de defensa en juicio

• **Tribunal Fiscal de la Nación, sala B-10/07/2006- Barbero, Jorge O**

Es **nula** la resolución de la AFIP que aplicó a la actora una **multa** por defraudación fiscal con sustento en los arts. 46 y 47, inc. a) de la ley 11.683, puesto que al momento de conferir la vista **omitió mencionar a la presunción** prevista en el art. 47 de la ley ritual, lo cual **afecta el debido proceso** adjetivo y torna ineficaz todo el procedimiento, ya que el contribuyente perdió la posibilidad de defenderse concretamente sobre la inexistencia de la situación de hecho que funda la presunción de fraude.

• **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B - 25/04/2006 - Jorsar S.A.**

Debe declararse **parcialmente nula** la resolución que dispuso el procesamiento de los responsables de la sociedad por considerarlos coautores del delito de evasión previsional, ya que al omitir pronunciarse sobre las cuestiones conducentes para la solución del caso —el juez tuvo por adecuados los valores determinados por el perito oficial y descartó los determinados por los peritos de parte sin expresar fundamentos— generó un **agravio irreparable a las garantías del debido proceso** y de la defensa en juicio, lo cual constituye una causal de arbitrariedad de la sentencia

• **Tribunal Fiscal de la Nación, sala C - 21/03/2006 - Moioni Edith María de Tomasini**

Corresponde hacer lugar al planteo de **nulidad** deducido por la actora al entender que resulta infundada la resolución que la intimó, con sustento en el art. 17 de la res. general 4065, al pago de una suma de dinero como consecuencia de la **caducidad del plan de pago** que suscribió respecto de los impuestos al valor agregado, a las ganancias y a los activos, atento que el ente recaudador **no fundó**

**detalladamente su pretensión**, no manifestó cuáles eran los incumplimientos imputados, y **negó a la actora el derecho a un debido proceso adjetivo**, al imposibilitarle exponer los fundamentos de sus pretensiones y defensas, y ofrecer y producir prueba (del voto en disidencia del Dr. Urresti).

- **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A - 09/09/2005 - Frigorífico y Matadero Chivilcoy -**

Cabe confirmar la resolución que sobreseyó a quienes se encuentran imputados de delitos previstos en la Ley Penal Tributaria, en atención al tiempo transcurrido desde la declaración indagatoria de los encartados -en el caso, más de siete años-, y **las garantías constitucionales del debido proceso y de la defensa en juicio**, las cuales engloban el derecho de toda persona a obtener un pronunciamiento judicial que ponga fin a su situación de incertidumbre en un plazo razonable.

- **Tribunal Fiscal de la Nación, sala C - 09/03/2005 - Vanguardia Seguridad Integral Empresaria y Privada S.A.-**

Corresponde declarar la **nulidad** de las resoluciones de la Dirección General Impositiva mediante las cuales comunicó la **caducidad de un plan de facilidades de pago**, pues, el organismo fiscal **no fundó detalladamente su pretensión** al no surgir de manera expresa cuáles han sido los incumplimientos imputados, y por ello **ha negado al recurrente el derecho a un debido proceso adjetivo** ya que no le otorgó la posibilidad de exponer los fundamentos de sus pretensiones y defensas.

- **Tribunal Fiscal de la Nación, sala C - 07/03/2005 - Pedro Ehrenbock S.C.A.-**

Corresponde declarar la **nulidad** de la resolución de la Dirección Gral. Impositiva que intimó al ingreso de una suma de dinero proveniente del **decaimiento de un plan de facilidades de pago**, ya que el organismo fiscal **no fundó detalladamente su pretensión**, al no surgir de manera expresa cuáles fueron los incumplimientos

imputados, **negando así al recurrente el derecho a un debido proceso** adjetivo, quien se vio imposibilitado del derecho a ofrecer y producir pruebas.

- **Tribunal Fiscal de la Nación, sala C - 30/06/2004 - Rodados Fiorenza S.A. -**

Corresponde declarar la **nulidad** de la resolución de la Dirección Gral. Impositiva que intima al ingreso de una suma de dinero proveniente de la declaración de **caducidad de un plan de facilidades de pago**, pues ello constituye una **sanción** que, por aplicarse **sin intimación administrativa previa** al interesado **vulnera las garantías constitucionales del debido proceso** y de efectivo ejercicio del derecho de defensa, ya que todos los elementos que el contribuyente pueda oponer recién tendrán lugar después de aplicada la sanción.

- **Tribunal Fiscal de la Nación, sala C- 30/06/2004 - Gerace, Javier**

Igual sentido que **Rodados Fiorenza S.A. -**

- **Tribunal Fiscal de la Nación, sala C - 30/06/2004 - Casa Manrique S.A. -**

Igual sentido que **Rodados Fiorenza S.A. -**

- **Tribunal Fiscal de la Nación, sala C - 30/06/2004- Scimaca S.R.L.-**

Igual sentido que **Rodados Fiorenza S.A. -**

- **Tribunal Fiscal de la Nación, sala C - 07/04/2004 - Miami Sun Solarium S.A.**

Es **nula** la resolución de la Dirección Gral. Impositiva que comunicó al contribuyente la **caducidad de un plan de facilidades de pago**, desde que **todos los elementos que éste puede oponer tienen lugar recién después de aplicada la sanción, vulnerándose así las garantías constitucionales del debido proceso** y de efectivo ejercicio del derecho de defensa.

- **Tribunal Fiscal de la Nación, sala C - 07/04/2004 -Miami Sun Solarium S.A.**

Corresponde declarar la **nulidad** de la resolución de la Dirección Gral. Impositiva mediante la cual comunicó la **caducidad de un plan de facilidades de pago** intimando el ingreso de las sumas adeudadas, pues, el organismo fiscal **no fundó detalladamente su pretensión** al no surgir de manera expresa cuáles fueron los incumplimientos imputados, denegando así al recurrente el derecho a un **debido proceso** adjetivo, quien se vio imposibilitado del derecho a ofrecer y producir pruebas.
- **Tribunal Fiscal de la Nación, sala C -23/09/2003 - Japan Cosmetics S.A.**

Corresponde declarar la **nulidad** de la resolución de la Dirección General Impositiva mediante la cual comunicó la **caducidad de un plan de facilidades de pago** intimando el ingreso de las sumas adeudadas, pues, el organismo fiscal **no fundó detalladamente su pretensión** al no surgir de manera expresa cuáles fueron los incumplimientos imputados, **denegando así al recurrente el derecho a un debido proceso** adjetivo, quien se vio imposibilitado del derecho a ofrecer y producir pruebas.
- **Tribunal Fiscal de la Nación, sala C-25/03/2003 - Sagemüller S.A.**

Corresponde declarar la **nulidad** de la resolución de la Dirección Gral. Impositiva mediante la cual comunicó la **caducidad de un plan de facilidades de pago** intimando al ingreso del saldo de impuesto e intereses, pues, el organismo fiscal no fundó detalladamente su pretensión al **no surgir de manera expresa cuáles fueron los incumplimientos** imputados, denegando así al recurrente el derecho a un **debido proceso** adjetivo, quien se vio imposibilitado del derecho a ofrecer y producir pruebas.
- **Tribunal Fiscal de la Nación, sala C -11/02/2003- Voss, Carlos Guillermo**

Cabe **dejar sin efecto** la resolución de la D.G.I. que intima al ingreso de una suma de dinero proveniente de la declaración de **caducidad de un plan de facilidades** derivado del incumplimiento en el pago de cuotas, pues ello constituye una **sanción** que, por aplicarse **sin intimación administrativa previa** al interesado vulnera las garantías constitucionales del **debido proceso** y de efectivo ejercicio del derecho de defensa, ya que todos los elementos que el contribuyente pueda oponer recién tendrán lugar después de aplicada la sanción.

- **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B - 22/11/2001 - Recurso de queja por apelación denegada en causa: Hyon Chan Sog s. inf. ley 11.683 -**

A fin de garantizar la defensa en juicio y el **debido proceso**, corresponde **hacer lugar al recurso de queja** interpuesto contra la decisión del juez de grado que no hizo lugar a un recurso de apelación por el hecho de que **la recurrente no acreditó mandato** para actuar por su representada, atento que en la tramitación anterior de un recurso de apelación el tribunal reconoció la personería que posteriormente le negó.

- **Tribunal Fiscal de la Nación, sala A -30/03/2001- Hodara Benjamín s.apelación - Impuesto a las Ganancias**

Es **nula** la resolución de la D.G.I. que **omite tipificar la conducta** reprochada, por **vulnerar** el derecho de defensa y el **debido proceso** adjetivo, ya que la imputación debe ser clara y precisa a fin de que permita la posibilidad de defenderse acabadamente en tanto condiciona el ulterior pronunciamiento condenatorio.

- **Tribunal Fiscal de la Nación, sala C -08/02/2001- Zapiola Macnab, Augusto Rodolfo s. recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias**

Es plenamente aplicable al procedimiento administrativo el criterio conforme al cual son descalificables aquellos pronunciamientos que dejan de atender, considerar y dar respuesta a una o más

pretensiones o a la oposición a ellas, en tanto la garantía del art. 18 de la Constitución Nacional requiere no sólo la **adeuada oportunidad de audiencia y prueba para los litigantes, sino también la debida consideración de las defensas sustanciales, susceptibles de gravitar en el resultado de la causa.**

- Causa: "**Ojeda, Nadia; Naredo, Leandro; Benabidez, Sebastián s/inf. ley 24.769". Cámara en lo Penal Económico, sala B Fecha: 2003/03/04<sup>8</sup>**

La defensa de Ojeda, Naredo y Benabidez interpone recurso de apelación contra la resolución por la cual se rechazó el planteo de nulidad. Este Tribunal tiene dicho que el objeto material del proceso penal es el tema propuesto como "res iudicanda"; es decir, la materialidad afirmada como penalmente relevante. Por lo tanto, la afirmación incriminadora que pueda ser asumida como hipótesis delictiva por el órgano jurisdiccional, y por la cual se justifica la persecución, constituye un presupuesto procesal. En el sub lite, mediante el examen de las actuaciones policiales que motivaron la decisión del tribunal de primera instancia de iniciar la instrucción del sumario, únicamente puede advertirse una eventual infracción al régimen penal cambiario pero no se verifica que se haya anoticiado al órgano jurisdiccional de alguna circunstancia que permitiese suponer la posible existencia de un delito de evasión tributaria. Debe destacarse que no sólo cuando aquellas actuaciones policiales comenzaron a sustanciarse, sino también en la actualidad, se ignora cuál es el tributo evadido, cuál es el monto que en concepto de tributos se habría evadido, cuál es el período fiscal en cuestión, quién es el propietario del dinero con el cual se habrían llevado a cabo las operaciones de compraventa de divisas, quién es el contribuyente que supuestamente habría evadido el tributo, cuáles son los hechos imponibles que supuestamente generaron la obligación de pagar los tributos evadidos, cuál es la acción u omisión engañosa o ardida

<sup>8</sup> Comentado por Teresa Gómez - La afectación de las reglas del debido proceso y el derecho de defensa en juicio configura causal de nulidad de orden general- PET N° 275

mediante la cual se habría efectuado la evasión, etc. Doctrina de las presentes actuaciones "Que resulta particularmente llamativa la declaración con la cual se iniciaron las actuaciones policiales pues, después de relatarse las circunstancias que exclusivamente podrían vincularse a una presunta infracción al régimen penal cambiario, y luego de admitirse, además, que se ignoraba '...la procedencia y pertenencia del dinero para la compra de dólares...', se ensayó una inferencia absolutamente desprovista de algún fundamento o razón que la avale, en el sentido que la actividad constatada '...respondería a conductas propias a la evasión de tributos...'." "Que...se han afectado las reglas del debido proceso y el derecho de defensa en juicio, esto último en atención a la ostensible indeterminación del objeto del proceso. Esta circunstancia configura una causal de nulidad de orden general, que se proyecta a los demás actos procesales realizados como consecuencia del auto mencionado..." Por lo tanto, se resuelve declara la nulidad del auto del expediente principal y de todo lo actuado en consecuencia de aquél.

- Causa: "**Pescapuerta Arg. S.A. apelación-impuesto al valor agregado", Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, expte. 19.717-I, 2002/06/21<sup>9</sup>.**

Hechos: Se interpone recurso de apelación contra una intimación cursada por la AFIP a través de una carta documento sin fechar, notificada el 11/5/2000 por la que se exige el pago de \$409.261,46 en concepto de I.V.A. El Fisco plantea, en primer término, la excepción de incompetencia la cual es rechazada por el Tribunal en función a que se describe en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de medida, la indicación del sujeto responsable y, asimismo, se liquida e intima el impuesto resultante. Por lo tanto, consideraron que tanto jurídica como

---

<sup>9</sup> Comentado por Malvestiti, Daniel- Procedimiento. Intimación administrativa. Competencia del T.F.N. Doctrina de los actos propios. Violación del debido proceso. Nulidad.- PET N° 259

económicamente se trataba de una determinación de oficio de la obligación tributaria del I.V.A. en cabeza de la actora. Asimismo la sala A manifiesta que el Fisco nacional no fue consecuente con su propio obrar ya que califica de "determinación" al acto en cuestión y le hizo saber al contribuyente que las vías recursivas contra el mismo eran las dispuestas en el art. 76 de la ley de rito, por ende, mal puede luego efectuar un planteo de incompetencia. Por último, y atento la nulidad planteada por la apelante, los vocales advirtieron que en la especie se estaba incumpliendo con el procedimiento legal de determinación que era de rigor amén de que ni siquiera el firmante del acto reviste la calidad de juez administrativo. Por lo expuesto, se declaró la nulidad del acto apelado. Doctrina: Luego de calificar como "determinación" el acto de marras y hacerle saber al contribuyente que las vías recursivas contra el mismo eran las dispuestas en el art. 76 de la ley de rito, mal puede luego efectuar un planteo de incompetencia sobre la base de desconocer naturaleza determinativa al acto y negar (e incluso, manifestar sorpresa) que el Tribunal Fiscal pueda conocer por la vía del recurso de apelación.

- Causa: **Cerealera y Constructora del Norte S.R.L. s/medida cautelar autónoma", 6/3/01, Sala IV de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal<sup>10</sup>.**

Se solicita la medida de no innovar con el objeto de suspender los efectos de la decisión de la A.F.I.P., de excluirla del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas establecido en la res. gral. 129/98 de la A.F.I.P. Que habiéndose decidido la inclusión de la actora en el citado Registro previo a lo cual debió cumplimentar una serie de requisitos, para posteriormente el organismo publicar a través del Boletín Oficial la nómina, también periódicamente se publicará la nomina de sujetos inscriptos en el Registro a los que corresponde dar de baja por su incorrecta conducta fiscal. En la publicación efectuada no se habrían brindado las razones

de la exclusión de la sociedad actora. Sólo se alude a la existencia de un dictamen que no pudo ser rebatido por la actora por falta de oportunidad, circunstancia que evidencia la **violación al debido proceso adjetivo**. Tales circunstancias evidencian prima facie la configuración del estado de certeza que requiere el otorgamiento de la medida excepcional. Asimismo se expresa que la invocación acerca de que cualquier daño económico podría ser reparado posteriormente por el Estado, debe ser merituado con un criterio restrictivo, pues sería imposible admitir cualquier medida cautelar deducida contra el Estado nacional en tanto éste siempre contaría con recursos para responder pecuniariamente a los daños que pudiera ocasionar. Además, implicaría someter al ya castigado erario público a afrontar erogaciones que por otras vías, podrían evitarse. Por las razones expuestas en autos la sala IV de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal hace lugar a lo peticionado.

### **3- El cobro ejecutivo de la deuda**

Lo más preocupante es cuando el legislador se aparta de los principios rectores de la Carta Magna porque es allí donde el contribuyente queda totalmente indefenso y para poder hacer valer sus derechos debe llegar a los estrados Máximos (Corte Suprema). Máxime, teniendo en cuenta que en muchas oportunidades el justiciado no cuenta con los medios para acceder a tan alto Tribunal. Y, lamentablemente, las modificaciones introducidas al art. 92 de la Ley 11683 por la ley 25239 otorgan facultades a la Administración que, en opinión de la doctrina y alguna jurisprudencia, violentan los derechos constitucionales.

El artículo 92 de la Ley 11683 que legisla el juicio de ejecución fiscal es, al decir de Teresa Gómez<sup>11</sup>, una de las situaciones tributarias "mas

<sup>10</sup> Comentado por Adorno, Adriana- Medida cautelar autónoma. Exclusión del registro de operadores en la compraventa de granos y legumbres secas. Res. gral. 129/98 (A.F.I.P.). Violación del debido proceso adjetivo. IMP 2001-A, 20- La Ley Online

<sup>11</sup> Teresa Gómez y Carlos María Folco- Procedimiento Tributario- 2º Edición- Ed. La Ley pág.

“inquietantes” por las que debe pasar un contribuyente. La misma autora, párrafo aparte expresa: “*Las disposiciones del artículo 92 implican un claro agravio a la garantía constitucional de la defensa en juicio y debido proceso. Ello así, por cuanto la administración de justicia la ejercen los órganos judiciales y no el Poder Administrador, y en este caso concreto parecería ser que la función de aquel permanece “latente” y expectante a lo que decida, haga o deje de hacer el Agente Fiscal dependiente de la AFIP*”.

Mencionaré a continuación algunas causas<sup>12</sup> en que la Justicia se ha pronunciado por la inconstitucionalidad del artículo mencionado.

- **Juzgado Federal de 1a Instancia de Ejecución Fiscal Tributaria de la Capital Federal Nro. 1 - 07/03/2007 - AFIP - DGI c. Lab Industria Sociedad Anónima.**

Corresponde declarar la **inconstitucionalidad del art. 92** de la ley 11.683 en cuanto autoriza al ente recaudador a disponer, sin intervención judicial, medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor, y en consecuencia, ordenar el levantamiento del embargo trabado sobre los fondos y valores de la ejecutada, en razón de la manifiesta violación del principio de división de poderes, el derecho de defensa en juicio, el principio del debido proceso, el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de propiedad.

- **Juzgado Federal de 1a Instancia de Ejecución Fiscal Tributaria de la Capital Federal Nro. 1 - 10/04/2007 - AFIP - DGI c. Pertrak S.A.**

Corresponde declarar la **inconstitucionalidad del art. 92** de la ley 11.683 en cuanto autoriza al ente recaudador a disponer, sin intervención judicial, medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor, y en consecuencia, ordenar el levantamiento del embargo trabado sobre los fondos y valores de la ejecutada, en tanto vulnera el principio de división de poderes, el derecho de defensa en juicio, **el principio del debido proceso**, el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de propiedad.

---

<sup>12</sup> Ídem referencia 7

- **Juzgado Federal de 1a Instancia de Ejecución Fiscal Tributaria de la Capital Federal Nro. 1 - 23/03/2007 - AFIP - DGI c. Dymant, Henry Fabio.**

Corresponde ordenar el inmediato levantamiento de la inhibición general de bienes dispuesta por el agente fiscal sin orden judicial, en uso de las facultades que le otorga el **art. 92 de la ley 11.683** —t.o. en 1998 y sus modif.—, pues esta norma viola los principios de división de poderes, del debido proceso y los derechos de defensa en juicio, a la tutela judicial efectiva y el derecho de propiedad, que no se atenúa ni resuelve estableciendo que la responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas quedan sometidas a las disposiciones del art. 1112 del Código Civil, habida cuenta de que la cuestión no es reparar, sino evitar que los perjuicios se produzcan y, para ello, el sistema de la Constitución Nacional asigna a un juez del Poder Judicial las suficientes atribuciones para ello.

- **Juzgado de Ejecuciones Fiscales y Tributarias, Nro. 1 de la Capital Federal - 19/09/2006 - Administración Fed. de Ingresos Públicos c. Tenca Sociedad de Responsabilidad Ltda.-**

Corresponde dejar sin efecto la medida cautelar dispuesta por el agente fiscal en uso de las facultades que le otorga el art. 92 de la ley 11.683 —t.o. en 1998— y ordenar el inmediato levantamiento del embargo trabado, puesto que la mencionada norma resulta inconstitucional, ya que produce una manifiesta violación al principio de división de poderes, al derecho de defensa en juicio, al principio del debido proceso, al derecho a la tutela judicial efectiva y al derecho de propiedad.

- **Juzgado de Ejecuciones Fiscales y Tributarias, Nro. 1 de la Capital Federal - 31/08/2006- Administración Fed. de Ingresos Públicos c. Perfumerías Vanesa Sociedad Anónima -**

Corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683 en cuanto autoriza al ente recaudador, sin intervención

judicial, a disponer medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor, puesto que viola el principio de división de poderes, el derecho de defensa en juicio, el principio del debido proceso, el derecho a tutela judicial efectiva y el derecho de propiedad.

- **Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, sala A - 01/06/2001 - Administración Federal de Ingresos Públicos - D.G.I. c. Hemodinamia Río Cuarto S.R.L. - ejecución fiscal**

Las disposiciones del art. 18 de la ley 25.239 -modificatorias del art. 92 de la ley 11.683- implican un claro agravio a la garantía constitucional de la defensa en juicio y debido proceso, ello por cuanto la administración de justicia la ejercen los órganos judiciales - y no el Poder Administrador- y en este caso concreto pareciera ser que la función de aquél permanece "latente" y expectante a lo que decida, haga o deje de hacer el agente fiscal dependiente de la A.F.I.P..

El Dr. Malvestiti<sup>13</sup>, comentando el fallo mencionado, expresa: "*Mucho se ha dicho y escrito respecto a este controvertido tema que, de a poco, se va acercando a los estrados de la Corte Suprema de Justicia. En una ponencia presentada en el III Congreso Nacional de Derecho Público, por la Universidad Nacional de Córdoba, los doctores Ignacio Manuel José Oria y María Dolores Pistone señalan con acierto que "...es al Poder Judicial a quien la C.N. le confía la administración de la justicia, que de ningún modo puede ser "travestida" hacia ninguno de los otros Poderes, buscando garantizar así la mentada división de poderes que rige nuestro sistema republicano...". Dichos autores añaden en particular referencia al agente fiscal que "...evidentemente resulta peligroso que cualquier agente de la A.F.I.P., aun sin haber concluido una mínima instrucción básica, pueda llegar a gobernar los destinos de la propiedad privada del contribuyente...". Teresa Gómez, con su acostumbrada vehemencia, remarca que por el sólo fin recaudatorio y enarbolando la legitimidad del acto administrativo resulta*

<sup>13</sup> Malvestiti, Daniel- Otra Cámara Federal que declara la inconstitucionalidad del procedimiento de ejecución fiscal creado por la Ley 25.239. IMP 2001-B, 2057- La Ley Online

*imposible que pueda eludirse la garantía de la tutela judicial efectiva prevista en el art. 18 de la Constitución. ("Reforma Tributaria 2000", p. 307, Edit. Aplicación Tributaria). El hilo se va cortando por lo más delgado y resaltamos finalmente un párrafo del juez Luis Martínez en la sentencia de primera instancia donde expresa que "...Un derecho tributario construido sobre la base exclusiva de prerrogativas del Fisco deviene en un derecho totalitario, con grave afectación de los derechos y garantías de los contribuyentes"."*

#### **4- El Decomiso**

En julio de 2005, por ley 26044 (B.O. 06/07/05), se introduce una nueva modificación a la ley 11683, el denominado "Plan antievasión II". Este "paquete" estaba compuesto por tres reformas sustanciales: la primera en materia aduanera, la segunda en materia de seguridad social y en tercer lugar una fuerte reforma a la ley 11.683, de procedimiento tributario.

En cuanto a las reformas a la ley 11683, entiendo que los aspectos que afectan en mayor medida las garantías constitucionales son: El domicilio fiscal electrónico, el agente encubierto y la interdicción, secuestro y decomiso de mercaderías. En este acápite trascibiré algunos comentarios de doctrina acerca del decomiso, esta "nueva sanción" que ya era aplicada por algunos fiscales locales.

Los Dres. Bertaza y Marconi expresaron: "Estamos ante una figura que implica un exceso de punición, en la relación injusto-sanción o sea: entre la infracción cometida y el régimen punitivo aplicable. Por consiguiente, la sanción de decomiso no creemos que supere el límite constitucional de proporcionalidad y razonabilidad, por cuya razón resulta, en principio, violatoria de expresos derechos y garantías establecidos en la Carta Magna, por lo que le pronosticamos corta vida jurídica<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> Bertazza, Humberto J. - Marconi, Norberto J-Secuestro, Interdicción y decomiso de mercaderías. Una nueva medida de prevención de evasión fiscal- Práctica Profesional 2005-5, 1- La Ley Online

Álvarez Echagüe<sup>15</sup>, al referirse al decomiso y el principio de constitucionalidad de proporcionalidad de las penas, expresa: " La necesaria proporcionalidad que debe existir entre el hecho llevado a cabo por el sujeto, siempre teniendo en cuenta la magnitud de la afectación del bien jurídico tutelado y la pena a aplicarse tiene su acogida en el art. 28 de la C.N., el que recepta el principio de razonabilidad, el cual nos informa que entre el objeto buscado y el medio elegido para su logro debe existir una adecuada proporción" y más adelante dice: Ha señalado Juan Francisco Linares en su magnífica obra sobre el principio de razonabilidad que, "... *la garantía del debido proceso sustantivo con respecto a la ley formal y formal-material es la que consiste en la exigencia constitucional de que las leyes deben ser razonables, es decir, que deben contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que como prestación o sanción establece dicho acto*"<sup>16</sup>. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en consonancia con lo expuesto por Linares ha establecido la arbitrariedad de una ley cuando los medios que prevé la misma no se adecuan a los objetivos que intenta alcanzar<sup>17</sup>.

Con respecto a la proporcionalidad debería marcarse que además el decomiso procedería ante incumplimientos a los deberes formales (trasportar mercadería sin la documentación respaldatoria, tener mercadería sin la factura de compra, etc) es decir, casos en que no se ha infringido el deber material, es decir, no se ha omitido el pago, tampoco se ha probado un accionar defraudatorio por parte del tenedor de la mercadería, con lo cual la sanción deviene por demás exagerada y desproporcionada.

<sup>15</sup> Alvarez Echagüe, Juan Manuel- Procedimiento tributario- comentario de la ley 26044: "Antevasión II"- Ed. Ad Hoc- Pág. 148

<sup>16</sup> "Razonabilidad de las leyes", p. 31. Vale aclarar que Linares establece una diferencia entre el debido proceso formal, que es el derecho a la jurisdicción y el debido proceso sustantivo, que es nada más ni nada menos que el principio de razonabilidad. Citado por Alvarez Echagüe cita anterior

<sup>17</sup> Fallos 306:1047, 311:1937 citado por Alvarez Echagüe

Por otra parte no debemos olvidar que la introducción del secuestro, interdicción y decomiso de mercaderías, a la ley 11683, surgió como solución posible para combatir a los "piratas del asfalto" considero que estamos en presencia de una sanción alejada del tema tributario, se está sancionando un delito distinto a la evasión, y no debería ser la Administración tributaria la que esté facultada para aplicarla.

Esta sanción estaría violando además el derecho de propiedad y el derecho a ejercer libremente el comercio. Al respecto Caeiro Palacio<sup>18</sup> comenta: Así, al estar dispuesto que la misma AFIP-DGI secuestre la mercadería transportada y que luego el comerciante deba demostrar que no estaba en infracción ¿no violaría el derecho constitucional de propiedad al privarlo de la mercadería transportada, sin estar acreditada aún la responsabilidad del presunto infractor? ¿No estaría violado así el derecho constitucional de ejercer libremente el comercio, ya que no se permite que llegue la mercadería al comprador, impidiendo ventas y causando perjuicios económicos?

## 5- Pcia. de Buenos Aires

En general la legislación de la provincia de Buenos Aires, desde hace varios años, está muy lejos de respetar el principio del "debido proceso".

Trascribiré a continuación un comentario del Profesor Sferco<sup>19</sup> que resume en líneas críticas que es lo que sucede en esta provincia. Agregar algo más sería sobreabundar en el tema (los resaltados me pertenecen). *"No somos originales si ponemos énfasis, como ya lo hemos hecho, sobre el estado de cosas que se vive en el ámbito tributario de la provincia de Buenos Aires, identificado por el monopoder en cabeza del recaudador y concretado mediante **inserciones legislativas restrictivas de las garantías jurídicas**, por la eliminación de los controles interorgánicos y por el aumento exponencial de las medidas de coerción. Ello nos lleva a*

<sup>18</sup>Caeiro Palacio, Lucas -Algo más sobre el denominado plan antievasión II- PET 2006 (marzo-344)

<sup>19</sup> José María Sferco- Profesor Titular de Derecho Tributario UNS- articulo: Buenos Aires : La defensa en juicio se encuentra en estado Terminal- suplemento Novedades fiscales- ámbito financiero 10/07/2007

*reiterar que en dicha provincia reina un estado de totalitarismo fiscal en cuyo marco los contribuyentes y sus asesores se han encaramado como enemigos objetivos del sistema, y la recaudación ha cobrado preeminencia por encima de los poderes públicos, operándose sobre el Poder Legislativo para luego, desde las leyes obtenidas, barrer de la escena al Poder Judicial(1), o bien, desbordarlo de causas más allá de sus recursos humanos y materiales. La tendencia explícita es modificar las leyes para la exclusiva conveniencia del recaudador por vía de profanar instituciones jurídicas ancestrales, así como por **desobedecer los mandatos de la Ley Suprema** que exigen decisión y contralor jurisdiccional, y muy especialmente, respecto de aquellos mecanismos que privan del uso, goce y disposición de la propiedad.*

*Mantener con firmeza la vigencia de los valores esenciales de un Estado democrático de derecho no es una tarea fácil cuando se le hacen todo tipo de tropelías con el propósito de lograr los objetivos propuestos. Es de lamentar entonces que la Legislatura provincial se haya convertido en un mero dispositivo formal cuya finalidad es legalizar la voluntad del Ejecutivo. Sabido es que **el rango legal de una disposición no da patente de juridicidad**. La concentración del poder en manos del legislador pasa a convertirse en meramente formal cuando, como en el caso que nos ocupa, el rol del Poder Ejecutivo -vía Subsecretaría de Ingresos Públicos y/o Dirección Provincial de Rentas- resulta determinante en la exigencia de libre aprobación de los proyectos más arriesgados.*

*Reiteramos pues que la materia tributaria (y en especial, a nivel local) ha devenido en una suerte de zona liberada en cuyo ámbito es posible interdictar el patrimonio de empresas y personas en exceso del monto reclamado sin venia judicial, e incluso, contando con ella, pero desde normas carentes de aval constitucional sustantivo.*

*Lamentamos decir que la alta intervención del Tribunal Fiscal de Apelación ha devenido inocua, por cuanto mientras las causas tramitan unos años allí, el recaudador aprovecha las complacientes normativas obtenidas del legislador para iniciar paralelamente medidas cautelares a*

*troche y moche contra quienes acudieron a dicha jurisdicción en pos de obtener justicia fiscal sin pago previo, de suerte tal que no solamente se desnaturaliza la razón de ser de la Alzada, sino que el hecho de recurrir para ante ella termina convirtiéndose indirectamente en inhibiciones o embargos contra los apelantes, tornando así ilusorio y vacuo un procedimiento concebido para afianzar las garantías en la materia.*

*A ello se suma que la ley fiscal ha ordenado a los jueces inhibir a la ciudadanía bonaerense en el plazo de 24 horas, obviando los requisitos de verosimilitud del derecho y de peligro en la demora, e incluso, cargando a la inhibición o al embargo de cuentas intereses liquidados a espaldas de los afectados y hasta multas penales y, por qué no, también con las costas en el caso de una sustitución de la medida. Obviamente, se trata de disposiciones explícitamente inconstitucionales porque afectan la división de poderes y porque son irrazonables en tanto (I) es sabido que la inhibición patrimonial es subsidiaria al embargo (este último solamente opera a falta de bienes registrables cautelables); (II) se desvirtúa la razón jurídica de las medidas cautelares, y (III) porque el hecho de cargar indefectiblemente con las costas de la sustitución implica ahora tener que asumir una derrota judicial objetiva que en los hechos no existe. A lo que también corresponde añadir la situación de privación de justicia que implica la invocación judicial de inexistencia de sentencia definitiva a los efectos de las vías procesales superiores (llámense recursos de inaplicabilidad de ley, de inconstitucionalidad o extraordinario de nulidad para ante la Suprema Corte bonaerense), con lo cual toda tal irregular actuación discurre campante en contra de los derechos de los afectados y, lo que es peor, del orden constitucional (repárese de paso que tales avatares podrían tener origen en una determinación presuntiva del tipo exprés...).*

*La coerción gubernamental que afecta derechos individuales tiene que estar autorizada y definida por ley como condición de validez. Pero la sola definición legal no quita los agravios cuando éstos existen. La ley reglamenta principios constitucionales; su alteración está constitucionalmente prohibida (art. 28, Constitución Nacional).*

*No pequemos por ingenuos: hace ya mucho tiempo que en la provincia de mención poco importan los derechos de los ciudadanos, incluso los más caros a nivel individual. Se trata de una amplia brecha de afectación que va desde la apertura de cajas de seguridad -tan irrazonable como violatorio del derecho a la intimidad- hasta el desdén por las defensas de los contribuyentes, en cuyo marco las pruebas aportadas han pasado a ser un detalle menor y obvio, en desmedro de la objetividad y de una criteriosa aplicación de los principios jurídicos rectores en cada uno de los temas de que se trate.*

*El objetivo es batir el récord de intimaciones y de apremios, así como de iniciar a mansalva medidas cautelares sin mirar a quién ni por cuánto.*

*El derecho es entonces sojuzgado por el poder cuando debe ser exactamente al revés, en tanto ningún programa político o económico puede elaborarse al margen de las garantías de un Estado democrático de derecho.*

*La cuestión es que la recaudación no lo es todo, ya que **los administrados también tienen derechos tales como los de defensa en juicio** y de peticionar, así como que es dable esperar un comportamiento objetivo y razonable de parte de la administración. En la provincia de Buenos Aires, cualquier trámite, petición, reclamo o servicio ante la DPR resulta un desafío burocrático titánico y desalentador. Las respuestas son vías de hecho.*

*Todo lo hasta aquí dicho queda sellado con una novedad cuando menos llamativa, consistente en el envío de telegramas firmados por el propio **Lic. Santiago Montoya**, en los cuales textualmente se expresa: **No deje que continúe avanzando el proceso de determinación de oficio por expediente... En esta etapa acceda a un plan de pagos con 60% reducción en monto de los intereses (DN B 20/07). No pierda tiempo. Finalizada esta etapa, sus beneficios caerán a 40%** (textual). Desde luego que los contribuyentes que han recibido tales notificaciones han soportado el duro camino inquisitivo de la fiscalización; y desde luego*

que también han planteado sus descargos en debido tiempo tal como lo regla el Código Fiscal. Hoy la DPR sustancia dichos descargos; empero, el recaudador ya les ha advertido que lisa y llanamente **perderán el tiempo si siguen esgrimiendo sus derechos** (créase o no...). Se trata de una forma pragmática y cruel de anticiparnos la pérdida de cualquier esperanza de justicia tributaria en sede de la administración activa en la provincia de Buenos Aires, a la par de despedazar los mecanismos concebidos por la dogmática de la materia a fin de esclarecer la verdad en cuanto a los hechos imponibles y las obligaciones fiscales en juego. **No pierda tiempo...** es tanto como decir a boca de jarro que ejercer el sacrosanto derecho de la defensa en juicio carece de sentido, porque la condena ya es un hecho a priori, así como que, de proseguirse con el procedimiento determinativo, se tratará no más que de una sucesión vacía de pasos o etapas regladas que debe seguir la administración de acuerdo con algunas normas aplicadas del Código Fiscal. Ergo, una ficción en la que a la administración poco o nada le importa lo que esgrima el administrado en su descargo. El paso es obligado, porque sólo después de esa apariencia de legalidad estará en condiciones (formales) de aplicar la anhelada condena.

Insistimos: las cláusulas constitucionales no son meramente programáticas, son principios obligatorios, imperativos, especialmente destinados a limitar el poder del Estado(2). Su ámbito real de vigencia excede el de los poderes políticos (legislativo y/o ejecutivo), adquiriendo la fuerza de la necesidad garantizadora en el ámbito de la jurisdicción. Proteger al ciudadano, permitirle el ejercicio de todos y cada uno de sus derechos, debe ser siempre el principal interés por defender. Esta protección hoy merece el cuidado de la comunidad internacional, porque se teme más al abuso de poder, a las injerencias arbitrarias o contrarias a las disposiciones legales de los poderes estatales que a las conductas abusivas, ilegales o irregulares de los particulares.

Es evidente que hoy día los apuros coyunturales de la administración pública se utilizan como excusa para agredir los pilares esenciales del Estado democrático de derecho. La supuesta eficacia parece legitimar

cualquier propuesta, sin que importe lealtad, moral ni derecho. Importa la espectacularidad que amedrenta, porque supuestamente generará disciplina fiscal. Sabemos que los objetivos del Estado son puestos en crisis cuando sus recursos económicos no alcanzan para realizar los planes necesarios para cumplirlos. Y también conocemos que esos recursos dependen esencialmente de la recaudación fiscal, y que ese financiamiento debe ser regular (ingreso en tiempo y forma de los tributos), no pudiendo estar a expensas de los incumplimientos de personas **caprichosas y contumaces...** tal como oportunamente las definió Giuliani Fonrouge. Pero tan importante función de los dineros públicos no autoriza a que sean cobrados de cualquier manera(3).

Puntualizamos que la **verdad real** no se consigue de cualquier modo; el Estado nunca puede resultar beneficiario de la ilegalidad o ilegitimidad que causen sus órganos o funcionarios. Existen valores colectivos e individuales que ponen límites a esa tarea, jerarquías -éticas y jurídicas- que deben ser privilegiadas aun a costa de la eficacia. Y que quede claro que no pretendemos la preeminencia de ninguno de los intereses en juego, sino respuestas jurídicas limitadas por las reglas del derecho.

- 1) No somos novedosos en lo que decimos, porque tales conclusiones ya fueron aguda y acertadamente adelantadas por Vicente O. Díaz, *De los valores esenciales en el orden republicano de gobierno. El repudio al Estado de derecho en el campo tributario*, Periódico Económico Tributario, Año XIV N° 325, 1/6/05.
- 2) Arístides Horacio M. Corti, *Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino*, Rev. Impuestos, t. 1992-B, p. 1689. *Idem*, *Acerca del derecho financiero y tributario y los derechos humanos*, en *Los derechos humanos del siglo XXI* cit.-
- 3) Horacio Guillermo A. Corti, *La actividad financiera desde la Constitución*, Rev. La Ley, t. 1995-E, p. 660 y sus citas. *Idem*, *Principios constitucionales financieros*, Rev. Impuestos, t. 1996-A, p. 165."

## CAPITULO II-LEY ANTIEVASION

### 1- Reseña normativa

#### 1.1- Art. 34 Ley de Procedimiento

La ley 24.765 incorporó a la ley 11.683, en el año 1997, el art. 34, mediante el cual se facultaba a la administración tributaria para condicionar el cómputo de deducciones y créditos fiscales, a la utilización de determinados medios de pago. Dicho artículo fue modificado en noviembre de 2003 por la ley 25795 y, actualmente es el Poder Ejecutivo quien podrá condicionar el computo de deducciones y créditos fiscales.

Hoy, el artículo 34 dice textualmente: "*Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados...*" (El resaltado me pertenece)

Este artículo no tuvo aplicación práctica hasta julio de 1998, cuando la AFIP lo reglamentó mediante el dictado de su resolución general 151 (BO: 25/6/1998) –recordemos que en ese momento la administración era quien estaba facultada para condicionar el cómputo de deducciones y créditos-. Dicha RG estableció una serie de obligaciones en cuanto a la forma en que debían ser realizados los pagos de operaciones por compra de bienes, prestaciones de servicios y locaciones de obra, a efectos de tener efectos fiscales y, consecuentemente, puedan ser computadas como deducciones o créditos impositivos. La norma limitó estas obligaciones a las operaciones en las que la factura o documento equivalente fuere igual o superior a \$ 10.000, incluidos en dicho monto los tributos nacionales, provinciales o municipales que gravan a la operación, incluso percepciones a las que la operación estuviere sujeta.

La norma comentada permitía al fisco presumir que la operación no era real. Se trata de una presunción legal relativa *-iuris tantum-* que admite prueba en contrario, quedando a cargo del contribuyente la demostración de la realidad fáctica de la operación.

La aplicación estricta de esa resolución general suponía que, en los casos en que las operaciones no estuvieran canceladas por algunos de los medios allí previstos -depósito bancario, cheques nominativos, débito automático, tarjetas de crédito, compra o pago, transferencias interbancarias, aceptación de facturas de crédito, por intermedio de instituciones financieras que actúen como agentes pagadores-, la AFIP se encontraba habilitada para impugnar la deducción del gasto o el cómputo del crédito fiscal de IVA, presumiendo la inexistencia de la operación.

Ante dicha situación, ésta no quedaba invalidada automáticamente, sino que el contribuyente incumplidor de la normativa impuesta por el organismo fiscal, tenía a su cargo la prueba demostrativa de la realidad de la operación, a efectos de ratificar la procedencia del cómputo tanto de la deducción como del crédito fiscal.

### **1.2- Decreto 434/00**

Por el decreto 434/00(B.O. 01/06/2000), de necesidad y urgencia, el Poder Ejecutivo, pretendió introducir limitaciones de las transacciones en dinero en efectivo, las que estaban incluidas en el proyecto de ley antievasión (a esa fecha en estudio en el Congreso de la Nación), y adelantar de ese modo la vigencia de dichas medidas.

Dicho Decreto disponía: "*ARTICULO 1º - No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000), o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los QUINCE (15) días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA prevista en el artículo 7 del presente, que no fueran realizados mediante: 1) Depósitos en cuentas de Entidades Financieras. 2) Giros o transferencias bancarias. 3) Cheques o*

*cheques cancelatorios. 4) Tarjetas de crédito. 5) Otros procedimientos que expresamente autorice el PODER EJECUTIVO NACIONAL. Quedan exceptuados los pagos efectuados a Entidades Financieras comprendidas en la Ley N. 21.526 y sus modificaciones, o aquellos que fueren realizados por ante un Juez Nacional o Provincial en expedientes que por ante ellos tramiten".*

Y el artículo 2º decía: "Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1 del presente tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones. En el caso del párrafo anterior, se aplicará, el procedimiento establecido en el artículo 14 de la Ley N. 11.683, texto ordenado den 1998 y sus modificaciones".

Este Decreto no tuvo aplicación práctica.

### **1.3- Ley Antievasión**

Así las cosas en noviembre de 2000 se publica la ley 25.345 (B.O. 17/11/2000) que receptó lo dispuesto en los art. 1º y 2º del Dto. 434/00 introduciendo, por ley, conceptos en total colisión con la normativa vigente (Art. 34 Ley 11.683 y RG 151). Dicha norma, ley Antievasión, dispuso, en su artículo 1º, que no surtirían efecto entre las partes, ni frente a terceros, los pagos de sumas de dinero superiores a diez mil pesos (\$ 10.000) que no fueren realizados con los medios de pago que la misma prevé.

También estableció que la falta de utilización de tales medios de pago imposibilitaría el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios, **aunque el contribuyente probara la veracidad de tales operaciones.**

Además, dispuso que a los fines del reclamo, por parte del Fisco, de las diferencias de impuestos, producto del cómputo improcedente de las facturas "mal pagadas", bastaría la simple **intimación de pago, prevista en el artículo 14 de la LPT, en sustitución del procedimiento de determinación de oficio.**

Por último, en su artículo 11 se designa Autoridad de Aplicación de sus disposiciones otorgándole facultades reglamentarias al Banco Central de la República Argentina.

#### **1.4- Ley de competitividad**

Con posterioridad, la ley 25.413 (B.O. 26/03/2001)-llamada "de competitividad"- redujo el importe de las operaciones sujetas a las especiales limitaciones comentadas, en cuanto a su forma de pago, a la suma de \$ 1.000. Así, en su art. 9º dispuso: "*Redúcese a mil pesos (\$ 1.000) el importe establecido en el artículo 1º de la ley 25.345*"

#### **1.5- Resolución general 1547**

Finalmente, la AFIP dictó la resolución general 1547 (B.O.12/08/2003), que derogó a la RG 151, y reglamentó la aplicación de las normas emanadas de la ley 25.345 en materia tributaria. El artículo 1º de la resolución bajo análisis expresa claramente que aquella norma reglamenta la ley antievasión.

Entiendo que no era la AFIP la facultada a reglamentar la Ley antievasión ya que, el artículo 11 de dicha ley dispone que la Autoridad de Aplicación de la misma es el BCRA. Posteriormente la Nota externa 7/2005 (B.O. 23/11/2005) aclara que la RG 1547 es dictada en el marco de las facultades conferidas por el artículo 7º del decreto 618/1997 y que reglamenta la ley antievasión y no el artículo 34 de la LPT (11683), por lo que sus disposiciones "...sólo derogan la resolución general (AFIP) 151, su modificatoria y complementaria" (que, como antes señalamos, era reglamentaria del art. 34, LPT). Pareciera una desprolijidad.

### **2- Análisis de la Ley "antievasión"**

#### **2.1- Limitación a los pagos en efectivo**

El art. 1º de la ley establece: "*No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero*

*superiores a pesos mil (\$ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los quince (15) días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el artículo 8º de la presente, que no fueran realizados mediante: 1. Depósitos en cuentas de entidades financieras. 2. Giros o transferencias bancarias. 3. Cheques o cheques cancelatorios. 4. Tarjetas de crédito. 5. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo..."*

La norma que nos convoca, en una primera impresión se presenta como abusiva, ya que con una evidente intencionalidad recaudatoria y fiscal se inmiscuye indiscretamente en las relaciones entre particulares.<sup>20</sup>

Es dable destacar que, en el mensaje de elevación del proyecto de ley al Congreso, el Poder Ejecutivo la justifica diciendo, entre otras cosas, que advierte un importante índice de evasión impositiva, y considera que las limitaciones a las transacciones en dinero efectivo, no sólo contribuirán a combatir la evasión fiscal sino que, además, limitarán las posibilidades de lavado de dinero proveniente del narcotráfico u otras actividades ilícitas, evitarán riesgos propios de la manipulación de grandes sumas de dinero en efectivo y alentarán el uso de instrumentos bancarios como medios de pago, esta medida excede el terreno tributario para convertirse en una reforma de fondo introduciendo sustanciales modificaciones al Código Civil estableciendo la inoponibilidad, entre las partes y ante terceros, de los pagos superiores a \$ 1.000 realizados en efectivo. Esta ley ha avanzado sobre un principio general de nuestra legislación, como lo es el del respeto a la voluntad de las partes, para sujetar a los contratantes al cumplimiento de requisitos esenciales que sólo traen complicaciones para el desarrollo de las transacciones económicas en general.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> Cammisa, Augusto- Eficacia de los pagos en efectivo superiores a un mil pesos- La Ley Online

<sup>21</sup> Rubiolo Rubén El derecho de defensa del administrado frente a una norma que pretende ignorarlo. Publicado en La Ley Online

Si bien la ley expresa "No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros, la mayoría de la doctrina sostiene, al igual que Camisa<sup>22</sup>, que "entre partes, el pago realizado en infracción a la ley que comentamos, en modo alguno habilita al acreedor a intentar percibir lo ya recibido en efectivo. Ya señalamos que principios elementales como el de buena fe (art. 1198, C.C.) y abuso del derecho (art. 1071, C.C.), impiden desplegar una conducta semejante. A más de ello, nos encontramos con la garantía a la inviolabilidad a la propiedad de rango constitucional (art. 17, C.N.), por lo que de concretarse una conducta como la que analizamos, se produciría un enriquecimiento sin causa en el patrimonio del acreedor".

Como corolario entiendo que es muy atendible y sumamente necesario que se aprueben medidas tendientes a combatir la evasión tributaria, y a terminar con el flagelo que ella representa, sobre todo terminar con la industria de la facturación apócrifa, pero, ello debe hacerse dentro del marco de la razonabilidad y del respeto de los derechos y garantías de los ciudadanos, caso contrario lo único que se logra es forzar a los contribuyentes a recurrir a los Tribunales para resguardar sus derechos, ocasionando un dispendio de recursos materiales y humanos que podrían haberse evitado.

## 2.2- Consecuencias derivadas de su incumplimiento

Mediante su art. 2º la ley 25.345 dispone: "Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1º de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones. En el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido en el artículo 14 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones".

Como se advierte, la norma establece una "**penalidad**" en materia tributaria, en caso de no ser utilizados los medios de pago previstos en el

<sup>22</sup> Camisa Augusto, idem 20

art. 1º de la ley para la cancelación de las operaciones que los involucran. Esta disposición resulta absolutamente **irrazonable** y **arbitraria**.

En lo que resulta ser el aspecto más provocativo del precepto, éste dispone que las mencionadas derivaciones, es decir, la impugnación de conceptos de incidencia en negativo en la liquidación de ambos tributos (y con ello el consecuente acrecentamiento del impuesto determinado) se producirá aun cuando los contribuyentes acrediten la veracidad de las operaciones. Es decir, la ley privilegia la seguridad que puede brindar el medio de pago bancario, a costa de subvertir no sólo la estructura de la base determinativa del impuesto y el monto determinado de éste, sino también su propia esencia. El medio de pago antievasión, creado por la ley bajo análisis, le da al fisco tanta seguridad de cumplimiento fiscal como sin duda puede darle la acreditación de la realidad de las operaciones que fueran motivo de impugnación; empero, el legislador ha priorizado la **supremacía del formalismo** por encima del descubrimiento y la constatación de la verdad jurídica<sup>23</sup>.

Según Rubén M. Rubiolo<sup>24</sup>, la aplicación de esta norma merece severas críticas desde distintos aspectos, ya que ocasiona:

- **Violación del principio de lo devengado:** El cómputo del gasto o del crédito fiscal queda supeditado a la forma en que se cancele la operación que le da origen, difiriendo la decisión hasta ese momento, pues allí recién se conocerá su oponibilidad a terceros y al propio fisco. Ello se opone abiertamente a las disposiciones contenidas en las leyes de cada impuesto<sup>25</sup>, las que definen claramente cada uno de los elementos de la obligación tributaria, fijando la forma en que cada tipo de sujeto debe computar sus operaciones. La inserción de esta medida en el derecho positivo,

<sup>23</sup> Suplemento novedades Fiscales- Ámbito Financiero- Interpretación que afianza la irrazonabilidad de la ley- Martes 10 de abril de 2007- ambitoweb-

<sup>24</sup> Rubiolo Rubén M- Artículo citado referencia 21

<sup>25</sup> Nótese, por ejemplo, que el art. 12. de la Ley 23349 –IVA- al referirse al crédito fiscal dice textualmente: "Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior los responsables restarán: a) El gravamen que, **en el período fiscal que se liquida**, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes,..." con lo cual obliga a computar el crédito fiscal al momento de facturación y no del pago

interfiere en el normal desarrollo de la actividad económica, generando un elevado grado de inseguridad jurídica.

- **Creación de una presunción absoluta:** En segundo lugar, por el primer párrafo de su art. 2º la ley 25.345 se crea una **presunción legal absoluta** -sin prueba en contrario-, al disponer que en los casos en que no se utilicen los medios de pago contemplados en el art. 1º, se impedirá el cómputo de los efectos tributarios derivados de las operaciones en cuestión, aun cuando los contribuyentes y responsables acrediten la veracidad de ellas.

Es dable advertir que la importancia de la prueba excede el derecho tributario y no podría hablarse de orden jurídico alguno si aquélla no es reconocida como uno de los derechos inherentes a la persona.

Esta medida aparece como absolutamente **arbitraria e inadecuada** para nuestro ordenamiento jurídico, por resultar **violatoria de derechos constitucionales**. A modo de exemplificación transcribiré parte de lo expresado por el Diputado Balter en el transcurso del debate parlamentario, en que se discutía a la aprobación de esta Ley, en ese momento dijo: *"Ahora por ley se pretende decir que una transacción entre dos personas no existe si no se hace con este mecanismo que hoy se propicia crear. Esto es lo mismo que establecer por medio de una disposición legal que todo ciudadano que no se levanta antes de la ocho de la mañana ese día no ha amanecido ni ha vivido, como afirmar mediante una hipotética resolución de la Presidencia de este Cuerpo que todos los legisladores que no bajen por los magníficos ascensores que existen en la Cámara para acceder al recinto, no se los considerará presentes, aunque estemos allí y hayamos accedido por las escaleras, como habitualmente lo hacemos. Vale decir que no se puede estar a favor de algo absolutamente antinatural. Más allá del aspecto jurídico, más allá de la inconstitucionalidad, esto carece de*

*aplicación práctica y no reduce un milímetro la evasión en la Argentina.*"<sup>26</sup>

La norma intenta avanzar sobre la realidad fáctica de las operaciones, generando consecuencias desmedidas e irrazonables al imponer una carga tributaria al adquirente o prestatario, por el mero incumplimiento formal de la obligación de instrumentar el pago de una manera especial. Al pretender impedir la demostración de la realidad económica de la operación por parte del contribuyente o responsable, esta disposición se convierte en una **presunción absoluta sui géneris** que, partiendo de un indicio comprobado -la no utilización de algún medio de pago en ella previsto- presume la inexistencia de la operación. Como bien lo señala calificada doctrina: "Se ha creado una presunción iuris et de iure de inexistencia, la cual es inadecuada en nuestro sistema jurídico en materia tributaria, ya que si bien puede recurrirse a presunciones para determinar consecuencias fiscales, éstas no pueden ser absolutas, basándose en algo distinto a una realidad fiscal demostrable, porque provoca un menoscabo en el patrimonio del contribuyente o responsable atentando su derecho de propiedad y debido proceso"<sup>27</sup>.

La Dra. Viviana Di Pietronica<sup>28</sup>, al referirse a las presunciones absolutas sostiene que si bien las mismas conllevan la inadmisibilidad de la carga probatoria y el acatamiento de una realidad jurídica artificial indiscutible, su utilización debe reconocer como límite el respeto de los derechos y garantías constitucionales. Opinión que comparto totalmente.

Cuáles son los límites constitucionales? Entiendo que no deberían vulnerarse los principios de capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad y seguridad jurídica, y razonabilidad. Porque de otra forma estaríamos ante un tributo confiscatorio que gravaría una

<sup>26</sup> Diputado Balter- Antecedentes parlamentarios ley 25345- Editorial La Ley párrafos 48 y 49 pag. 600/1. citado por Rubén M. Rubiolo. Citado en nota 21

<sup>27</sup> Christensen, Eduardo A. "La prohibición de pago en efectivo: el cheque cancelatorio" Periódico Económico Tributario Nº 226. citado por Rubén Rubiolo, artículo ya mencionado

<sup>28</sup> Di Petromica; Viviana-Artículo " Los Principios constitucionales de capacidad contributiva y de razonabilidad y las presunciones iuris et de iure" Derecho Tributario Tomo XVI pág. 293

riqueza ficticia que la ley presume existente pero en la realidad no existe.

De lo expuesto, se puede concluir que el art. 2º, primer párrafo, de la ley 25.345 crea una presunción absoluta atípica que se torna irrazonable y arbitraria al negar la posibilidad al sujeto pasivo, de demostrar la veracidad de la operación.

Como bien lo señala Sánchez Pedroche<sup>29</sup>, citando a De Mita, "...si la presunción... no admite prueba en contrario, puede dar lugar a aplicaciones injustificadas....Si el impuesto debe relacionarse con un hecho cierto, probado y no sólo probable, la prohibición de la prueba contraria a la presunción fiscal excluye la certeza absoluta. El contribuyente, por tanto, debe poder ejercitar el derecho de prueba de la efectividad del hecho sujeto a tributación. Si existe una ley que excluya o prohíba ese derecho, la misma es inconstitucional. Para que la presunción tributaria sea constitucional, se requiere no sólo que sea lógica y que responda a los datos de la común experiencia, sino que admita su adveración en contrario".

El efecto práctico de su aplicación deriva en un mayor tributo a cargo del contribuyente o responsable, que se origina, por ejemplo, en el no cómputo de un gasto o de una deducción en el impuesto a las ganancias, o de un crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, desvirtuando de este modo la naturaleza de ambos tributos e incrementando la tasa efectiva de ambos.

Se altera del modo indicado la liquidación tributaria, por cuanto se impide el cómputo de un gasto que reúne las condiciones que fija la ley del impuesto a las ganancias para ser deducido, o de un crédito fiscal afectado a operaciones gravadas en el impuesto al valor agregado, por la inobservancia de un requisito estrictamente formal.

Como consecuencia de ello, ese incremento en la tasa efectiva del tributo se convierte en una sanción, un castigo patrimonial para el contribuyente o responsable que debe hacer frente así al mayor

<sup>29</sup> Sánchez Pedroche, J. Andrés, "Sanciones indirectas o impropias en Derecho tributario", conferencia pronunciada el 10/04/95 en el Curso de Doctorado Derecho Penal, Sancionatorio

esfuerzo económico derivado de una modificación de la base imponible, con menoscabo del principio constitucional de respeto a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Se produce un **castigo irreparable** para el sujeto pasivo de la obligación y un **enriquecimiento sin causa** para el Estado.

- **Apartamiento de la realidad económica.** Recordemos que la **realidad económica** es uno de los principios rectores del derecho tributario y debe aplicarse cuando no existe identidad entre el hecho jurídico que provocará la carga tributaria y el sustento real que de ese hecho se desprende.
- **Aplicación de una sanción impropia.** La aplicación lisa y llana de este artículo (art.2º ley 25.345), por parte de la Administración, determina un ajuste tributario sobre rentas ficticias, que incrementa de la tasa efectiva del tributo, convirtiéndose por tanto, en una sanción. Este tipo de sanciones, que no están prevista como tal en el ordenamiento legal, llamadas por la doctrina "sanciones indirectas o impropias", poseen características más que suficientes para ser consideradas inconstitucionales ya que vulneran, entre otros, los siguientes principios constitucionales:
  - **Legalidad.** Como sanción integra el sistema represivo tributario, por lo tanto debe estar prevista en la ley -principio de reserva de ley-. Aquí, como el legislador no quiere reconocer el carácter sancionatorio de la norma, no la incluye como tal en el texto de la ley.
  - **Capacidad económica.** Si el resultado de su aplicación se exterioriza en un mayor impuesto -que no es manifestación de capacidad económica ni de riqueza-, y no en una sanción, ese tributo no se recauda con arreglo al principio de capacidad contributiva, sino a título de simple y llana pena.

---

y Tributario, en el Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, N° 91, pág. 501- citado por Rubén Rubiolo, artículo ya mencionado

- **Debido proceso.** Su aplicación no está sometida a las formalidades del procedimiento previsto para las sanciones explícitas, impidiéndose de este modo el adecuado ejercicio del derecho de defensa y el debido proceso.
- **Objetividad.** No se toman en consideración para su aplicación, aspectos que pudieron haber constituido causales de exculpación, atenuantes y/o agravantes, impidiéndose no sólo su eximición sino también su graduación.
- **Culpabilidad.** Dado el carácter represivo de la norma y al no considerar los aspectos señalados en el punto anterior, la sanción nace en forma automática prescindiendo del principio de culpabilidad. Es más, existen antecedentes administrativos de que, superados los límites de punibilidad establecidos en la ley 24769, la Administración, ante un ajuste por ley antievasión, ha efectuado la denuncia penal

### 2.3- Vulneración del ejercicio del derecho de defensa

Para finalizar con el análisis de estos artículos, 1 y 2 de la ley antievasión, haré referencia al segundo párrafo del art. 2º que prevé, para la impugnación de créditos y gastos, la aplicación del art. 14 de la ley 11.683 (t.o. en 1998), descartando de pleno la determinación de la deuda de acuerdo a lo previsto en los artículos 16 y siguientes de la misma ley y con ello su vía recursiva.

El objetivo claro de la medida es automatizar la determinación del ajuste pretendido por la administración, intimar su pago, e impedir el ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente o responsable, para lo cual regiría el *solve et repete*.

Recordemos, el mencionado art. 14 expresa: "*Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS se cancele o se*

*difiera impropiamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada”.*

De la lectura del artículo se desprende claramente que se trata de un tributo que se encuentra determinado y que lo que se cuestiona es la forma en que se cancela el mismo. Es decir, el legislador contempló un procedimiento sumario para el reclamo por parte de la administración, cuando contra el tributo ya determinado se apliquen, para su cancelación, medios o conceptos no idóneos o improcedentes.

Teresa Gomez<sup>30</sup> expresa: “El artículo en cuestión permite la impugnación mediante una simple intimación de pago, sin determinación de oficio previa y, al decir de algunos doctrinarios, vulnera la garantía del debido proceso...” En párrafos posteriores agrega: “Creemos oportuno situar cronológicamente al lector. El presente texto ingresa por ley 23658, con vigencia a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, 10/01/1989. En esos momentos, tributariamente se discutía la causa “Koner Salgado” (transferencia de créditos fiscales). Resultaba entonces necesario definir si el Tribunal Fiscal de la Nación era, o no, competente para resolver las cuestiones planteadas por créditos fiscales cedidos de imposible utilización por inexistencia cierta de los mismos”. Se llega así al Plenario “Banco Roela”<sup>31</sup> donde se acuerda, por mayoría que “El Tribunal Fiscal de la Nación es incompetente para entender en los recursos que se interpongan contra resoluciones de la Dirección General Impositiva denegatorias de solicitudes de compensación o de transferencias de saldos acreedores de impuestos a favor de los responsables”

Lo trascrito no hace más que resaltar que el origen del artículo fue precisamente garantizar el pago de un tributo determinado, relevando a la

<sup>30</sup> Teresa Gómez- Carlos M. Folco- Procedimiento Tributario 2da Edición Ed. La Ley pág. 99

<sup>31</sup> 05/07/1989

administración de iniciar el procedimiento de determinación de oficio: basta la simple intimación de pago que, incumplida, habilita la iniciación del cobro compulsivo (Boleta de Deuda). En otras palabras, la administración no necesita acudir al procedimiento de determinación de oficio cuando no se altera el monto de impuesto determinado, solamente se impugna la forma en que se canceló ese impuesto.

Biller<sup>32</sup>, comentando el art. 14 de la ley expresa: "*En dicho artículo pueden distinguirse dos partes: en la primera se efectúa la descripción de dos géneros de situaciones de hecho (constituidos uno por el cómputo de conceptos o importes improcedentes contra el impuesto determinado y otro por la cancelación o el diferimiento impropios de saldos a favor de la AFIP), con sendas enumeraciones ejemplificativas, no taxativas, y en la segunda se prevé la aplicación de un procedimiento impugnatorio específico ante la configuración de aquellos supuestos fácticos*". Y más adelante expresa: "...el acto de intimación respectivo no afecta el impuesto ya determinado, en tanto se trata de hipótesis de cómputo en la declaración jurada de conceptos o importes improcedentes contra aquél y de la cancelación o diferimiento impropios de saldos a favor de la AFIP. Y precisamente por dicha falta de afectación del gravamen determinado es que la ley razonablemente contempla su intimación directa. Por el contrario, la aplicación del procedimiento del art. 14 de la ley procedural a los supuestos del art. 2º de la ley 25.345, tiene por consecuencia necesaria la privación de efectos tributarios a conceptos que han incidido en el impuesto ya determinado. Es decir que el procedimiento que la ley ordena aplicar en estos casos no puede limitarse a una simple intimación, sino que debe modificar el impuesto determinado anteriormente. En otras palabras, **debe determinar impuesto**".

Como sabemos, la ley 25.345 prevé la aplicación de este mismo procedimiento, para reclamar una **diferencia de impuesto** proveniente de la impugnación de algún comprobante, de adquisición de bienes o servicios, en razón de no haber cumplido, para su cancelación, con la utilización de los

medios de pago previstos por el art. 1º de la propia ley, sin considerar que la impugnación del comprobante hace variar la base imponible y el impuesto determinado. Por lo tanto, el fisco debe proceder a la determinación de un nuevo tributo, al considerar impugnable el autoliquidado por el contribuyente a través de su declaración jurada.

La única forma que la Administración tiene para determinar el tributo es mediante el procedimiento reglado por los art. 16 y siguientes de la Ley 11683. No obstante ello, otra norma de similar jerarquía -la ley 25.345- parece indicar que la administración estará relevada de aplicar ese procedimiento, utilizando en su lugar el del art. 14 de la ley 11.683, en los casos en que tenga que impugnar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios derivados de pagos realizados vulnerando la normativa antievasión.

Ahora bien ¿cuál es la vía recursiva contra este acto? El fisco ha sostenido que la impugnación realizada por el art. 14 no es apelable ante el Tribunal Fiscal. En la causa Central SA, entre otras, al contestar el recurso, la representación fiscal, “*Expresa que el recurso estaría dirigido contra un acto administrativo que se fundamenta en lo establecido por el artículo 14 de la ley 11683 como surgiría claramente de la remisión que establece el artículo 2 de la ley 25245; que el mismo no constituye ninguno de los supuestos para poner en funcionamiento el mecanismo de apelación al que se recurre y que la vía de revisión admitida es la prevista en el artículo 74 del decreto 1397/1979 y sus modificatorias*”<sup>33</sup>.

A pesar de lo señalado, entiendo, al igual que gran parte de la doctrina, que el acto (intimación de pago) abre la competencia del Tribunal Fiscal, y así lo resolvieron varias Salas de ese Extísimo Tribunal<sup>34</sup> en distintas oportunidades.

<sup>32</sup> Biller Juan F.- La ley 25.345 de prevención de la evasión fiscal y un nuevo supuesto de acto determinativo-IMP 2004-B, 1724- La Ley Online

<sup>33</sup> CENTRAL S.A. Tribunal Fiscal de la Nación – Sala B-10/05/2007

<sup>34</sup> Sala B, causa citada en referencia anterior, Sala A Miguel Pascuzzi e Hijos SA-14/09/2004 (fue el pionero), Sala A- Perassi Daniel- 22/08/2006, Sala B Romero y Verde Julio Cesar 08/05/2007 entre otros

Me permitiré citar lo expresado por la Dra. Teresa Gomez<sup>35</sup> "En definitiva, tanto las determinaciones de oficio, como aquellos actos que sin cubrir el procedimiento previsto en los arts. 16 y 17 de la ley 11.683 modifican la situación imponible del contribuyente por un mayor impuesto o un menor quebranto, no pudiendo negar, por ende, su naturaleza determinativa, deben resultar apelables ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Debe garantizársele al contribuyente que un organismo superior al ente recaudador, de jurisdicción plena y especializada revisará, a derecho, las resoluciones del fisco".

Asimismo se ha sentado abundante jurisprudencia respecto de la apelabilidad de ciertos actos que, aun no siendo resoluciones dictadas como consecuencia de un procedimiento de determinación de oficio, abren la competencia del Tribunal. Así, éste tiene dicho, como norma general, que han sido asimiladas a actos administrativos las operaciones que afectan la base imponible, por lo que toda afectación de esta última participa de la naturaleza de la determinación de oficio<sup>36</sup>.

En resumen, aun cuando se trate de actos para cuyo dictado no se ha seguido el procedimiento establecido en el art. 16 de la ley 11.683 (t.o. 1998), se abre la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, siempre que ellos impliquen una revisión, por parte de la administración, del contenido material de la obligación declarada por el contribuyente.

Por ello, en general, la doctrina y la jurisprudencia han sido contestes en señalar que una determinación tributaria resulta apelable ante el Tribunal Fiscal de la Nación en la medida que reúna dos condiciones concurrentes: a) que se intime a pagar una suma de dinero que no surja de una autodeterminación del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal, y b) que el acto haya emanado de juez administrativo.

En apoyo de esta postura debemos recordar que según la inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema, en la interpretación de las leyes debe

<sup>35</sup> Teresa Gómez-Colisión inevitable: artículo 34 (ley 11.683) vs. ley 25.345 (antievasión). "Tanto vale no tener un derecho cuanto no poder probarlo". PET 2004 (noviembre 313), 15

cuidarse que la inteligencia que se les asigne no pueda llevar la pérdida de un derecho, o que el excesivo rigor de los razonamientos no desnaturalice el espíritu que ha inspirado su sanción<sup>37</sup>.

Es importante destacar lo expresado por Biller<sup>38</sup> en apoyatura a la aplicación por parte de la Administración del art. 14 y suapelación por art. 74 del decreto reglamentario, al respecto dice: "*Soslayando aquí el análisis de si es constitucional o no la privación de la posibilidad de acreditar la veracidad de las operaciones contenida en el art. 2º de la ley 25.345, lo cual excede del objeto del presente trabajo, y sobre la base de la vigencia positiva de dicho precepto, no parece irrazonable la previsión del legislador de obviar en estos casos la sustanciación del procedimiento de determinación de oficio, que permite ampliamente el ejercicio de la defensa y la producción de prueba, cuando se trata de supuestos en los que: a) el debate se encuentra drásticamente restringido por la señalada imposibilidad legal de probar que las operaciones son veraces; y b) la actividad determinativa del fisco, con el presupuesto fáctico de la acreditación de la existencia de pagos efectuados en contraposición a lo dispuesto por el art. 1º de la ley 25.345, es prácticamente "automática", ya que se limita a las operaciones matemáticas de detracción de los pagos impugnados y al cálculo de su incidencia en el impuesto determinado (debe notarse que si bien el art. 2º de la ley 25.345 impide acreditar la veracidad de las operaciones, no imposibilita al contribuyente o responsable oponerse a la imputación fiscal alegando la inexistencia de pagos efectuados en violación del art. 1º de dicha ley).*

*Como consecuencia de lo expuesto, cabe sostener que el legislador ha descartado para los supuestos en análisis la aplicación del procedimiento de determinación de oficio regulado en los arts. 16 y siguientes de la ley procedural, introduciendo una suerte de determinación directa y unilateral, que por las razones expuestas en el párrafo anterior (debate restringido y determinación "automática") no requiere de un procedimiento*

<sup>36</sup> Cofirene Banco de Inversión SA- Sala A 06/10/97 citado por Rubiolo Rubén artículo mencionado

<sup>37</sup> Fallos 303:758 y 308:1978- citado por Rubiolo Rubén- idem anterior

*previo contradictorio para modificar el impuesto anteriormente determinado e intimar el ingreso de la diferencia correspondiente, sin desmedro del posterior ejercicio del derecho de defensa por vía recursiva.*

*Pero cabe advertir que en el supuesto que el Tribunal Fiscal de la Nación se entienda competente para entender en estos casos, su imposibilidad de pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de la privación de la posibilidad de acreditar la veracidad de las operaciones contenida en el art. 2º de la ley 25.345, salvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de dicha previsión legal -cfr. art. 185 de la ley procedural-, y el obvio impedimento de resolver "contra legem", son factores que inhibirán a dicho órgano jurisdiccional de la Administración Pública Nacional de acoger en su sentencia los planteos y pruebas dirigidos a demostrar la real existencia de las operaciones.*

*Ante la falta de previsión legal expresa respecto del recurso procedente, parece más apropiado sostener que tal como en los supuestos originarios del art. 14 de la ley ritual, en estos casos debe también seguirse la vía del art. 74 del Reglamento de dicha ley, solución que se adecua a las características singulares del procedimiento ya señaladas (determinación "automática" y debate restringido) que traen aparejada la necesidad de un remedio procesal sin sustanciación, resguardando el derecho de defensa en forma adecuada pero sin dilatar inútilmente los tiempos procesales, posibilitando la suspensión de la ejecución del acto para evitar perjuicios graves al interesado o si se alegara fundadamente una nulidad absoluta (conf. art. 12 último párrafo de la ley 19.549) y agotando la vía administrativa permitiendo un acceso más rápido a la vía judicial (y por ende al control de constitucionalidad).*

*Debe notarse que la interpretación esbozada concilia la totalidad de las normas en juego, sin que ninguna de ellas pierda virtualidad (también entiende procedente la aplicación del recurso del art. 74 del Reglamento de la ley procedural: FERRARO, Ricardo H., en "Algunas reflexiones acerca*

<sup>38</sup> Biller Juan- artículo ya citado

*de las limitaciones al pago con dinero en efectivo", Impuestos, 2003-B, 1894".*

Es una opinión más, si bien fundada, no la comparto. Por suerte y en resguardo de nuestros derechos como ciudadanos, con posterioridad a las sentencias del Tribunal Fiscal en que rechazó la excepción de incompetencia planteada por el Fisco, para entender en estas cuestiones, son muy pocas las causas en las que la Administración obvia el procedimiento de determinación de oficio.

Pasaré a analizar el alcance que tendría la sentencia del Tribunal Fiscal. Si bien es cierto, como lo expresa Biller en el párrafo trascripto más arriba, que, aunque el contribuyente probara la realidad de las operaciones, el Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse sobre la constitucionalidad del art. 2º de la ley antievasión, hasta tanto no lo haya hecho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, pero nada impide que analice el planteo constitucional y arribe a la declaración de validez jurídica del acto apelado.

Transcribiré a continuación la opinión de los Dres. Buitrago y Bosco en fallo Miguel Pascuzzi e Hijos SA<sup>39</sup>, en esa oportunidad sostuvieron: "Los suscriptos no pueden dejar de poner de manifiesto las objeciones constitucionales que les merece el mecanismo instrumentado por la Ley 25.345 ya que el art. 2º crea una presunción absoluta -en rigor, una ficción- que impide a quien no utiliza los medios de pago establecidos acreditar la veracidad de las operaciones lo cual implica, por un lado el cercenamiento al derecho de defensa de los contribuyentes y responsables al no permitir, por otros medios, la demostración de las operaciones realizadas que resulten impugnadas; y por el otro, puede conducir a desconocer el principio de rango constitucional de capacidad contributiva, pues esa imposibilidad -en términos de realidad económica-, puede implicar una carga tributaria manifestada, en definitiva, como un incremento de la tasa efectiva del impuesto, consecuencia que derivará al no admitirse la deducibilidad de un

<sup>39</sup> Malvestiti, Daniel – Artículo Antievasión vs. Ley de Procedimiento Tributario: triunfó, por mayoría, la contradicción por sobre la intención del legislador- IMP 2004-B, 2069- La Ley Online

*gasto o la utilización de un crédito, maguer la veracidad de las operaciones".*

En función de ello, no quedan dudas que el Tribunal Fiscal resulta el ámbito adecuado para dilucidar la verdad objetiva de la situación, que sirva de sustento al ajuste tributario pretendido por la administración o, por el contrario, que permita desecharlo por resultar improcedente conforme a la demostración de la realidad fáctica de las operaciones.

Es de esperar entonces que, la procedencia, o no, del ajuste fiscal sea definida por la existencia o inexistencia de las operaciones que se cuestionan, y no por la instrumentación formal de su pago, es decir que prevalezca el derecho del contribuyente contra el excesivo rigorismo formal. De lo contrario podría caerse en la incongruencia de que una operación con facturación apócrifa, cancelada de acuerdo a las exigencias de la ley antievasión, permitiera al contribuyente la deducción del crédito fiscal y el cómputo del gasto, es decir no pudiera ser impugnada por la administración, mientras que una operación real, cierta, con identificación del proveedor y habiendo éste –el proveedor- tributado los impuestos, cancelada en efectivo, no permitiera al sujeto pasivo computar el crédito en IVA y el gasto en el impuesto a las ganancias.

La administración ha tratado de encontrar alguna solución a éste problema y así vemos que en el Dictamen 45/2004 (DAL) del 01/11/2004 sostuvo que: "*La privación de efectos contenida en la Ley N° 25.345 es ajena al régimen presencial contenido en la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, el que no se ve alterado por aquélla; en consecuencia, tampoco enerva la posibilidad de estimar costos por vía presencial*"<sup>40</sup>. Entiendo que aceptar un costo por vía presencial en el impuesto a las ganancias, criterio que apoyo, es un paso adelante, implica reconocer la existencia de las operaciones de compra o gasto y de ese modo acercarse un poco más a la realidad económica.

<sup>40</sup> Sumario del Dictamen 45/2004(DAL) La Ley Online

A esta altura del trabajo haré referencia al conflicto normativo y colisión de leyes existente entre los dos primeros artículos de la ley 25.345 con el artículo 34 de la ley 11.683 y con las leyes de IVA y Ganancias.

Al comparar el texto del art. 34 de la ley 11.683 y el del art. 2º de la ley 25.345 surge claramente la diferencia y es que la primera de ambas leyes garantiza el debido proceso, del que se desprende el ejercicio pleno del derecho de defensa, pues permite al contribuyente acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar, a su favor, *deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios* de su interés.

Ahora bien, en la actualidad coexisten dos normas de igual jerarquía constitucional, que regulan el mismo hecho, pero con consecuencias distintas, por lo tanto la pregunta es la siguiente ¿cuál prevalece?

Me permitiré transcribir parte del voto del Dr. Celdeiro en la causa Miguel Pascuzzi e Hijos SA<sup>41</sup>: "Conforme al "principio de especialidad", una ley posterior no deroga una ley anterior y especial a una materia, aunque ésta pueda estar alcanzada por la generalidad de aquélla y aún cuando ambas normas estén vigentes.

*En este contexto y en cuanto a la materia controvertida, la "ley especial" es la ley de procedimiento tributario, donde se regula específicamente el derecho de defensa y cuyo art. 34 prevalece por sobre lo establecido en la "ley general" de prevención de la evasión.*

*El art. 34 prevalece por sobre el art. 2º de la Ley 25.345, puesto que es aquél el que permite el pleno ejercicio de la garantía del debido proceso al posibilitar al contribuyente acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas.*

*La garantía constitucional de la defensa en juicio integra el núcleo de principios básicos a que debe ajustarse cualquier procedimiento administrativo e incluye, no solamente el derecho a ser oído sino el derecho a ofrecer y producir prueba, y obtener una decisión fundada.*

---

<sup>41</sup> Ídem 39

*El Fisco Nacional, al no permitirle al contribuyente acreditar la autenticidad de sus operaciones ha vulnerado la garantía del debido proceso, en tanto ha cercenado el derecho a ofrecer y producir prueba".*

Teresa Gomez<sup>42</sup> expresa: "Es que no podía ser de otra manera; actuar en contrario resultaría *inconstitucional*. Ya que "...no se pone en duda la importancia de la recaudación, y la necesidad de otorgar a los organismos encargados de llevarla a cabo, las herramientas necesarias para ello...eso no significa que, en aras de lograrlo, se avasallen derechos constitucionalmente protegidos..." (Nielawicki Y Hno. S.R.L. s/inf. Ley 11.683" - J.P.E. 3 - 5/7/2001). **El valor de la justicia y el ejercicio del derecho de defensa son la mínima garantía a los contribuyentes".**

Si bien son pocos los pronunciamientos judiciales relacionados con el tema en análisis, la siguiente Jurisprudencia avala la preeminencia del art. 34 y la *inconstitucional* la aplicación del art. 2 de la Ley antievasión:

- **Juzgado Federal Nro. 1 de Salta, Secretaría Nro. 2, del 21/3/2006. Causa Nro. 853/04.** El art. 34 de la ley 11.683 dispone que hay ciertas formas de pago a respetar, pero faculta al contribuyente a probar la veracidad de las operaciones en caso de no hacerlo, y de esa manera, evitar la pérdida de los cómputos aludidos en la disposición.

Nótese la diferencia con el art. 2 de ley 25.345 por el cual los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto por el art. 1, no serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando estos acrediten la veracidad de las operaciones.

Se planeta una colisión de normas de igual nivel, pero **prevalece el art. 34** de la ley 11.683 por cuanto obedece al texto dado por la ley 25.769, que es más reciente que la 25.345. Es decir, la prueba prevista en el art. 34 de la ley 11.683 mantiene plena vigencia no obstante lo previsto en la ley 25.345.

- **Cámara Federal de Apelaciones de La Plata, sala I -**

**08/03/2006 D. B. S.R.L. c. Administración Federal de**

**Ingresos Públicos - D.G.I.**

Corresponde hacer lugar a la acción declarativa de certeza deducida por el actor contra la AFIP y la DGI, a fin de que se declare la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los arts. 1º y 2º de la ley 25.345 (Adla, LX-E, 5552, modificada por el art. 9º de la ley 25.413 (Adla, LXI-B, 1514), en razón de que su aplicación al caso concreto provocaría un perjuicio económico cierto e inminente, cuya eventual reparación se podría demorar hasta que culmine el trámite del recurso administrativo y la eventual demanda contenciosa administrativa que impulse el actor.

- **Juzgado Federal de 1a Instancia Nro. 1 de Bahía Blanca  
01/07/2004 - Marilao S.A. c. Administración Fed. de  
Ingresos Públicos -**

Resulta procedente la prohibición de innovar tendiente a que la A.F.I.P D.G.I. suspenda la determinación de oficio del impuesto al valor agregado, hasta tanto se resuelva la acción declarativa de inconstitucionalidad del art. 2º la ley antievasión 25.345 -que no permite el cómputo de deducciones y créditos fiscales respecto de los pagos superiores a \$10.000 que no fueron realizados mediante alguna de las formas previstas en la ley-, ya que se encuentra configurado el requisito de la verosimilitud del derecho, pues del planteo del actor surge una aparente credibilidad en tanto la citada norma crea una presunción iure et de iure que no admite prueba en relación con las operaciones concertadas.

**HECHOS**

En el marco de una acción declarativa de inconstitucionalidad respecto de la ley antievasión 25.345, el contribuyente solicitó una prohibición de innovar tendiente a que la A.F.I.P.-D.G.I. suspenda la determinación de oficio del impuesto al valor agregado. El juez hizo lugar a la medida cautelar.

---

<sup>42</sup> Ídem 35

• **Cámara Federal de Apelaciones de Paraná. 14/11/2006-  
Epuyen SA c/ AFIP -DGI- Suplemento Ambito Financiero  
27/03/2007**

En el marco de la acción declarativa de certeza prevista en el artículo 322 del CPCCN, la Cámara Federal de Paraná se pronunció sobre la **inconstitucionalidad del art. 2º** de la Ley 25345.

A su hora, la Cámara Federal destaca que, si bien la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la última ratio a la que corresponde acudir, el cercenamiento de la posibilidad de acreditar la veracidad de la operación dispuesta por el artículo 2º de la Ley 25.345 choca con una normativa especial como lo es el artículo 34 de la Ley 11.683, que justamente la admite. Recurre entonces la Alzada al principio de la realidad económica, analizando la extensión que debe darse al artículo 2º de la Ley 11683 en la determinación de la verdadera naturaleza del hecho imponible Al respecto, recuerda -con cita de doctrina- que si bien el principio de la realidad económica es el principio interpretativo de excepción instaurado en la Ley de Procedimiento Tributario, debe ser aplicado cuando no existe una verdadera identidad entre el hecho jurídico que se pone de manifiesto y que, consiguientemente, provocará una carga fiscal, y el sustento real que de ese hecho se desprende; más, como ha dicho la Corte, ...ello no puede conducir a desvirtuar lo establecido por las normas legales, ya que de lo contrario se afectaría el principio de reserva de ley y supondría, paralelamente, un serio menoscabo a la seguridad jurídica. De lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo a la verdad jurídica objetiva, **sea ésta favorable al fisco o al contribuyente.**<sup>43</sup> Consideran los juzgadores que este principio relevante puede verse desvirtuado si el contribuyente se ve impedido de demostrar la realidad económica en que se basa. Por lo demás, agregan, si el fisco puede recurrir a la prescindencia de la forma jurídica para develar

una realidad distinta a la apariencia que dichas formas han presentado, no resulta coherente que se interponga una norma que impide en modo absoluto hacerlo en ciertos casos, cuando ello puede beneficiar al contribuyente. Y agregan: Puede establecerse, como se ha hecho, un catálogo de medios cancelatorios que por sí se consideren suficientes, pero no parece razonable que ante la ausencia de ellos no se permita en modo alguno la acreditación por otros medios. Se adentra asimismo la Cámara en el análisis del artículo 1º de la Ley 25.345, afirmando que dicha norma se introduce en cuestiones que se encuentran reguladas en el Código Civil, al privar de efectos entre las partes a los pagos hechos sin las formas en él mencionadas; y considera que, si a los efectos fiscales se prefieren ciertos medios acreditativos, tales requisitos no deben ampliarse a los efectos entre las partes, materia que tiene su propia regulación en cuanto a la prueba del pago. Sostiene, entonces, que al contradecir al artículo 34 de la Ley 11.683, impidiendo la prueba de la verdad, el artículo 2º de la Ley 25.345 es inconstitucional. Recuerda al respecto que tanto la Ley 25.795 como la 26.044, que son posteriores a la 25.745 y modifican a la Ley de Procedimiento Tributario -incluso la primera reforma al propio artículo 34-, mantienen la posibilidad de acreditar la verdad de las operaciones. Con cita de doctrina<sup>44</sup> y del voto en disidencia del Dr. Celdeiro en la causa Miguel Pascuzzi e Hijos SA, considera que debe prevalecer el artículo 34 de la Ley 11.683 por sobre el artículo 2º de la Ley 25.345. Asimismo, la Alzada hace suyos los argumentos -antes expuestos- por los que el Tribunal Fiscal considera inconstitucional a dicha norma y remarca como un argumento adicional que el mismo hecho es desconocido por no haberse instrumentado debidamente a los efectos del Impuesto a las Ganancias, pero es reconocido por AFIP cuando de retenciones de IVA se trata. A este respecto trae a colación lo expresado por el Tribunal

<sup>43</sup> CSJN in re Cía Swift de la Plata SA Frigorífica s/ convocatoria de acreedores, Kelloggs Co. Arg.

<sup>44</sup> Christensen Eduardo La prohibición del pago en efectivo: el cheque cancelatorio, el incumplimiento de las leyes descansa en la razonabilidad de las mismas. PET 226

Fiscal de la Nación, en cuanto a que .la admisión por parte del fisco de la existencia real de las operaciones a efectos del Impuesto a las Ganancias, no pudiendo considerarse un criterio diferente, pues se trata de las mismas, a los efectos del Impuesto al Valor Agregado...<sup>45</sup> y destaca que en este caso la propia AFIP reconoce la veracidad de las operaciones y lo único que impugna son los medios de pago. Por ello, afirma que si bien tanto el artículo 2º de la Ley 25.345 como el artículo 34 de la Ley 11.683 establecen que los medios que autorizan sirven para deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios, ello no puede interpretarse como que la AFIP, apartándose de la verdad, reconozca el mismo hecho (el pago y lo retenido en concepto de IVA) para cobrar un impuesto y lo desconozca para hacer deducción de otro impuesto. En virtud de todo ello, hace lugar a la acción interpuesta y declara la inconstitucionalidad del primer párrafo, in fine, del artículo 2º de la Ley 25.345, en cuanto expresa **aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones.**

Sigamos esperando que Tribunal Supremo, dejando de lado el exceso de formalismos y en la búsqueda constante de la verdad material se expida sobre la inconstitucionalidad de este artículo 2º que viola abiertamente el debido proceso al no permitir el derecho de defensa ya que reitero, la garantía constitucional de la defensa en juicio integra el núcleo de principios básicos a que debe ajustarse cualquier procedimiento administrativo

Para terminar este tema hago propia la frase de Teresa Gómez<sup>46</sup> "Si estamos abocados a construir un país digno debemos tener legislación acorde".

<sup>45</sup> Cereales El Cóndor s/ apelación IVA TFN Sala B 18/12/2001

<sup>46</sup> Artículo citado en referencia 16

## CAPITULO III- CONCLUSIONES

Comenzaré este capítulo trascibiendo la opinión de Ramón Eduardo Pena<sup>47</sup> que dice: "*En la actualidad, observo una administración tributaria excesivamente pendiente de aspectos recaudatorios que muchas veces no dejan ver el principio de capacidad contributiva que resulta ser el eje del derecho tributario, simplemente porque existe una equivocada idea del interés fiscal. Esto lo explica magistralmente Alberto Tarsitano (El arte de desplumar al ganso. Discreción y discrecionalidad en la recaudación de impuestos, revista Derecho Fiscal, octubre 2007, Lexis Nexis) al expresar que la recaudación de los impuestos conlleva el ejercicio de una potestad-función que se expresa en una serie de procedimientos y actos (tareas de inspección, captura de información, deberes formales, mecanismos de percepción, etc.) que generan una tensión permanente entre los intereses del Estado y los del contribuyente. Se contrasta en este terreno la eficacia de la gestión administrativa con la seguridad jurídica, las garantías individuales con las prerrogativas de la administración, y el interés particular con el interés público. Nuestra Argentina requiere nuevas medidas de política fiscal, no política económica fiscal, sino política jurídica fiscal; puesto que el objetivo es mejorar la relación fisco-ciudadanos, con la incorporación del instituto de la confianza legítima como derivación de los principios de seguridad jurídica y buena fe. Y todo esto no es un tema económico, sino jurídico, una cuestión de organización social. Debemos entender que la lucha contra el fraude es la lucha contra el dinero oculto y no la discusión continua sobre posibles interpretaciones de la ley, que el Estado debe buscar la colaboración con el ciudadano y no la confrontación como medio eficaz para lograr justamente la eficacia del sistema fiscal. Creo que por allí está el mejor camino.*"

Creo que no queda mucho por agregar.

Lamentablemente, en nuestro país, la evasión impositiva no es vista como un delito que genere fuerte condena social, muy por el contrario se la

considera como un elemento más, integrante de la vida en sociedad. Ya nos acostumbramos a convivir con las Fajas de "CLAUSURADO", las facturas apócrifas, etc. Y en muchos casos ya ni nos asusta la denuncia penal.

No me voy a explayar sobre las causas o no de la evasión fiscal, porque no es el objeto de este trabajo, pero si, me gustaría recordar que en muchos casos, la evasión impositiva no es nada más que una respuesta del *estado de necesidad*, atravesado por muchos contribuyentes, que no están en condiciones de afrontar la totalidad de la carga fiscal que establecen el Estado nacional, las provincias y los municipios, quienes no recuerdan que el contribuyente es uno solo y que la capacidad contributiva que presentan también es única y debe ser repartida entre todos los niveles de gobierno.

No tengo dudas de que *la evasión debe ser perseguida y castigada*. Y que, como toda actitud ilícita debe generar una sanción, que no solamente reprema al infractor, sino también disuada a terceros de los inconvenientes de su utilización. Pero, también es cierto que "*cuan do la política tributaria se diseña pensando que la causa de la evasión debe ser buscada exclusivamente en el contribuyente, y es atacado sólo este punto del proceso, se avanza en caminos que nos alejan del triunfo*"<sup>48</sup>.

Creo, que el error de concepto inicial parte, de quienes diseñan la estructura tributaria de control al suponer que imponiendo mayores exigencias a los contribuyentes y responsables, se podrán solucionar los graves problemas que venimos sorteando. Estas mayores cargas no hacen más que incrementar los costos de los contribuyentes quienes se sienten asfixiados "trabajando para el Estado" (Por un lado las medidas regresivas como el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios y por otro, el incremento de deberes formales tales como sistemas de información, retenciones, percepciones, etc.)

No debemos olvidarnos que las garantías "...*individuales son el límite al poder de imposición estatal y están por encima de los intereses fiscales*".

<sup>47</sup> Ramón Eduardo Pena- artículo Impuestos y democracia- Suplemento Novedades Fiscales – Ambitoweb- martes 20 de noviembre de 2007

*Los habitantes de un Estado de derecho siempre deben contar con la protección de su libertad, honra y patrimonio. En otros términos que ante la disyuntiva entre los derechos individuales y del Estado, que no es lo mismo que referirse al interés de la sociedad, deben prevalecer siempre aquéllos. Nuestra organización republicana constituye una restricción a los poderes en aras de la libertad individual"<sup>49</sup>.*

En nuestra legislación encontramos sobrados ejemplos de exigencias que no están de acuerdo con este precepto. ¿Se logra algo con esto? Sí: la puesta en funcionamiento de todo un sistema de control (dispensio de recursos materiales y humanos, tanto por parte de la administración como de los administrados), para luego seguramente llegar a la discusión judicial con variada posibilidad de éxito.

¿Se podrían haber logrado similares efectos con una legislación que respete el derecho de organizar los negocios de la mejor manera posible? Por supuesto que sí. Sólo hace falta dejar de lado ese rasgo autoritario y reconocer realidades económicas distintas para cada región del país.

Como broche final, trascibiré el ultimo párrafo del artículo de Comba, ya citado: *Nada mejor que recordar las palabras del ilustre Juan Bautista Alberdi, quien con su claridad habitual sostuvo que nuestro "...derecho colonial no tenía por principal objeto garantizar la propiedad del individuo sino la propiedad del fisco. Las colonias españolas eran formadas para el fisco, no el fisco para las colonias. Su legislación era conforme a su destino: eran máquinas para crear rentas fiscales. Ante el interés fiscal era nulo el interés del individuo. Al entrar en la revolución, hemos escrito en nuestras constituciones la inviolabilidad del derecho privado; pero hemos dejado en presencia subsistente el antiguo culto del interés fiscal. De modo que, a pesar de la revolución y de la independencia, hemos continuado siendo repúblicas hechas para el fisco, y no el fisco para utilidad de la república. Es menester otorgar garantías de que esto será reformado, y de que las*

<sup>48</sup> Comba, Luis A. – Los condicionamientos formales de las operaciones, como herramientas de lucha contra la evasión- PET 2004 (295- febrero)

<sup>49</sup> Roldán, Silvia Mariel , "Retroactividad: alcances y limitaciones", Periódico Económico Tributario 97, noviembre de 1995, pág. 6- citado por Comba Luís referencia anterior.

*palabras de la constitución sobre el derecho de propiedad se volverán realidad práctica por leyes orgánicas y reglamentarias, en armonía con el derecho constitucional moderno*<sup>50</sup>.

Comencé el trabajo preguntando si el sistema tributario argentino respetaba las garantías del debido proceso. A esta altura creo que podría afirmar que no tenemos sistema tributario, tenemos un "empalme de leyes emparchadas que en muchos casos se contradicen y/o superponen, violando preceptos constitucionales y creando una inseguridad jurídica que en nada ayuda a combatir la evasión". Lo deseable sería que de una buena vez se sentarán legisladores, tributaristas, representantes de los consejos profesionales y de las cámaras y, entre todos, con una visión global de país, idearan un sistema que cubriera las necesidades de nuestro país basado siempre en la relación de igualdad fisco contribuyente que debe existir en todo estado de derecho. Es mi modesta opinión.

<sup>50</sup> "Escritos de Juan Bautista Alberdi", Ed. Universidad Nacional de Quilmes, "Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina", págs. 143 y 144- citado por Comba Luis artículo mencionado

## APENDICE DE FALLOS

**Tribunal:** Cámara Federal de Apelaciones de la Seguridad Social, sala II(CFedSegSocial)(SalaII)

**Fecha:** 16/02/2007

**Partes:** Eficast S.A. c. Administración Federal de Ingresos Pùblicos - D.G.I.

**Publicado en:** PET 2007 (julio-375), 10 - DJ 2007-II, 834

### HECHOS:

*Ante el rechazo de la impugnación de la deuda previsional determinada por la Administración Federal de Ingresos Pùblicos, el deudor interpuso recurso de apelación, fundado en que la denegación de la prueba solicitada impedía el ejercicio de su derecho de defensa. La Cámara revocó el decisorio.*

### SUMARIOS:

1. Corresponde revocar la resolución de la Administración Federal de Ingresos Pùblicos que rechazó la impugnación del fallido respecto de una deuda previsional, ya que la negativa de la producción de la prueba ofrecida, aceptando dogmáticamente la actuación fiscalizadora de los agentes, resulta una actitud contradictoria con la obligación de la administración de arribar a la verdad material, y violatoria del debido proceso legal que es garantizado por la Constitución Nacional, máxime cuando no puede considerarse que aquélla resultara improcedente, superflua o meramente dilatoria.

### TEXTO COMPLETO:

2<sup>a</sup> Instancia. — Buenos Aires, febrero 16 de 2007.

La doctora Dorado dijo:

En estos actuados se ha procedido a acumular las actuaciones sustanciadas por expte. 1441/2006, en razón de verificar los presupuestos de identidad de sujetos y objeto en las mismas. Por otra parte, habiéndose verificado la superposición de períodos y conceptos, razones de economía procesal, en resguardo del debido proceso adjetivo, aconsejan un tratamiento unificado de las cuestiones planteadas.

En el expediente cabeza N° 956/04, Eficast S.A. impugna la resolución de la AFIP por la que se rechaza la impugnación a la deuda previsional y sanciones de multa aplicadas por el organismo. La deuda reclamada se origina en diferencias de aportes y contribuciones en el período 11/92 a 2/93, lo que determinó el cómputo de la pérdida del beneficio de reducción y en la existencia de personal no declarado y las multas correspondientes por cada uno de los incumplimientos citados. Todo ello origina una deuda de

(\$ 26.744.330,70).

En el expediente 1441/2006 Eficast S.A. ha interpuesto recurso de apelación contra la Resolución AFIP 641/05, por la que se rechazara la impugnación de la deuda previsional y sanciones de multa que le fueran impuestas, motivadas en las actas 80731-1-A, por diferencia de aplicación de topes admitidos en vales alimentarios, por los períodos 2/98, 6/98, 8/98 a 12/99 y 2/00 a 3/01 por \$ 226.887,39; Acta 80731-1/A, de multa por \$ 453.774,78; Acta 80731-1/B por omisión de ingreso de contribuciones patronales por ajuste de compra de vales alimentarios por los períodos 2/98 a 3/01 por \$ 147.367,12; y Acta 80731-1/B, de multa por \$ 294.734,24; Acta 80731-1C por omisión de aportes y contribuciones por vales de combustibles correspondientes a los períodos 1/98 a 3/01 por \$ 227.304,92 y Acta 80731-1/C por multa de \$ 454.609,84; Acta 80731-1D por supuesta omisión de aportes y contribuciones por Cuiles no declarados en los períodos 1/99 a 12/99 por la suma de \$ 15.431,33 y Acta 80731-1/D de multa por \$ 30.862,66.

Respecto del requisito del depósito previo exigido por el art. 15 de la ley 18.820, corresponde su eximición, habida cuenta que la actora ha gestionado el beneficio de litigar sin gastos, el que le ha sido concedido con fecha 7 de Noviembre de 2005 (ver fs. 329/330 del 2do. Cuerpo).

I- Expte. 956/2004.

En cuanto al fondo de la cuestión planteada en el expediente 956, la recurrente afirma que oportunamente impugnó las deudas individualizadas bajo los números P 51154-A/1-A/2-A/3-A/4-A, todas del 11/3/2003. Como fundamento de la impugnación expresó la existencia de períodos prescriptos, la nulidad de las actas por entender que no resultaban lo suficientemente explícitas de modo de resguardar su derecho de defensa, y ofreció pruebas.

El organismo hizo lugar parcialmente a la impugnación.

Interpuesto recurso de revisión, éste fue rechazado.

En el recurso en trato se agravia por entender que las defensas oportunamente esgrimidas no fueron correctamente evaluadas, así como también rechazadas las pruebas ofrecidas, ni considerada debidamente la prescripción opuesta.

A fin de una mejor comprensión se consideraran separadamente los temas propuestos.

Sostiene la recurrente que los importes resultantes de las actas fueron incluidos en la moratoria. Que las obligaciones previsionales correspondientes a los períodos 11/92, 01/93 y 02/93 fueron incorporadas a través del acogimiento al régimen el decreto 933/93 y sus sucesivas

reformulaciones, dec. 314/95, 493/95, 938/97, 93/2000, hasta el dec. 1384/01, acompañando en prueba de ello un informe contable.

Dichos extremos, aduce la impugnante, podrían haber sido probados mediante la pericial contable ofrecida, empero, fue desestimada.

En cuanto a las actas 51154-4 y 51154-4-1, afirma la recurrente la inexistencia absoluta de la deuda dado la improcedencia del decaimiento del beneficio de reducción de contribuciones patronales. Esta sanción, como consecuencia de la caducidad del régimen.

Respecto de las actas 51154-4-4 y Anexo Acta de Infracción 51154-4-4/A, relacionadas con la supuesta relación de dependencia del Ingeniero Rojas Vieyra, sostiene que en el caso de profesionales universitarios, resulta esencial determinar, en base a pautas objetivas, si existe subordinación jurídica, económica y técnica, parámetros que hay que analiza en cada caso.

Al respecto, sostiene que no se admitió la producción de pruebas, aplicándose la presunción del artículo 23 de la LCT., no considerándose que se trata de un profesional universitario que efectúa aportes como autónomo.

Finalmente, cuestiona la inclusión de los intereses en la base del cálculo de la multa impuesta y ofrece pruebas.

En síntesis, manifiesta que la denegatoria de la prueba ofrecida ha vulnerado su derecho de defensa y se ha procedido en forma violatoria de las prescripciones de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

De la compulsa de las actuaciones, se advierte que el acta inicial fue labrada por incorrección del monto inicial de las deudas incluidas en las sucesivas moratorias y no por la mora en la cancelación de las mismas, y que la verificación de dicho extremo fue efectuada exclusivamente por los inspectores actuantes, no admitiéndose la producción de pruebas requerida por la recurrente, no garantizándose por tanto, el adecuado ejercicio de su derecho de defensa, controlando los guarismos considerados y alegando las defensas que hubiera estimado pertinentes.

En efecto, se constata en las actuaciones que se ha denegado la producción de la prueba solicitada por el recurrente con el argumento que la opinión técnica del organismo es la que surge de la actuación fiscalizadora de sus agentes, no pudiendo pretenderse que los montos adeudados sean determinados en base a las conclusiones de una pericia a la cual se le facilitarían los elementos que se han retaceado a la actuación oficial (ver fs. 76).

-II- Expte. 1441/2006

Aquí la recurrente esgrime que inicialmente, previo a la apertura de su concurso preventivo en el año 2002, el organismo determinó una deuda previsional que está siendo impugnada en el expediente 956/2004. Dos años más tarde, según afirma el organismo, nuevamente inspecciona la firma fijando una deuda por diferencias de aportes por el cómputo indebido de topes por tickets canasta y vales de combustible, que ya habrían sido determinados en las actas anteriores.

Sobre la cuestión, de la compulsa de los actuados se advierte la existencia de períodos que concuerdan parcialmente con los correspondientes a las actas aquí reclamadas. En tal sentido, asiste razón al recurrente en cuanto alega la existencia de una doble imposición.

Por otra parte, entre los agravios esgrimidos se destaca la denegatoria de la prueba pericial ofrecida. En efecto, el organismo estimó que la misma era irrelevante y dilatoria a los fines del objeto procesal.

-III- Respecto de los antecedentes planteados, cabe señalar que todo procedimiento —judicial o administrativo— debe garantizar al individuo el derecho a defenderse, garantía que no puede restringirse. En el caso específico del procedimiento administrativo, el principio del debido proceso legal constituye, no sólo un derecho del administrado, sino además una exigencia de mejor administración.

En consecuencia, la negativa a la producción de la prueba peticionada, aceptando dogmáticamente la actuación fiscalizadora de sus agentes y no admitiendo su control mediante una pericial solicitada por el administrado, resulta una actitud contradictoria con la obligación de la administración de arribar a la verdad material, y violatoria del debido proceso legal, que es garantizado por la Constitución Nacional. En efecto, dadas las circunstancias, no puede considerarse que la misma resultara improcedente, superflua o meramente dilatoria, por lo que su denegación violenta expresamente la garantía en análisis.

Tal conclusión, determina la suerte de las restantes imputaciones, dado que la existencia de diferencias en los importes declarados en las sucesivas moratorias, desencadena las demás sanciones. Por tanto, en resguardo del debido proceso legal, entiendo que corresponde anular las actas cuestionadas.

Tal conclusión, determina la suerte de las restantes imputaciones, dado que la existencia de diferencias en los importes declarados en las sucesivas moratorias, desencadena las demás sanciones. Por tanto, en resguardo del debido proceso legal, entiendo que corresponde anular las actas cuestionadas.

En cuanto a la determinación de la deuda por los aportes y contribuciones omitidos en relación a la supuesta relación de dependencia con el Ing. Vieyra, la jurisprudencia ha sostenido reiteradamente que siendo la relación

de trabajo un "contrato realidad" para la calificación como dependiente de la relación con profesionales universitarios, no resulta un dato menor la propia inteligencia dada por las partes a la relación que los une. En consecuencia, la desestimación de la prueba testimonial ofrecida también puede considerarse desacertada, ya que el propio interesado, quien además efectúa aportes autónomos, resulta una voz que no puede ser dejada de oír a la hora de formular cargos.

Iguales consideraciones corresponden en relación con las deudas determinadas en el expediente 1441/2006, en el que deberán detraerse los conceptos ya reclamados en las otras actuaciones.

Respecto de estas últimas, cabe destacar que se imputa a la parte impugnante la responsabilidad por o haber acreditado las circunstancias eximentes de su responsabilidad, apelando a presunciones iuris tantum que no se compadecen con denegatoria de prueba que pretende justificar. Al proceder del organismo justifica la nulidad de lo actuado.

En razón de lo expuesto, corresponde: 1) Habilitar la presente instancia judicial, 2) Anular las resoluciones impugnadas y 3) Ordenar al organismo la producción de las pruebas denegadas y un nuevo análisis de los conceptos sobre los que se reclama doblemente.

Los doctores Fernández y Herrero dijeron:

Por compartir sus fundamentos, adhieren al voto que antecede.

A mérito de lo que resulta del precedente acuerdo, el Tribunal resuelve: 1) Habilitar la presente instancia judicial, 2) Anular las resoluciones impugnadas y 3) Ordenar al organismo la producción de las pruebas denegadas y un nuevo análisis de los conceptos sobre los que se reclama doblemente. — Emilio L. Fernández. — Nora C. Dorado. — Luis R. Herrero.

---

**Tribunal:** Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A(CNPenalEconomico)(SalaA)

**Fecha:** 13/07/2006

**Partes:** Centeno S.A.C.I.F. e I.

**Publicado en:** La Ley Online

---

#### **HECHOS:**

*El actor dedujo recurso de apelación contra la resolución de primera instancia que aumento el monto de la multa que el Fisco le había fijado por no emitir los comprobantes de pago de acuerdo a los requisitos establecidos en las resoluciones generales 1415, 4104 y 259. La Cámara resolvió anular la resolución apelada.*

## SUMARIOS:

1. Corresponde anular la resolución de primera instancia que aumentó el monto de la multa impuesta por el Fisco —en el caso, debido a la falta de emisión de las facturas de acuerdo a los requisitos establecidos en las resoluciones generales 1415, 4104 y 259—, pues, el art. 49 de la ley 11.683 (Adla, LVIII-C, 2969) contempla únicamente la facultad discrecional del juez para reducir o eximir las sanciones impuestas, pero de ninguna manera para elevarlas ni compensarlas.
2. Atento que el art. 445 del Cód. Procesal Penal de la Nación establece que la resolución que hubiere sido recurrida solamente por el imputado o a su favor no puede ser modificada en su perjuicio, debe anularse el pronunciamiento de primera instancia que aumentó el monto de la multa impuesta por el Fisco al contribuyente que no emitió los comprobantes de pago de acuerdo a los requisitos establecidos en la reglamentación dictada por el organismo administrativo.
3. En tanto la atribución que se arrojó el juez de primera instancia aumentando el monto de la multa impuesta por el Fisco afecta la garantía de la "reformatio in pejus", debe declararse de oficio la nulidad de su pronunciamiento por estar en juego el debido proceso y el derecho de defensa en juicio.

## TEXTO COMPLETO:

2<sup>a</sup> Instancia. — Buenos Aires, julio 13 de 2006.

Considerando: Que el hecho que se imputa es la no emisión de facturas o comprobantes con los requisitos y condiciones que establece la reglamentación dictada por el organismo administrativo (Resoluciones Generales Números 1415, 4104 y 259).

Que la materialidad del hecho no está en discusión; la propia contribuyente reconoció la omisión constatada desde un primer momento. Lo que sí se discute es la razonabilidad de la sanción impuesta.

Que, en este sentido, la apelante se agravia de que el juez haya aumentado el monto de la multa impuesta en sede administrativa.

Que, el art. 49 de la ley 11.683 (texto sustituido por la ley 25.795) contempla, únicamente, la facultad discrecional del juez para reducir o eximir, total o parcialmente, las sanciones impuestas, pero, de ninguna manera, para llevarlas ni compensarlas.

Que no resulta atinada la interpretación que funda la resolución apelada.

Si, justamente, se está considerando la naturaleza de la infracción, las circunstancias del caso, la falta de antecedentes de la contribuyente y el reconocimiento de la infracción que se le atribuye, no habría razón para elevar el monto de la multa impuesta por el organismo administrativo.

Que, el art. 445 del Cód. Procesal Penal de la Nación establece, claramente, que cuando una resolución hubiere sido recurrida solamente por el imputado o a su favor, la resolución no podrá ser modificada en su perjuicio.

Que, las atribuciones del tribunal que decide el recurso se limita al conocimiento del proceso sólo en cuanto a los puntos de la decisión a las cuales se refieren los agravios. A su vez, esas atribuciones, las del art. 78 de la Ley de Procedimiento Tributario, deben ajustarse a las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación, tal como lo indica dicha norma.

Que, en el caso, la atribución que se arroga el juez de primera instancia, conduce de lleno a la afectación de la garantía de la reformatio in peius, excediéndose respecto de los motivos indicados por el impugnante en el recurso de apelación administrativo de fs. 52/54vta.

Que, la inobservancia de esta prohibición, en tanto atañe a la intervención de la imputada en el proceso, debe entenderse sancionada con la nulidad la que debe declararse de oficio por estar en juego el debido proceso y el derecho de defensa en juicio (conf. arts. 167, 168 y 171 del Cód. Procesal Penal de la Nación), establecidos por la Constitución Nacional (art. 18).

Por lo que se resuelve: Anular la resolución apelada, debiendo el juez a quo dictar un nuevo pronunciamiento conforme a derecho. Se deja constancia que firman únicamente los suscriptos por encontrarse en uso de licencia el doctor Hendler, y conforme lo autoriza el artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional. — Juan C. Bonzón. — Nicanor M. P. Repetto.

---

**Tribunal:** Tribunal Fiscal de la Nación, sala B(TFiscal)(SalaB)

**Fecha:** 10/07/2006

**Partes:** Barbero, Jorge O.

**Publicado en:** IMP 2007 (enero), 35

---

#### **SUMARIOS:**

1. Es nula la resolución de la AFIP que aplicó a la actora una multa por defraudación fiscal con sustento en los arts. 46 y 47, inc. a) de la ley 11.683, puesto que al momento de conferir la vista omitió mencionar a la presunción prevista en el art. 47 de la ley ritual, lo cual afecta el debido proceso adjetivo y torna ineficaz todo el procedimiento, ya que el contribuyente perdió la posibilidad de defenderse

concretamente sobre la inexistencia de la situación de hecho que funda la presunción de fraude.

**TEXTO COMPLETO:**

Buenos Aires, julio 10 de 2006.

Considerando:

I. Que a fs. 29/64 se interpone recurso de apelación contra la resolución administrativa de fecha 31/03/2005 dictada por el Jefe (int) a cargo de la División Jurídica de la Regional Córdoba de la AFIP-DGI, en virtud de la cual se aplica una multa equivalente a dos veces el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2002 y 2003 presuntamente ingresado en forma inexacta, con sustento en los arts. 46 y 47, inc. a), de la ley procedural, t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Que, cabe expresar que la actividad principal de la recurrente es la producción de leche de ganado bovino y el cultivo de cereales.

Que, resulta preciso destacar que dicha sanción reconoce su origen en una fiscalización efectuada por agentes del Organismo Fiscal que detectó un incremento en la valuación de la existencia final de bienes de cambio, se impugnaron gastos sin comprobantes respaldatorios, inconsistencias de amortizaciones deducidas y el precio de arrendamiento y, además, se incorporó el 33% de la adquisición de un inmueble rural no declarado.

Que, señala que el acto administrativo carece de los requisitos esenciales que prevé la ley 19.549 "Ley Nacional de Procedimientos Administrativos" y agrega que existen una serie de inconsistencias que tornarían a la resolución administrativa nula.

Que, indica que el derecho de defensa fue vulnerado en virtud de que en la instrucción del sumario previo no fue mencionado el art. 47, inc. a), de la ley procedural y, por lo tanto, dicha imputación no fue considerada en el descargo presentado.

Que, expone que es errónea la invocación que el Juez Administrativo realiza respecto de la presunción prevista en el art. 47, inc. a), de la ley de rito, agregando que ello, resulta totalmente inconsistente, toda vez que los propios inspectores del Organismo Recaudador al confeccionar el informe final de inspección, advierten que no resulta procedente la presunción antedicha.

Que, enuncia que carece absolutamente de sustento las consideraciones realizadas por el Juez Administrativo mediante la cual se pretende justificar la sanción impuesta.

Que, realiza un descripción de la figura de defraudación fiscal y,

subsidiariamente, peticiona que se reencuadre en la figura prevista en el art. 45 de la ley 11.683.

Que, ofrece prueba y hace reserva de la cuestión federal.

II. Que, a fs. 79/89 se presenta el Fisco Nacional, contestando el recurso interpuesto, negando los hechos alegados y solicitando la confirmación de la sanción.

Que, ofrece prueba y hace reserva de la cuestión federal.

III. Que, a fs. 93 se elevaron los autos a consideración de la sala B y pasaron a sentencia.

IV. Que, por lo tanto, corresponde resolver a este Tribunal si la multa aplicada en la resolución apelada se ajusta o no a derecho.

Que, es necesario advertir que del examen de los antecedentes administrativos se vislumbran una serie de defectos que no pueden pasar inadvertidos por este Tribunal.

Que, le asiste razón a la apelante en cuanto advierte la defectuosa vista conferida en la etapa administrativa, pues la ausencia de la presunción prevista en el art. 47 de la ley ritual, mediante la cual se aplica la sanción aquí discutida, macula considerablemente tanto el accionar del Organismo Recaudador como al acto administrativo.

Que, dicha consideración torna ineficaz todo el procedimiento administrativo atento a que afecta el debido proceso adjetivo.

Que, como ya se dijo, la situación merece una consideración especial, en razón de que el contribuyente pierde la posibilidad de defenderse concretamente sobre la inexistencia de la situación de hecho que funda la presunción de fraude, que es la única defensa que puede esgrimir para poder acreditar que su conducta no tiene tal carácter, ya que así lo dispone la misma ley.

Que, las cuestiones de las nulidades deben mirarse restrictivamente en tanto exista posibilidad de revisión e instancia posterior, pero ello no puede transformarse en un bill de indemnidad de la administración para no respetar las normas claras como las que se han precisado, pues ello significaría aceptar que se haga caso omiso de las mismas con la excusa de aquella revisión posterior, inadmisible en casos especiales como el que se resuelve.

Que, en el caso traído a examen, resulta evidente la vulneración del requisito de validez contenido en el art. 7, inc. d), de la ley 19.549, en tanto no se otorgó acabado cumplimiento al procedimiento esencial y sustancial previsto para el desarrollo del sumario y la protección del derecho de

contradicción del encartado previo a la imposición de la sanción.

V. Que, sin perjuicio de lo expuesto, también cabe aclarar que el encuadre de la sanción aplicada en los arts. 46 y 47, inc. a), de la ley procedural, citado por el Juez Administrativo se aprecia un alejamiento de lo constatado por los agentes del Fisco Nacional, denotando una especie de automaticidad al momento de resolver el viciado sumario, pues, claramente, el personal fiscal indica que las observaciones efectuadas no encuadran en dicha especie. (ver fs. 1 vta. de los a.a. agregados por cuerda).

Que, en este contexto, teniendo en cuenta que el Juez Administrativo funda la sanción que aplica en abierta contradicción con los hechos constatados, resulta razonable concluir que el acto administrativo se encuentra viciado a la luz de los requisitos esenciales estudiados por el art. 7º, inc. b), de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, en su motivación, habida cuenta que no se fundó en los hechos y antecedentes que le sirvieron de causa.

VI. Que, ello así, el caso traído a examen encuadra en las prescripciones del art. 14, inc. b), de la ley 19.549 que establece: "El acto administrativo es nulo de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: b) "Cuando fuere emitido mediante incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas, falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado.."

Que, se ha dicho que "Un acto administrativo resulta nulo, de nulidad absoluta e insanable cuando presenta vicios de tal entidad o gravedad que impiden la existencia de alguna de sus elementos esenciales (arts. 7º, 8º, 14 y 15 a contrario, ley 19.549 —Adla, XXXIIB, 1752—). (CNFed., sala II Contencioso Administrativo, noviembre 13-1979. Rodríguez Blanco de Serrao c. Resolución Ministerio del Interior).

Que, en consecuencia, corresponde reputar como nula, de nulidad absoluta e insanable, a la resolución apelada en autos, con costas al Fisco Nacional. Lo que así se resuelve. — Agustín Torres. — Juan P. Castro. — Carlos A. Porta.

---

**Tribunal:** Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B(CNPenalEconomico)(SalaB)

**Fecha:** 25/04/2006

**Partes:** Jorsar S.A.

**Publicado en:** La Ley Online

---

**HECHOS:**

*En virtud de la resolución que dispuso el procesamiento de los responsables de la sociedad actora por considerarlos coautores del delito de evasión provisional, estos interpusieron recurso de apelación. La Cámara resolvió declarar la nulidad parcial de la resolución en cuanto dispuso el procesamiento de los actores, por falta de la debida fundamentación.*

### **SUMARIOS:**

Corresponde declarar la nulidad parcial de la resolución que dispuso el procesamiento de los responsables de la sociedad por considerarlos coautores del delito de evasión de las obligaciones previsionales, puesto que omitió expresar los fundamentos por los cuales prefirió tener por adecuados los valores determinados por el perito oficial y descartó los determinados por los peritos de parte, contando así con una motivación sólo aparente. Debe declararse parcialmente nula la resolución que dispuso el procesamiento de los responsables de la sociedad por considerarlos coautores del delito de evasión previsional, ya que al omitir pronunciarse sobre las cuestiones conducentes para la solución del caso —el juez tuvo por adecuados los valores determinados por el perito oficial y descartó los determinados por los peritos de parte sin expresar fundamentos— generó un agravio irreparable a las garantías del debido proceso y de la defensa en juicio, lo cual constituye una causal de arbitrariedad de la sentencia.

### **TEXTO COMPLETO:**

2<sup>a</sup> Instancia. — Buenos Aires, abril 25 de 2006.

Vistos:

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de Daniel Jorge Saramaga Rodríguez y Reynaldo Raúl Saramaga que en copia obra a fs. 368/373 vta. del presente incidente contra la resolución que en copia obra a fs. 352/364 vta. del presente incidente.

El escrito de fs. 383, por el cual se mantuvo el recurso.

Las presentaciones de fs. 392/393 y 398/407 vta. por las cuales la querella y la defensa acompañaron memoriales en sustitución de la audiencia prevista por el art. 454 del C.P.P.N.

Los escritos de fs. 410/411 y 412/413, por los cuales se contestó el traslado conferido a fs. 408.

Y Considerando:

1º) Que, por la resolución recurrida, en cuanto fue materia de recurso, se dispuso el procesamiento sin prisión preventiva de Daniel Jorge Saramaga Rodríguez y Reynaldo Raúl Saramaga por considerárselos coautores de la evasión de las obligaciones previsionales de Jorsar S.A. por los períodos 12/99 y 3/00 a 6/00; estos hechos fueron tipificados según el art. 7º de la ley 24.769.

Por otro lado, por aquella resolución se sobreseyó a los nombrados con relación a la evasión previsional imputada por los períodos 9/99, 10/99, 11/99, 1/00, 2/00, 7/00, 8/00 y 9/00, cuestión que fue objeto de análisis de la causa N° 54.138.

2º) Que, según se expresó por aquella resolución, estarían reunidos en el caso los elementos necesarios para considerar acreditada la comisión del delito previsto por el art. 7 de la ley 24.769 con relación a algunos de aquellos hechos, mientras que con relación a otros se dispuso el sobreseimiento puesto que no se superaría el monto de veinte mil pesos establecido por el mencionado artículo de la ley 24.769 (confr. considerando VII de la resolución recurrida).

3º) Que, por el dictamen pericial contable que en copia obra a fs. 343/350 vta. del presente incidente se pretendió determinar el monto de las obligaciones tributarias presuntamente evadidas; sin embargo, los peritos intervenientes no arribaron a las mismas conclusiones.

En efecto, por un lado, el perito oficial determinó que sólo con relación a cinco períodos se habrían verificado obligaciones tributarias por una suma superior a los veinte mil pesos (12/99, 3/00, 4/99, 5/00 y 6/00). Por otro lado, el perito de la querella sostuvo que aquel monto se verificó en nueve períodos (9/99, 10/99, 12/99, 1/00, 2/00, 3/00, 4/00, 5/00 y 6/00). Finalmente, el perito de la defensa expresó que en ningún caso se superaba aquella suma.

4º) Que, en este sentido, por la resolución recurrida se expresó: "...Tal como se advierte de la lectura del libelo obrante a fs. 2135/43, las conclusiones arribadas por el perito de la defensa difieren de las obtenidas por la perito contadora que intervino por la parte querellante y, asimismo, ambas son diferentes de aquellas a las que arriba el perito contador perteneciente al cuerpo de Peritos Oficiales dependiente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En consecuencia, y a los fines de la presente decisión, se tomarán en cuenta los valores estimados por el perito oficial" (confr. fs. 361 vta./362 del presente incidente).

5º) Que, por las expresiones transcriptas por el considerando anterior se advierte que el juzgado de la instancia anterior omitió expresar los

fundamentos por los cuales prefirió tener en principio por adecuados los valores determinados por el perito oficial y descartó los determinados por los peritos de parte, máxime si se tiene en cuenta que la consideración de cualquiera de estos últimos hubiera variado sustancialmente la decisión alcanzada.

6º) Que, en este sentido, "...se debe dejar bien sentado, desde ya, que el perito no es 'el juez de los hechos', como quizá lo fue en sus orígenes históricos. Al contrario, su opinión no vincula al tribunal: será tomada en cuenta como una prueba más, y valorada tanto individualmente como en el conjunto probatorio general. Y si de tal ponderación surgen motivos para descalificar el dictamen, el magistrado podrá prescindir de él, e incluso llegar a una conclusión contraria..." (José I. Cafferatta Nores, "La prueba en el proceso penal", Bs. As., Depalma, 1998, pág. 57/58).

7º) Que, como se expresó con anterioridad con relación a la misma causa (confr. causa N° 54.138, Reg. N° 239/06 de esta sala B) por aquellas razones, la circunstancia que en un peritaje intervengan varios expertos en la materia no hace que sea determinante, por sí misma, la opinión de la mayoría (confr. Francisco J. D'Albora, "Código Procesal Penal de la Nación", Bs. As., Abeledo-Perrot, 1999, pág. 455) ni obviamente, la de alguno de los peritos intervenientes, incluso los peritos oficiales.

8º) Que, en definitiva, por la resolución impugnada se omitió la valoración de prueba vinculada a la cuestión sobre la cual se resolvió, es decir, se omitió el pronunciamiento sobre cuestiones conducentes para la solución del caso, lo cual constituye una causal de arbitrariedad de sentencia (Fallos 274:413; 301:978; 302:1030, 1176; 305:72, 230, 231, 438, 1152; 306:950, 1693, 1791; 307:454, 530; 308:657; 310:236, entre otros).

9º) Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que "...es condición de validez de un fallo judicial que él sea conclusión razonada del derecho vigente, con particular referencia a las circunstancias comprobadas en la causa" (confr. Fallos 238:550).

10) Que, por todo lo expresado, corresponde concluir que la decisión recurrida tiene una motivación sólo aparente, por la cual no se satisface la exigencia de una fundamentación de las decisiones judiciales prevista por el art. 123 del C.P.P.N. y, para el caso específico, por el art. 308 del C.P.P.N.

En efecto, por las circunstancias establecidas por los considerandos anteriores se resiente la motivación lógica de la resolución apelada, cuya fundamentación es sólo aparente y equiparable, según numerosas decisiones del más Alto Tribunal argentino, a la falta de fundamentación que, además, constituye una causal definida de arbitrariedad (confr. Genaro Carrió y Alejandro Carrió, "El recurso extraordinario por sentencia arbitraria", t. I, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1983, pág. 229 y sigtes.).

11) Que, según se ha expresado por numerosas decisiones de esta sala B

(confr. Regs. Nos. 964/98, 257/99 y 84/00, entre otros), la motivación es la enunciación de la premisa del silogismo que concluye en los puntos resolutivos, es decir, el itinerario lógico que el juez ha recorrido para llegar a la conclusión. En consecuencia, si la conclusión es equivocada, se puede fácilmente determinar, por medio de la motivación, en qué etapa del camino el juez perdió la orientación (confr. C.N.C.P., sala III, causa N° 1393, in re "Pesado, Alejandro s/rec. de casación" rta. 25/03/98, Reg. N° 107/98), permitiendo al eventual recurrente fundar los agravios y ejercer el debido control de la actividad jurisdiccional (confr. C.N.C.P., sala III, causa N° 18, in re "Vitale, Rubén D. s/rec. de casación", rta. 18/10/93, reg. N° 49/93; y sala B, Regs. Nos. 996/99, 1050/00 y 769/01; entre muchos otros).

12) Que, en consecuencia, por la resolución cuestionada se generó un agravio irreparable a las garantías del debido proceso y de la defensa en juicio (art. 18 de la C.N.).

Por tratarse de vicios de aquella naturaleza, corresponde declarar de oficio la nulidad parcial de la resolución recurrida en cuanto por la misma se dispuso el procesamiento de Daniel Jorge Saramaga Rodríguez y Reynaldo Raúl Saramaga (puntos I y III) y de los actos dependientes de aquélla — arts. 123, 166, 168 segundo párrafo, 172 primer párrafo y 308 del C.P.P.N.— (confr. Regs. Nos. 270/01 y 222/04, entre muchos otros, de esta sala B).

13) Que, por las razones expresadas, el examen de los agravios de los recurrentes es inoficioso.

Por ello, se resuelve: I. Declarar la nulidad parcial de la resolución que en copia obra a fs. 352/364 vta. del presente incidente, en cuanto se dispuso el procesamiento de Daniel Jorge Saramaga Rodríguez y Reynaldo Raúl Saramaga (puntos I y III) y de los actos dependientes de aquélla (arts. 123, 166, 168 segundo párrafo, 172 primer párrafo y 308 del C.P.P.N.). II. Sin costas (arts. 530 y sigtes. del C.P.P.N.). — Carlos A. Pizzatelli. — Marcos A. Grabivker. — Roberto E. Hornos.

---

**Tribunal:** Tribunal Fiscal de la Nación, sala C(TFiscal)(SalaC)

**Fecha:** 21/03/2006

**Partes:** Moioni Edith María de Tomasini

**Publicado en:** La Ley Online

---

#### **HECHOS:**

*Contra la resolución del Fisco que intimó a la actora en virtud de lo establecido por el art. 17 de la res. general 4065 de la DGI al pago de determinada suma de dinero como consecuencia de la caducidad del plan de pagos, ésta interpuso recurso de apelación. El Tribunal Fiscal, por mayoría,*

*resolvió confirmar la resolución apelada.*

### **SUMARIOS:**

1. Debe confirmarse la resolución del Fisco por la cual se intimó a la actora con sustento en el art. 17 de la res. general 4065 al pago de una suma de dinero como consecuencia de la caducidad del plan de pago suscripto oportunamente respecto de los impuestos al valor agregado, a las ganancias y a los activos, pues conforme surge de las actuaciones administrativas el organismo fiscal tomó debida nota de los pagos efectuados por la actora.
2. Corresponde hacer lugar al planteo de nulidad deducido por la actora al entender que resulta infundada la resolución que la intimó, con sustento en el art. 17 de la res. general 4065, al pago de una suma de dinero como consecuencia de la caducidad del plan de pago que suscribió respecto de los impuestos al valor agregado, a las ganancias y a los activos, atento que el ente recaudador no fundó detalladamente su pretensión, no manifestó cuáles eran los incumplimientos imputados, y negó a la actora el derecho a un debido proceso adjetivo, al imposibilitarle exponer los fundamentos de sus pretensiones y defensas, y ofrecer y producir prueba (del voto en disidencia del Dr. Urresti).

### **TEXTO COMPLETO:**

Buenos Aires, marzo 21 de 2006.

El doctor Castro dijo:

I. Que a fs. 41/44 se interpone recurso de apelación contra los actos emanados de la AFIP-DGI de fecha 16/3/2000 mediante los que se le comunica a la recurrente la caducidad del plan de facilidades de pago otorgado oportunamente respecto de los impuestos al valor agregado, a las ganancias y a los activos, en virtud de lo establecido en el art. 17 de la Res. general 4065 (DGI), intimándole el ingreso de las sumas de \$7.892,81; \$1.529,95 y \$3.473,11 en concepto de capital y \$33.464,27; \$3.623,67 y \$6.417,19 por intereses resarcitorios calculados al 31/3/00.

Que, previo a analizar los agravios vertidos por la recurrente, cabe señalar que la sala C de este Tribunal, en anterior composición, no hizo lugar a la excepción de incompetencia planteada por el Fisco Nacional (ver sentencia de fecha 11/2/2002 glosada a fs. 77/78vta.). En razón de ello, a continuación se expondrán los agravios de las partes en lo atinente al fondo de la cuestión como a la nulidad articulada por la parte actora.

Que, en primer lugar la parte actora expresa que no discute la caducidad del plan de facilidades de pago sino que cuestiona la suma que le intimó el organismo fiscal como consecuencia de la misma, señalando que al

observar los montos reclamados parecería que jamás hubiese abonado ni siquiera una cuota.

Que, señala que el pago produce efectos liberatorios de la obligación que surge de la relación tributaria material y, el desconocimiento de ello por parte del ente fiscal, importaría una vulneración a un derecho adquirido que tiene la protección del art. 17 de la Constitución Nacional. Alega que el organismo recaudador debió haber comprobado los ingresos efectuados por la recurrente y que la falta de tal actividad evidencia una negligencia de parte de los funcionarios fiscales que descalifica las liquidaciones emitidas por la repartición.

Que, peticiona que se haga lugar a la prueba que ofrece a fin de llevar el impuesto a su justa medida.

Que, conjuntamente a lo expuesto, plantea la nulidad de los actos recurridos por considerarlos infundados, toda vez que el juez administrativo no habría dado la motivación del acto, no bastando la sola manifestación de los funcionarios para otorgar fundamento a hechos que lo avalen. Por ello, solicita se declare la nulidad de lo actuado en sede administrativa habida cuenta los graves y serios vicios de procedimiento que limitan y enervan la eficacia de la resolución impugnada.

Que, ofrece prueba documental y pericial contable y, por último, hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 55/62 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto peticionando, por las razones de hecho y de derecho que expone, el rechazo del recurso incoado, con costas. Formula reserva del caso federal.

III. Que, a fs. 90 se tuvo a la apelante por desistida de la prueba pericial contable.

Que, a fs. 94 no habiendo prueba pendiente de producción, se elevó la causa a conocimiento de la sala C, la que de inmediato llamó los autos para sentencia.

IV. Que, cabe poner de resalto que el agravio que lleva a la recurrente a plantear la nulidad de los actos apelados como a pedir su revocación, es la falta de consideración por parte del organismo fiscal de los pagos realizados por la apelante en el marco del plan de facilidades de pago, cuyo decaimiento se resolviera, cuestionando en consecuencia que los montos cuyo ingreso se le intimó, se ajusten a derecho.

Que, corresponde señalar entonces que la actora en ningún momento cuestiona la procedencia del decaimiento del referido plan de facilidades de conformidad con lo establecido en el art. 17 de la Res. general 4065 (DGI), sino que, expresamente, señala en su escrito recursivo (ver acápite V del

recurso de apelación) que no lo discute.

Que, oportunamente la actora solicitó el 27/11/95 un plan de facilidades de pago en los términos del dec. 493/95 por la suma de \$32.105,54 en sesenta cuotas, circunstancia reconocida por el Fisco Nacional en su responde y que surge de la copia del F. 624 aportada por la propia recurrente a fs. 33 del principal como prueba documental, cuyo original obra a fs. 20 de los antecedentes administrativos.

Que, también la actora acompañó como prueba instrumental fotocopias correspondientes al pago de 38 cuotas del referido plan de pagos. No obstante no produjo la prueba pericial contable que ofreciera.

Que, conforme surge de las actuaciones administrativas de la causa, contrariamente a lo expresado por la recurrente, se evidencia que el organismo fiscal tomó debida nota de los pagos efectuados por la recurrente. Prueba de ello es el listado de pagos obrante a fs. 5 y 29/32 de los antecedentes que corren por cuerda y donde constan las 38 cuotas abonadas por la apelante, cuya imputación el ente fiscalizador efectuó en función de lo dispuesto a tales efectos por la Res. general 643 (DGI), esto es, proporcionando los pagos en función del monto correspondiente a los tributos incluidos en el régimen, imputando los importes resultantes a la deuda más antigua, continuando luego con los restantes conceptos: actualización, intereses y multas, calculando sobre la deuda los intereses previstos por el art. 37 de la ley procedural; lo que dio lugar a un reclamo por parte del Fisco Nacional de \$12.895,87 en concepto de capital, con más \$56.401 por intereses.

Que, ello así, queda sin sustento el agravio de la apelante, razón por la cual, no estando cuestionada la caducidad del plan de pagos en sí misma, procede el rechazo del recurso interpuesto, confirmándose los actos recurridos, con costas.

El doctor Urresti dijo:

I. Que adhiere a los considerandos I, II y III del voto del doctor Castro.

II. Que en cuanto a la nulidad articulada por la recurrente, cabe recordar que, como ya se dijera, la caducidad de un régimen de facilidades de pago produce efectos jurídicos perjudiciales, de naturaleza sancionadora, así como también que, en este sentido, la Constitución Nacional confiere a los contribuyentes ciertas garantías fundamentales, las cuales de ninguna manera pueden verse soslayadas so color de la supuesta sujeción a un "pacto comisorio" en función del cual, en un régimen de tales características, el hecho que traería aparejado el efecto resolutivo consistiría siempre en que una de las partes no dé cumplimiento a la prestación que es objeto de la obligación.

Toda vez que de la realidad de las cosas se desprenda la existencia de un

efecto jurídico-fiscal perjudicial para el contribuyente, proveniente de un sistema normativo al que se halla sometido en virtud de las particulares circunstancias de hecho y de derecho que lo rodean, existirá sanción en términos jurídico-fiscales; y toda vez que exista sanción en tales términos, nacerá un sistema de garantías ineludible, en términos constitucionales.

Efectuando un somero análisis respecto de los regímenes de facilidades de pago, cabe concluir en lo siguiente: el contribuyente que decide acogerse a un plan de tal naturaleza, exteriorizando manifiestamente una clara voluntad de cumplir con sus obligaciones tributarias, y que posteriormente se ve inmerso en una situación económicamente crítica que no es capaz de superar, recibe a manera de castigo la notificación del acto administrativo que lo excluye del régimen en cuestión, por lo cual todos los elementos que éste pueda oponer, tendrán lugar recién después de aplicada la sanción, vulnerándose de esta manera las garantías constitucionales del "debido proceso" y de efectivo ejercicio del "derecho de defensa".

Asimismo, es dable señalar el carácter objetivo de estos castigos, dado que para su aplicación no se efectúa análisis alguno acerca de la existencia de un accionar doloso o culposo por parte del contribuyente. Es decir que, aún cuando —por hipótesis— un hecho fortuito o de causa mayor hubiera desencadenado el incumplimiento, la sanción será aplicada sin perjuicio de la revisión posterior de la misma conforme al procedimiento recursivo.

La primera consecuencia legal prevista en todo incumplimiento a un plan de pagos está dada por la obligación de abonar los intereses por la totalidad de los días en que se incurrió en mora —consecuencia automática aplicable a todo contribuyente moroso—.

La otra consecuencia prevista es la posibilidad de que los responsables incluidos en dichos planes pierdan los beneficios obtenidos a partir de su acogimiento —consecuencia excepcional denominada "caducidad del plan"—.

Esta pérdida de beneficios ocurre, en general, en forma automática, es decir, sin intimación administrativa previa al interesado, a quien sólo se le comunica la caducidad dispuesta en el acto administrativo por el cual, además, se le reliquida e intima al pago de la deuda originaria, con más los accesorios devengados hasta dicha fecha, calculados como si el plan de facilidades nunca hubiera existido.

La caducidad así legislada, cuyas liquidaciones administrativas llegan en algunos casos a duplicar e incluso a triplicar los montos por los que se acogiera el contribuyente, constituye una medida típicamente sancionatoria, que agrava notoriamente el status quo ante, reuniendo en sí todos los elementos que le dan naturaleza de pena.

La Procuración del Tesoro de la Nación ha sostenido que: "El instituto de la caducidad de derechos, por afectar la subsistencia de los derechos

constituye una excepción al principio general que tiende a la conservación de los actos jurídicos, por lo que su interpretación y aplicación deben ser restrictivas; participando dicho instituto de la naturaleza de una sanción, no puede aplicarse sin ley, pacto o pronunciamiento judicial que la haya impuesto" (Dictamen Nro. 19/98, febrero 20 de 1998, expte. 090-000426/97, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, publicado en el B.O. Nro. 28.976, 2<sup>a</sup> sección del 9/9/98).

Dado que la estructura normativa de la sanción se compone de un precepto, de la descripción de la antijuridicidad formal (significación normativa del disvalor ético-social), de una sanción y del procedimiento, en las figuras donde esta estructura no aparezca, la situación se torna anómala.

La desproporción existente entre el incumplimiento de la norma y la consecuencia que el mismo acarrea, así como la imposibilidad de realizar un descargo previo al dictado de la caducidad, denotan la existencia de una sanción que busca únicamente, infilir un menoscabo en el patrimonio del sujeto autor de la violación, con independencia del daño causado.

Si bien la forma en que la caducidad se verifica a nivel administrativo —automáticamente y sin necesidad de intimación previa, a consecuencia de lo cual el organismo recaudador nunca da la posibilidad de una intervención o descargo previo por parte del contribuyente, y en algunos casos, no dicta acto alguno declarando caduco el plan, y se limita a intimar directamente el saldo liquidado administrativamente, manifestando que es la consecuencia de que de plan de pagos se encuentra caduco—, esta circunstancia no puede hacer desaparecer los caracteres sancionatorios del acto, dado que los aspectos formales que revisten los hechos y actos jurídicos, aún cuando estén previstos por la ley, no califican la naturaleza de aquéllos sino que, por el contrario, es la naturaleza de estos últimos la que exige la utilización de las formas jurídicas adecuadas a derecho.

Que, ello así, y como resolviera esta sala en la causa "Juan Bracho García e Hijos S.A. s/recurso de apelación", sentencia del 1/12/98, el dictamen jurídico constituye un requisito esencial del acto, debiendo el art. 10 del dec. 618/97 (B.O. 14/7/97) interpretarse "...en el contexto integrado de la normativa procesal vigente y, en este aspecto, el art. 7º de la ley de Procedimientos Administrativos dispone: "Son requisitos esenciales del acto administrativo los siguientes: ...d) Antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de los que establezcan otras normas especiales, considérase también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiere afectar derechos subjetivos e intereses legítimos".

"Que conforme, al art. 14 de la ley 19.549: "El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en las siguientes casos:...b) Cuando fuere emitido mediando....violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado" y teniendo en cuenta que con el

dictamen previo se persigue como finalidad fundamental que la administración asegure y mantenga la juridicidad de sus actos, dicho requisito resulta necesario para el tipo de cuestiones que aquí se ventilan"

Que asimismo, el organismo fiscal no fundó detalladamente su pretensión, no surgiendo de manera expresa cuáles han sido los incumplimientos imputados y ha negado al recurrente el derecho a un debido proceso adjetivo, al no habersele otorgado la posibilidad de exponer los fundamentos de sus pretensiones y defensas, habiéndose visto la recurrente, de igual manera, imposibilitada del derecho a ofrecer y producir pruebas (cf. "Resinfor S.A." T.F.N, sala C, 8/4/99) por lo que corresponde hacer lugar al planteo de nulidad articulado por la actora, con costas.

El doctor Torres dijo:

Que adhiere al voto del doctor Castro.

Del resultado de la votación que antecede, por mayoría se resuelve:  
Confirmar las resoluciones apeladas, con costas. — Agustín Torres. —  
Esteban J. Arresti. — Juan P. Castro.

---

**Tribunal:** Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A(CNPenalEconomico)(SalaA)

**Fecha:** 09/09/2005

**Partes:** Frigorífico y Matadero Chivilcoy

**Publicado en:** DJ 2005-3, 965 - LA LEY 2005-F, 604 - IMP 2006-1, 178

---

## SUMARIOS:

1. Cabe confirmar la resolución que sobreseyó a quienes se encuentran imputados de delitos previstos en la Ley Penal Tributaria, en atención al tiempo transcurrido desde la declaración indagatoria de los encartados -en el caso, más de siete años-, y las garantías constitucionales del debido proceso y de la defensa en juicio, las cuales engloban el derecho de toda persona a obtener un pronunciamiento judicial que ponga fin a su situación de incertidumbre en un plazo razonable.
2. Corresponde confirmar la resolución que sobreseyó a quienes se les atribuye haber retenido parte de los haberes del personal de una empresa, pues, la aceptación de pagos parciales y la aquiescencia con la omisión de depositar los aportes en el organismo previsional por parte de los trabajadores, constituyen un indicio del acuerdo entre empleador y empleados para proceder de esa manera, lo que hace a los encartados responsables de la omisión, pero no significa

que haya existido una verdadera retención.

**TEXTO COMPLETO:**

2<sup>a</sup> Instancia. - Buenos Aires, septiembre 9 de 2005.

Considerando: Que lo resuelto se funda en que el hecho denunciado no se habría cometido, en tanto no hay prueba de que los imputados hubieran retenido parte de los haberes del personal de la empresa que se les atribuye haber omitido entregar a la entidad encargada de la recaudación previsional.

Que, con relación a Elio Nilsen Ramoa, con posterioridad a su declaración indagatoria, en la que brindó explicaciones que condujeron al dictado de falta de mérito que no fue recurrido, no se ha incorporado en la causa ningún elemento que desvirtúe su descargo de no haber intervenido en la administración de los negocios societarios.

Que el recurrente sostiene que el imputado ha suscripto documentación que fuera presentada ante el organismo de recaudación y que, por ello, debió advertir la maniobra objeto de investigación.

Que las tareas administrativas no son, de por sí, indicativas de intervención en el hecho denunciado y, tanto las declaraciones del coimputado como las de los empleados, están contestes en que el nombrado no tuvo intervención en la gestión de los negocios de la sociedad.

Que, con respecto a Hermenegildo Vázquez Estévez, las explicaciones brindadas por los trabajadores a quienes corresponden los haberes que habrían sido objeto de retención, fueron coincidentes en que dichos haberes les fueron pagados tardíamente y mediante entregas parciales.

Que, en esas condiciones, no puede entenderse comprobada la existencia de la retención que Vázquez Estévez negó haber efectuado. La aceptación de pagos parciales y la aquiescencia con la omisión de depositar los aportes por parte de los trabajadores que se desprende de los términos de sus declaraciones ante el juez, dan indicio del acuerdo entre empleador y empleados para proceder de esa manera, lo que lo hace responsable de la omisión, pero no significa que haya existido una verdadera retención.

Que, por otra parte, transcurridos más de siete años desde que fueran indagados ambos imputados, las garantías constitucionales del debido proceso y de la defensa en juicio, que engloban el derecho de toda persona a obtener un pronunciamiento judicial que ponga fin a su situación de incertidumbre en un plazo razonable imponen el dictado del sobreseimiento. Tal como lo ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación: "... la garantía constitucional de la defensa en juicio incluye el derecho de todo imputado a obtener un pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término del modo más breve, a la situación de

incertidumbre y de restricción a la libertad que comporta el enjuiciamiento penal, lo que obedece al imperativo de satisfacer una exigencia consustancial al respeto debido a la dignidad del hombre, el cual es el reconocimiento del derecho que tiene toda persona a liberarse del estado de sospecha que importa la acusación de haber cometido un delito..." ("Barra, Roberto E.", del 9 de marzo de 2004).

Por lo que se resuelve: Confirmar la resolución apelada. - Edmundo S. Hendler. - Nicanor M. P. Repetto. - Juan C. Bonzón.

---

**Tribunal:** Tribunal Fiscal de la Nación, sala C(TFiscal)(SalaC)

**Fecha:** 09/03/2005

**Partes:** Vanguardia Seguridad Integral Empresaria y Privada S.A.

**Publicado en:** La Ley Online

---

#### **HECHOS:**

*Se interpone recurso de apelación contra las resoluciones de la Dirección General Impositiva mediante las cuales se comunica la caducidad del plan de facilidades de pago dispuesto por el dec. 93/2000 y se intimá el ingreso de capital e intereses resarcitorios. El Tribunal Fiscal de la Nación resuelve hacer lugar a la defensa de nulidad interpuesta.*

#### **SUMARIOS:**

1. Corresponde declarar la nulidad de las resoluciones de la Dirección General Impositiva mediante las cuales comunicó la caducidad de un plan de facilidades de pago, pues, el organismo fiscal no fundó detalladamente su pretensión al no surgir de manera expresa cuáles han sido los incumplimientos imputados, y por ello ha negado al recurrente el derecho a un debido proceso adjetivo ya que no le otorgó la posibilidad de exponer los fundamentos de sus pretensiones y defensas.
  
2. Corresponde rechazar la nulidad de las resoluciones de la Dirección General Impositiva mediante las cuales comunicó la caducidad de un plan de facilidades de pago, pues, es una mera intimación de pago a la que no puede asignársele naturaleza sancionatoria porque tiene su origen en la anulación de un beneficio, por lo que no resulta de aplicación los principios y procedimientos propios de actos de otra naturaleza. (Del voto en disidencia del Dr. Buitrago)

#### **TEXTO COMPLETO:**

Buenos Aires, marzo 9 de 2005

El doctor Urresti dijo:

I. Que a fs. 56/61 vta. se interpone recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 16 de agosto de 2001, suscriptas por el Jefe interino de la Agencia N° 5 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General Impositiva, mediante las cuales se comunica la caducidad del plan de facilidades de pago dispuesto por el dec. 93/2000 y se intima el ingreso de capital e intereses resarcitorios de las declaraciones juradas de contribuciones de la seguridad social por los períodos 1995 a 1999; impuesto a las ganancias por los períodos 1994 y 1996 a 1999 e impuesto al valor agregado por los períodos 1994 a 2000.

En primer término, considera la recurrente que este Tribunal es competente para entender en la apelación deducida en autos, por las consideraciones que expone. Cita jurisprudencia a favor de su postura.

Entiende que los actos administrativos no resultan válidos, pues violan el debido proceso adjetivo que preside la actuación de los órganos administrativos, esencialmente y conforme al art. 1º de la ley 19.549, el derecho a una decisión fundada que se conecta con el deber genérico de motivar las decisiones administrativas.

Sostiene que el organismo fiscal ni siquiera se creyó en el deber de explicitar de qué forma se afectó el bien jurídico tutelado o en qué medida se conjugaron tanto los elementos objetivos como subjetivos necesarios para la configuración de la conducta punible, casi como si se tratara de alguien ajeno al conflicto. Cita doctrina y jurisprudencia que avalan su razonamiento.

Afirma que en el caso de autos se han conculado en forma grosera y manifiesta el derecho de defensa y la garantía del debido proceso, por lo que solicita declare la nulidad de los actos apelados, con costas.

Asimismo, deja planteada la improcedencia de los intereses resarcitorios calculados y de la imputación de pagos efectuada por el ente fiscal, por no ajustarse los mismos a la normativa aplicable ni haber sido correctamente liquidados ni detallados en las resoluciones apeladas.

Por último ofrece prueba y peticiona se revoquen los actos recurridos, con costas. Hace reserva del caso federal.

A fs. 71/81 vta. contesta la representación fiscal el traslado del recurso y en primer término plantea la incompetencia de este Tribunal para entender en los presentes autos.

Entiende que los actos apelados por la contraria son simples notas, actos administrativos comunes, carentes de los requisitos que suponen una verdadera determinación tributaria, no encuadrándose en los términos de los arts. 76, 159 y 165 de la ley 11.683 (t.o. en 1998), por lo que resultan

ajenos a la esfera de los asuntos respecto de los cuales el Tribunal Fiscal puede ejercer su competencia. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Asimismo entiende que este Tribunal resulta incompetente en razón de la materia, pues dos de los actos apelados versan sobre recursos de la Seguridad Social, la que ha sido atribuida por ley a la Cámara Nacional de Apelaciones de la Seguridad Social.

En cuanto a la nulidad de las resoluciones, solicitada por la contraria, señala que de las circunstancias del caso debe apreciarse que tal planteo no puede prosperar; pues las notas que comunican la caducidad de un plan de pagos no tienen los caracteres propios de una acto determinativo, por la simple circunstancia de que para que surtan los efectos esperados, la ley no contempla recaudos específicos como condición sine qua non para su validez. Dichas comunicaciones no determinan materia imponible, ni imponen sanciones de ningún tipo, como lo entiende la recurrente.

Agrega que la aplicación fáctica de los mencionados regímenes de facilidades de pago, en cuanto a condiciones para la concesión, especialmente el establecimiento de los plazos, fechas de vencimiento de las cuotas, formas y condiciones en que operará el régimen de caducidad, así como las condiciones y formalidades a que deberán ajustarse las presentaciones y las solicitudes de facilidades de pago, queda reservada a la AFIP por obra del dec. 618/97, y cuyo instrumento para dar alcance público está signado por el legítimo dictado de las resoluciones generales.

Señala que como podrá advertirse del examen de las liquidaciones notificadas a la actora, la caducidad se produce por la constitución en mora en el ingreso o por el no ingreso de las cuotas respectivas; obrando en las planillas respectivas las columnas donde constan la fecha de vencimiento de la obligación, la de presentación y/o pago infiriéndose de ambas la demora en el pago o bien los saldos insatisfechos, lo que despeja cualquier duda respecto del agravio de la recurrente que impugnó la confección de las liquidaciones y los pertinentes intereses, constatándose así también la configuración de la causal de caducidad conforme a los lineamientos del decreto 93/2000, por lo que la nulidad planteada carece de sustento.

Respecto a su discrepancia con los intereses resarcitorios liquidados y las imputaciones de pago efectuada, puntualiza en primer término que la responsable no da razón de sus dichos, siendo meras afirmaciones dogmáticas carentes de sustento jurídico y probatorio, agregando que la procedencia de los accesorios por la demora son lógica consecuencia del acaecimiento ipso facto de la caducidad, devengándose los intereses de conformidad con lo que prescribe el art. 37 de la ley 11.683 (t.o. vigente).

Entiende que no existe fundamento alguno que justifique las pretensiones de la recurrente debiendo hacerse gala del respeto a la normativa vigente tanto en su aspecto de fondo como procedural, por lo que peticiona se

rechace el recurso, con costas. Hace reserva del caso federal.

A fs. 103/104 vta. se resolvió la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional, desestimándola, en lo que respecta a las resoluciones que declaran la caducidad del plan de pagos de los impuestos a las ganancias por los períodos 1994 y 1996 a 1999 y al valor agregado por los períodos 1994 a 2000. A fs. 128 se abre la causa a prueba. A fs. 143 se tiene a la recurrente por desistida de la prueba pericial ofrecida. A fs. 144 se elevan los autos a consideración de la Sala C y a fs. 145 se ponen a sentencia.

II. Que en cuanto a la nulidad articulada por la recurrente, en primer término, cabe recordar que, como ya se dijera al resolver la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal a fs. 103/104 vta., la caducidad de un régimen de facilidades de pago produce efectos jurídicos perjudiciales, de naturaleza sancionadora, así como también que, en este sentido, la Constitución Nacional confiere a los contribuyentes ciertas garantías fundamentales, las cuales de ninguna manera pueden verse soslayadas so color de la supuesta sujeción a un "pacto comisorio" en función del cual, en un régimen de tales características, el hecho que traería aparejado el efecto resolutivo consistiría siempre en que una de las partes no dé cumplimiento a la prestación que es objeto de la obligación. Toda vez que de la realidad de las cosas se desprenda la existencia de un efecto jurídico-fiscal perjudicial para el contribuyente, proveniente de un sistema normativo al que se halla sometido en virtud de las particulares circunstancias de hecho y de derecho que lo rodean, existirá sanción en términos jurídico-fiscales; y toda vez que exista sanción en tales términos, nacerá un sistema de garantías ineludible, en términos constitucionales.

Efectuando un somero análisis respecto de los regímenes de facilidades de pago, cabe concluir en lo siguiente: el contribuyente que decide acogerse a un plan de tal naturaleza, exteriorizando manifiestamente una clara voluntad de cumplir con sus obligaciones tributarias, y que posteriormente se ve inmerso en una situación económicamente crítica que no es capaz de superar, recibe a manera de castigo la notificación del acto administrativo que lo excluye del régimen en cuestión, por lo cual todos los elementos que éste pueda oponer, tendrán lugar recién después de aplicada la sanción, vulnerándose de esta manera las garantías constitucionales del "debido proceso" y de efectivo ejercicio del "derecho de defensa".

Asimismo, es dable señalar el carácter objetivo de estos castigos, dado que para su aplicación no se efectúa análisis alguno acerca de la existencia de un accionar doloso o culposo por parte del contribuyente. Es decir que, aún cuando —por hipótesis— un hecho fortuito o de causa mayor hubiera desencadenado el incumplimiento, la sanción será aplicada sin perjuicio de la revisión posterior de la misma conforme al procedimiento recursivo.

La primera consecuencia legal prevista en todo incumplimiento a un plan de pagos está dada por la obligación de abonar los intereses por la totalidad de los días en que se incurrió en mora —consecuencia automática aplicable a

todo contribuyente moroso—.

La otra consecuencia prevista es la posibilidad de que los responsables incluidos en dichos planes pierdan los beneficios obtenidos a partir de su acogimiento —consecuencia excepcional denominada "caducidad del plan"—

Esta pérdida de beneficios ocurre, en general, en forma automática, es decir, sin intimación administrativa previa al interesado, a quien sólo se le comunica la caducidad dispuesta en el acto administrativo por el cual, además, se le liquida e intima al pago de la deuda originaria, con más los accesorios devengados hasta dicha fecha, calculados como si el plan de facilidades nunca hubiera existido.

La caducidad así legislada, cuyas liquidaciones administrativas llegan en algunos casos a duplicar e incluso a triplicar los montos por los que se acogiera el contribuyente, constituye una medida típicamente sancionatoria, que agrava notoriamente el status quo ante, reuniendo en sí todos los elementos que le dan naturaleza de pena.

La Procuración del Tesoro de la Nación ha sostenido que: "El instituto de la caducidad de derechos, por afectar la subsistencia de los derechos constituye una excepción al principio general que tiende a la conservación de los actos jurídicos, por lo que su interpretación y aplicación deben ser restrictivas; participando dicho instituto de la naturaleza de una sanción, no puede aplicarse sin ley, pacto o pronunciamiento judicial que la haya impuesto" (Dictamen Nro. 19/98, febrero 20 de 1998, expte. 090-000426/97, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, publicado en el B.O. Nro. 28.976, 2<sup>a</sup> sección del 9/98).

Dado que la estructura normativa de la sanción se compone de un precepto, de la descripción de la antijuridicidad formal (significación normativa del disvalor ético-social), de una sanción y del procedimiento, en las figuras donde esta estructura no aparezca, la situación se torna anómala.

La desproporción existente entre el incumplimiento de la norma y la consecuencia que el mismo acarrea, así como la imposibilidad de realizar un descargo previo al dictado de la caducidad, denotan la existencia de una sanción que busca únicamente, infilir un menoscabo en el patrimonio del sujeto autor de la violación, con independencia del daño causado.

Si bien la forma en que la caducidad se verifica a nivel administrativo —automáticamente y sin necesidad de intimación previa, a consecuencia de lo cual el organismo recaudador nunca da la posibilidad de una intervención o descargo previo por parte del contribuyente, y en algunos casos, no dicta acto alguno declarando caduco el plan, y se limita, a intimar directamente el saldo liquidado administrativamente, manifestando que es la consecuencia de que el plan de pagos se encuentra caduco—, esta circunstancia no puede hacer desaparecer los caracteres sancionatorios del acto, dado que los

aspectos formales que revisten los hechos y actos jurídicos, aún cuando estén previstos por la ley, no califican la naturaleza de aquéllos sino que, por el contrario, es la naturaleza de estos últimos la que exige la utilización de las formas jurídicas adecuadas a derecho.

Que asimismo, el organismo fiscal no fundó detalladamente su pretensión, no surgiendo de manera expresa cuales han sido los incumplimientos imputados y ha negado al recurrente el derecho a un debido proceso adjetivo, al no habersele otorgado la posibilidad de exponer los fundamentos de sus pretensiones y defensas, habiéndose visto la recurrente, de igual manera, imposibilitada del derecho a ofrecer y producir pruebas (cf. "Resinfor S.A." T.F.N, sala C, 8/4/99) por lo que corresponde hacer lugar al planteo de nulidad articulado por la actora, con costas.

III. Atento a la forma en que se resuelve no corresponde tratar las demás cuestiones planteadas.

El doctor Buitrago dijo:

I. Que adhiere a la descripción de los hechos efectuada por el vocal preopinante.

II. Que a juicio del suscripto al acto venido en recurso, jurídicamente, no importa una determinación de la materia imponible o sus accesorios en forma cierta o presuntiva, ni ajusta quebrantos, ni por lo demás impone sanción alguna. Asimismo, debe destacarse que el acto apelado tampoco modifica el impuesto autodeclarado por el propio contribuyente, refiriéndose solamente a un aspecto vinculado con la forma de pago del mismo.

Por tal razón, en mi criterio, la resolución de marras es una mera intimación de pago, a la que tampoco puede asignársele naturaleza sancionatoria, porque la intimación allí contenida tiene su origen en la anulación de un beneficio, lo que no permite confundirlo con una "sanción". Esto es así porque tal consecuencia no es sino el resultado de no haberse observado el orden u oportunidad dado por la norma para la realización de un acto o hecho esto es, la consecuencia riesgosa o adversa para quien no cumple con un imperativo establecido en su propio interés. De este modo, incumplido aquel recaudo reglamentario, el objeto del vínculo jurídico entre el responsable y la administración fiscal no sufre un incremento cuantitativo, sino tan sólo el producto ordinario de la mora derivado de aquél incumplimiento.

III. Que, en tales condiciones, considero que la nulidad impetrada no puede prosperar, toda vez que atento la naturaleza de la resolución apelada, no resulta de aplicación los principios y procedimientos propios de actos de otra naturaleza.

El doctor Brodsky dijo:

Que adhiere al voto del doctor Urresti.

En virtud de la votación que antecede, por mayoría se resuelve: Hacer lugar a la defensa de nulidad opuesta por la recurrente, con costas. — Ignacio J. Buitrago. — Esteban J. Urresti. — Sergio P. Brodsky.

**Tribunal:** Tribunal Fiscal de la Nación, sala C(TFiscal)(SalaC)

**Fecha:** 07/03/2005

**Partes:** Pedro Ehrenbock S.C.A.

**Publicado en:** La Ley Online

#### **HECHOS:**

*Se interpone recurso de apelación y excepción de nulidad contra la resolución de la Administración Fed. de Ingresos Públicos mediante la cual se comunica la caducidad del plan de facilidades de pago, el Fisco opone como de previo y especial pronunciamiento la de incompetencia. El Tribunal Fiscal de la Nación resuelve rechazando la excepción opuesta por el Fisco y haciendo lugar a la excepción de nulidad planteada por la contribuyente.*

#### **SUMARIOS:**

1. Corresponde declarar la nulidad de la resolución de la Dirección Gral. Impositiva que intimó al ingreso de una suma de dinero proveniente del decaimiento de un plan de facilidades de pago, ya que el organismo fiscal no fundó detalladamente su pretensión, al no surgir de manera expresa cuáles fueron los incumplimientos imputados, negando así al recurrente el derecho a un debido proceso adjetivo, quien se vio imposibilitado del derecho a ofrecer y producir pruebas. El Tribunal Fiscal es competente para entender en una apelación referida a la caducidad de un plan de facilidades de pago, atento tratarse de una sanción incluida en las previsiones del inc. b), del art. 159 de la ley 11.683 -t.o. 1998-. (de la doctrina sentada en la causa "Fano, Alejandro", 2001/10/18, Imp. 2002-A (Nº 3, pág. 73), a cuyos fundamentos el Tribunal remite)
  
3. Corresponde declarar la incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación, pues, el acto por el cual se da por decaído un régimen de facilidades de pago no constituye una sanción en los términos del art. 159, inc. b) de la ley 11.683, y las únicas sanciones previstas en dicha norma son las multas siempre que superen el monto mínimo establecido. (del voto en disidencia del Dr. Buitrago)

#### **TEXTO COMPLETO:**

Buenos Aires, marzo 7 de 2005.

El doctor Urresti dijo:

I. Que a fs. 16/19 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 4 de junio de 2004 firmada por el Jefe interino de la Agencia N° 2 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General Impositiva, mediante la cual se comunica la caducidad del plan de facilidades de pago dispuesto por el dec. 93/2000 y se intima el ingreso de capital, intereses resarcitorios del impuesto al valor agregado por el período junio de 1996.

Plantea la nulidad de la resolución que se apela atento a que se ha omitido la forma esencial del procedimiento, como el dictamen jurídico que debió haber precedido el acto en cuestión, como así también la falta de expresión de la causa y de toda motivación que lo respalde Cita doctrina y jurisprudencia en favor de su postura. Hace reserva del caso federal.

A fs. 30/37 contesta la representación fiscal el traslado del recurso, oponiendo como de previo y especial pronunciamiento la incompetencia de este Tribunal para conocer en las presentes actuaciones.

Señala que la cuestión sometida a conocimiento de este organismo jurisdiccional no se ajusta a los supuestos contemplados en los arts. 159 y 165 de la ley de 11683 (t.o. vigente).

Entiende que en la resolución apelada no se modifica conceptual ni cuantitativamente las obligaciones autoliquidadas por el recurrente, este pierde los beneficios del acogimiento a los beneficios del dec. 93/2000 por no haber cumplido con los requisitos al tiempo del cumplimiento de las obligaciones, ello no constituye un acto determinativo, sino un acto de recaudación ajeno a la competencia de este Tribunal. Cita jurisprudencia a favor de su postura.

Rechaza la nulidad planteada por la actora con fundamento en la ley de procedimientos administrativos, en virtud de que la caducidad de los planes de facilidades de pago se produce de pleno derecho por su incumplimiento, circunstancia de hecho que da lugar a la intimación de la deuda incluida en la misma a través del trámite establecido expresamente al respecto por el art. 14 de la ley 11.683, es decir la simple intimación de lo declarado por el contribuyente, actividad esta meramente administrativa, por lo que la aplicación de la ley de procedimientos administrativos resulta contraria a la esencia misma del artículo citado, solicitando se rechace el recurso intentado, con costas. Hace reserva del caso federal.

A fs. 38 se corre traslado a la recurrente de la excepción opuesta por el Fisco Nacional, el que es contestado a fs. 39/42.

A fs. 44 se resuelve tratar como de previo y especial pronunciamiento la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional y la defensa de nulidad esgrimida por la actora y se elevan los autos a consideración de la

sala C.

II. Que, con referencia a la excepción de incompetencia opuesta con fundamento en la naturaleza de la resolución apelada en autos, por la cual el Fisco Nacional declara la caducidad del plan de facilidades de pago estatuido por el dec. 93/2000, esta sala en su anterior composición se ha pronunciado en los autos "Juan Bracho García e Hijos s/recurso de apelación" (Expte. N° 15.055 - I del 9/12/97), y "Ranesi S.A. s/recurso de apelación"(Expte. N° 16.113-I del 10-5-99) -entre otros-, donde el suscripto compartió el criterio expuesto en el voto de los Vocales instructores al sentenciar en el expediente N° 14.042-I, caratulado "Tejidos Gulfi S.A. s/recurso de apelación", fallo de esta sala C, del 24/4/95 y en la causa "Fano, Alejandro s/recurso de apelación" del 10/10/01, donde se ventiló una cuestión análoga a la discutida en autos y a cuyos fundamentos corresponde remitirse en mérito a la brevedad, debiendo en consecuencia acompañarse copias certificadas de los mencionados decisarios que pasan a formar parte de la presente resolución.

Que en consecuencia, corresponde rechazar la excepción de incompetencia articulada por el Fisco Nacional.

Que en cuanto a las costas, atento a tratarse de un tema controvertido y la existencia de precedentes en sentido diverso, cabe seguir el criterio adoptado sobre el punto en la causa citada ("Fano Alejandro s/recurso de apelación"), y distribuirlas en el orden causado.

III. Que en relación a la nulidad articulada por la recurrente debe señalarse que este régimen produce efectos jurídicos perjudiciales, así como también que, en este sentido, la Constitución Nacional confiere a los contribuyentes ciertas garantías fundamentales, las cuales de ninguna manera pueden verse soslayadas so color de la supuesta sujeción a un "pacto comisorio" en función del cual, en un régimen de tales características, el hecho que traería aparejado el efecto resolutivo consistiría siempre en que una de las partes no dé cumplimiento a la prestación que es objeto de la obligación.

Toda vez que de la realidad de las cosas se desprenda la existencia de un efecto jurídico-fiscal perjudicial para el contribuyente, proveniente de un sistema normativo al que se halla sometido en virtud de las particulares circunstancias de hecho y de derecho que lo rodean, existirá sanción en términos jurídico-fiscales; y toda vez que exista sanción en tales términos, nacerá un sistema de garantías ineludible, en términos constitucionales.

Efectuando un somero análisis respecto de los regímenes de facilidades de pago, cabe concluir en lo siguiente: el contribuyente que decide acogerse a un plan de tal naturaleza, exteriorizando manifiestamente una clara voluntad de cumplir con sus obligaciones tributarias, y que posteriormente se ve inmerso en una situación económicamente crítica que no es capaz de superar, recibe a manera de castigo la notificación del acto administrativo que lo excluye del régimen en cuestión, por lo cual todos los elementos que

éste pueda oponer, tendrán lugar recién después de aplicada la sanción, vulnerándose de esta manera las garantías constitucionales del "debido proceso" y de efectivo ejercicio del "derecho de defensa".

Asimismo, es dable señalar el carácter objetivo de estos castigos, dado que para su aplicación no se efectúa análisis alguno acerca de la existencia de un accionar doloso o culposo por parte del contribuyente. Es decir que, aún cuando -por hipótesis- un hecho fortuito o de causa mayor hubiera desencadenado el incumplimiento, la sanción será aplicada sin perjuicio de la revisión posterior de la misma conforme al procedimiento recursivo.

La primera consecuencia legal prevista en todo incumplimiento a un plan de pagos está dada por la obligación de abonar los intereses por la totalidad de los días en que se incurrió en mora -consecuencia automática aplicable a todo contribuyente moroso-.

La otra consecuencia prevista es la posibilidad de que los responsables incluidos en dichos planes pierdan los beneficios obtenidos a partir de su acogimiento -consecuencia excepcional denominada "caducidad del plan"-.

Esta pérdida de beneficios ocurre, en general, en forma automática, es decir, sin intimación administrativa previa al interesado, a quien sólo se le comunica la caducidad dispuesta en el acto administrativo por el cual, además, se le reliquida e intima al pago de la deuda originaria, con más los accesorios devengados hasta dicha fecha, calculados como si el plan de facilidades nunca hubiera existido.

La caducidad así legislada, cuyas liquidaciones administrativas llegan en algunos casos a duplicar e incluso a triplicar los montos por los que se acogiera el contribuyente, constituye una medida típicamente sancionatoria, que agrava notoriamente el status quo ante, reuniendo en sí todos los elementos que le dan naturaleza de pena.

La Procuración del Tesoro de la Nación ha sostenido que: "El instituto de la caducidad de derechos, por afectar la subsistencia de los derechos constituye una excepción al principio general que tiende a la conservación de los actos jurídicos, por lo que su interpretación y aplicación deben ser restrictivas; participando dicho instituto de la naturaleza de una sanción, no puede aplicarse sin ley, pacto o pronunciamiento judicial que la haya impuesto" (Dictamen ro. 19/98, febrero 20 de 1998, expte. 090-000426/97, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, publicado en el B.O. Nro. 28.976, 2<sup>a</sup> sección del 9/9/98).

Dado que la estructura normativa de la sanción se compone de un precepto, de la descripción de la antijuridicidad formal (significación normativa del disvalor ético-social), de una sanción y del procedimiento, en las figuras donde esta estructura no aparezca, la situación se torna anómala.

La desproporción existente entre el incumplimiento de la norma y la

consecuencia que el mismo acarrea, así como la imposibilidad de realizar un descargo previo al dictado de la caducidad, denotan la existencia de una sanción que busca únicamente, infligir un menoscabo en el patrimonio del sujeto autor de la violación, con independencia del daño causado.

Si bien la forma en que la caducidad se verifica a nivel administrativo - automáticamente y sin necesidad de intimación previa, a consecuencia de lo cual el organismo recaudador nunca da la posibilidad de una intervención o descargo previo por parte del contribuyente, y en algunos casos, no dicta acto alguno declarando caduco el plan, y se limita a intimar directamente el saldo liquidado administrativamente, manifestando que es la consecuencia de que el plan de pagos se encuentra caduco-, esta circunstancia no puede hacer desaparecer los caracteres sancionatorios del acto, dado que los aspectos formales que revisten los hechos y actos jurídicos, aún cuando estén previstos por la ley, no califican la naturaleza de aquellos sino que, por el contrario, es la naturaleza de estos últimos la que exige la utilización de las formas jurídicas adecuadas a derecho.

Que, ello así, y como resolviera esta sala en la causa "Juan Bracho García e Hijos S.A. s/recurso de apelación", sentencia del 1/12/98, el dictamen jurídico constituye un requisito esencial del acto, debiendo el art. 10 del dec. 618/97 (B.O. 14/7/97) interpretarse "...en el contexto integrado de la normativa procesal vigente y, en este aspecto, el art. 7º de la ley de Procedimientos Administrativos dispone: "Son requisitos esenciales del acto administrativo los siguientes: ...d) Antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de los que establezcan otras normas especiales, considerase también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiere afectar derechos subjetivos e intereses legítimos".

"Que conforme, al art. 14 de la ley 19.549: "El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos:...b) Cuando fuere emitido mediando....violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado" y teniendo en cuenta que con el dictamen previo se persigue como finalidad fundamental que la administración asegure y mantenga la juridicidad de sus actos, dicho requisito resulta necesario para el tipo de cuestiones que aquí se ventilan"

Que asimismo, el organismo fiscal no fundó detalladamente su pretensión, no surgiendo de manera expresa cuales han sido los incumplimientos imputados y ha negado al recurrente el derecho a un debido proceso adjetivo, al no habersele otorgado la posibilidad de exponer los fundamentos de sus pretensiones y defensas, habiéndose visto la recurrente, de igual manera, imposibilitada del derecho a ofrecer y producir pruebas (cf. "Resinfor S.A." T.F.N., sala C, 8/4/99) por lo que corresponde hacer lugar al planteo de nulidad articulado por la actora, con costas.

El doctor Buitrago dijo:

I. Que comparte el relato de los antecedentes de la causa efectuado en el punto I del voto del doctor Urresti.

II. Que a juicio del suscripto, decisiones del tipo de las apeladas en autos constituyen decisiones del organismo recaudador que no encuadran en ninguno de los supuestos contemplados en los arts. 159 y 165 de la ley 11.683 como habilitantes de su competencia.

Ello es así a poco que se advierta que las llamadas leyes de moratoria o regímenes de facilidades de pago y/o presentación espontánea, no son sino especies del género "medios de extinción de las obligaciones tributarias", materia ésta reiteradamente declarada ajena a su conocimiento (cfr. "Piedra Grande S.A.", sala B, 14/5/82, entre muchas otras).

III. Que, por otra parte, resulta inatendible el argumento del apelante sustentado en cierta jurisprudencia del Tribunal que habilitó la instancia al considerar que el decaimiento de regímenes de pago importaba una sanción.

En efecto, como lo tiene dicho este Tribunal, y lo ha confirmado la Alzada, el acto por el cual se da por decaído un régimen de facilidades de pago no constituye una sanción en los términos del art. 159, inc. b) de la ley 11.683, habida cuenta de que las únicas sanciones previstas en dicha norma que son susceptibles de impugnación ante el Tribunal son las multas, siempre que superen el monto mínimo establecido para su competencia (conf. Entre muchos otros, "Cía. Industrial SHS S.R.L.", sala IV, 8/11/2001; "Cía Industrial SHS S.R.L.", sala V, 14/7/2000).

Ello así, corresponde declarar la incompetencia de este Tribunal en la presente causa, con costas

IV. Que por la forma en que se resuelve resulta inoficioso examinar la defensa de nulidad opuesta por la recurrente.

El doctor Brodsky dijo:

Que adhiere al voto del doctor Urresti con la salvedad de que en la incompetencia impone las costas al Fisco Nacional.

Que de la votación que antecede, surge que el doctor Urresti trata la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional, a la que no hace lugar, imponiendo las costas en el orden causado y hace lugar a la excepción de nulidad planteada por la recurrente, con costas.

Por su parte, el doctor Buitrago hace lugar a la excepción de incompetencia incoada por el Fisco, con costas y, en consecuencia, considera inoficioso

pronunciarse sobre la nulidad opuesta por la apelante.

Por último, el doctor Brodsky no hace lugar la excepción de incompetencia opuesta en autos, con costas a cargo del Fisco Nacional, y adhiere al voto del doctor Urresti respecto de la defensa de nulidad articulada por la recurrente, con costas.

Que del análisis de los votos reseñados, se desprende que existe coincidencia entre los doctores Urresti y Brodsky en rechazar la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco y también en acoger la excepción de nulidad planteada por la recurrente, con costas.

Disienten en cambio respecto de las costas de la excepción de incompetencia que ambos rechazan.

Que, por lo tanto, se somete a segunda votación la procedencia de las costas de la excepción de incompetencia que por mayoría se rechaza.

El doctor Urresti dijo:

Que por las consideraciones expuestas al resolver la cuestión de competencia y atento a la existencia de criterios opuestos, corresponde imponer las costas en el orden causado.

El doctor Buitrago dijo:

Que habiendo quedado en minoría respecto a la competencia del Tribunal, debo adherir al doctor Urresti en cuanto a que las costas deben imponerse en el orden causado.

El doctor Brodsky dijo:

Que por las razones antes expuestas, considero que corresponde imponer las costas de la cuestión referida a la incompetencia articulada en autos a cargo del Fisco Nacional.

Como resultado de esta segunda votación, por mayoría, se resuelve: 1º) No hacer lugar a la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal. 2º) Imponer las costas de la excepción de incompetencia que se rechaza en el orden causado. 3º) Hacer lugar a la excepción de nulidad articulada por la apelante, con costas. - Ignacio J. Buitrago. - Esteban J. Urresti. - Sergio P. Brodsky.

---

**Tribunal:** Tribunal Fiscal de la Nación, sala C(TFiscal)(SalaC)

**Fecha:** 30/06/2004

**Partes:** Rodados Fiorenza S.A.

**Publicado en:** La Ley Online

**HECHOS:**

*Se apeló ante el Tribunal Fiscal de la Nación la resolución de la Dirección Gral. Impositiva que comunicó la caducidad de un plan de facilidades de pago intimando el ingreso de capital e intereses. La representación fiscal planteó la excepción de incompetencia. El Tribunal, tras rechazar la excepción articulada, declaró la nulidad de la resolución apelada.*

**SUMARIOS:**

1. El Tribunal Fiscal es competente para entender en una apelación referida a la caducidad de un plan de facilidades de pago, atento tratarse de una sanción incluida en las previsiones del inc. b), del art. 159 de la ley 11.683 -t.o. 1998-. (de la sentencia del Tribunal Fiscal según la doctrina sentada en "Fano, Alejandro", 2001/10/18, a la cual se remite)La caducidad de un plan de facilidades de pago es una de las "sanciones de otro tipo" a que se refiere el inc. b) del art. 159 de la ley 11.683 -t.o. 1998- como habilitante de la competencia del Tribunal Fiscal que, en materia de sanciones es amplia salvo los supuestos expresamente vedados por dicha ley u otros cuerpos normativos. (de la sentencia del Tribunal Fiscal según la doctrina sentada en "Fano, Alejandro", 2001/10/18, a la cual se remite)Corresponde declarar la nulidad de la resolución de la Dirección Gral. Impositiva que intima al ingreso de una suma de dinero proveniente de la declaración de caducidad de un plan de facilidades de pago, pues ello constituye una sanción que, por aplicarse sin intimación administrativa previa al interesado vulnera las garantías constitucionales del debido proceso y de efectivo ejercicio del derecho de defensa, ya que todos los elementos que el contribuyente pueda oponer recién tendrán lugar después de aplicada la sanción.**TEXTO COMPLETO:**

Buenos Aires, junio 30 de 2004.

El doctor Urresti dijo:

Que a fs. 18/30 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 1º de octubre de 2003, suscripta por el Jefe de la Agencia N° 15 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General Impositiva, mediante la cual se comunica la caducidad del plan de facilidades de pago dispuesto por dec. 1384/01 y se intima el ingreso de capital e intereses resarcitorios del impuesto a las ganancias por el período 1998.

Considera la actora que este Tribunal es competente para entender en la presente causa por cuanto la resolución apelada reviste el carácter de una

determinación de oficio. Cita doctrina y jurisprudencia a su favor.

Puntualiza que de no compartirse dicho criterio, el Tribunal debe ponderar la jurisprudencia y dictámenes de la propia DGI que coinciden en reconocer el carácter sancionatorio de las resoluciones que declaran la caducidad de derechos del contribuyente.

Por último, para el improbable supuesto que se declare la incompetencia en razón de la materia, solicita que el acto apelado sea remitido al organismo fiscal a efectos de que le de el trámite previsto en el art. 74 del dec. reglamentario de la ley 11.683.

Ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal.

A fs. 49/61 vta. contesta la representación fiscal el traslado del recurso, oponiendo como de previo y especial pronunciamiento la incompetencia de este Tribunal para conocer en las presentes actuaciones

Entiende que la materia objeto del presente recurso se encuentra excluida de la competencia de este organismo jurisdiccional, toda vez que no se trata de alguno de los supuestos sometidos a su conocimiento por imperio de la norma del art. 159 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Puntualiza que analizando la naturaleza del acto que en sí constituye la caducidad del plan de pagos, se advierte que no es una determinación tributaria efectuada en forma cierta o presuntiva, o bien la imposición de una pena contemplada en la legislación tributaria, incluso ambas a la vez.

Subsidiariamente expone los argumentos sobre el fondo de la causa y solicita se rechace el recurso intentado, con costas. Plantea el caso federal.

A fs. 63 se corre traslado a la recurrente de la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal, el que es contestado a fs. 65/70 vta.

A fs. 71 se resuelve tratar como de previo y especial pronunciamiento la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal y se elevan los autos a consideración de la sala C.

## II. Que corresponde resolver la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional.

Que en el acto apelado se declara la caducidad del plan de facilidades de pago estatuido por el dec. 1384/01, respecto del impuesto a las ganancias por el período 1998. Como ya se pronunciara esta sala en los autos "Juan Bracho García e Hijos s/recurso de apelación" (Expte. N° 15.055-I del 9/12/97), y "Ranesi S.A. s/recurso de apelación" (Expte. N° 16.113-I del 10/5/99) -entre otros-, el suscripto compartió el criterio expuesto en el voto

de Vocales instructores al sentenciar en el expediente N° 14.042-I, caratulado "Tejidos Gulfi S.A. s/recurso de apelación", fallo de esta Sala C, del 24/4/95 y en la causa "Fano, Alejandro s/recurso de apelación" del 10/10/01, donde se ventiló una cuestión análoga a la discutida en autos y a cuyos fundamentos corresponde remitirse en mérito a la brevedad, debiendo en consecuencia acompañarse copias certificadas de los mencionados decisarios que pasan a formar parte de la presente resolución.

Que en consecuencia, corresponde rechazar la excepción de incompetencia articulada por el Fisco Nacional.

Que en cuanto a las costas, atento a tratarse de un tema controvertido y la existencia de precedentes en sentido diverso, cabe seguir el criterio adoptado sobre el punto en la causa citada ("Fano Alejandro s/recurso de apelación"), y distribuirlas en el orden causado.

III. Que, debe analizarse, en atención a la naturaleza sancionatoria de la resolución apelada, tal como se expusiera al resolver la cuestión de competencia en el considerando anterior, si se encuentra cumplido el debido proceso que impone la ley 11.683 en la materia.

Que como ha señalado esta sala, la caducidad de un régimen de facilidades de pago produce efectos jurídicos perjudiciales, de naturaleza sancionadora, así como también que, en este sentido, la Constitución Nacional confiere a los contribuyentes ciertas garantías fundamentales, las cuales de ninguna manera pueden verse soslayadas so color de la supuesta sujeción a un "pacto comisorio" en función del cual, en un régimen de tales características, el hecho que traería aparejado el efecto resolutivo consistiría siempre en que una de las partes no dé cumplimiento a la prestación que es objeto de la obligación.

Toda vez que de la realidad de las cosas se desprenda la existencia de un efecto jurídico-fiscal perjudicial para el contribuyente, proveniente de un sistema normativo al que se halla sometido en virtud de las particulares circunstancias de hecho y de derecho que lo rodean, existirá sanción en términos jurídico-fiscales; y toda vez que exista sanción en tales términos, nacerá un sistema de garantías ineludible, en términos constitucionales.

Efectuando un somero análisis respecto de los regímenes de facilidades de pago, cabe concluir en lo siguiente: el contribuyente que decide acogerse a un plan de tal naturaleza, exteriorizando manifiestamente una clara voluntad de cumplir con sus obligaciones tributarias, y que posteriormente se ve inmerso en una situación económicamente crítica que no es capaz de superar, recibe en manera de castigo la notificación del acto administrativo que lo excluye del régimen en cuestión, por lo cual todos los elementos que éste pueda oponer, tendrán lugar recién después de aplicada la sanción, vulnerándose de esta manera las garantías constitucionales del "debido proceso" y de efectivo ejercicio del "derecho de defensa".

Asimismo, es dable señalar el carácter objetivo de estos castigos, dado que para su aplicación no se efectúa análisis alguno acerca de la existencia de un accionar doloso o culposo por parte del contribuyente. Es decir que, aún cuando -por hipótesis- un hecho fortuito o de fuerza mayor hubiera desencadenado el incumplimiento, la sanción será aplicada sin perjuicio posterior de la misma conforme al procedimiento recursivo.

La primera consecuencia legal prevista en todo incumplimiento a un plan de pagos está dada por la obligación de abonar los intereses por la totalidad de los días en que se incurrió en mora -consecuencia automática aplicable a todo contribuyente moroso-.

La otra consecuencia prevista es la posibilidad de que los responsables incluidos en dichos planes pierdan los beneficios obtenidos a partir de su acogimiento -consecuencia excepcional denominada "caducidad del plan"-.

Esta pérdida de beneficios ocurre, en general, en forma automática, es decir, sin intimación administrativa previa al interesado, a quien sólo se le comunica la caducidad dispuesta en el acto administrativo por el cual, además, se le reliquida e intima al pago de la deuda originaria, con más los accesorios devengados hasta dicha fecha, calculados como si el plan de facilidades nunca hubiera existido.

La caducidad así legislada, cuyas liquidaciones administrativas llegan en algunos casos a duplicar e incluso a triplicar los montos por los que se acogiera el contribuyente, constituye una medida típicamente sancionatoria, que agrava notoriamente el status quo ante, reuniendo en sí todos los elementos que le dan naturaleza de pena.

La Procuración del Tesoro de la Nación ha sostenido que: "El instituto de la caducidad de derechos, por afectar la subsistencia de los derechos constituye una excepción al principio general que tiende a la conservación de los actos jurídicos, por lo que su interpretación y aplicación deben ser restrictivas; participando dicho instituto de la naturaleza de una sanción, no puede aplicarse sin ley, pacto o pronunciamiento judicial que la haya impuesto" (Dictamen 19/98, febrero 20 de 1998, expte. 090-000426/97, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, publicado en el B.O. N° 28.976, 2<sup>a</sup> sección del 9/9/98).

Dado que la estructura normativa de la sanción se compone de un precepto, de la descripción de la antijuridicidad formal (significación normativa del disvalor ético-social), de una sanción y del procedimiento, en las figuras donde esta estructura no aparezca, la situación se torna anómala.

La desproporción existente entre el incumplimiento de la norma y la consecuencia que el mismo acarrea, así como la imposibilidad de realizar un descargo previo al dictado de la caducidad, denotan la existencia de una sanción que busca únicamente, infiligr un menoscabo en el patrimonio del sujeto autor de la violación, con independencia del daño causado ("Ranesi

S.A. s/recurso de apelación" Expte. N° 16.113-I del 10/5/99 -entre otros-).

La ley de procedimiento fiscal, en materia de sanciones -arts. 70 y siguientes- establece un procedimiento reglado tendiente a resguardar el principio del debido proceso adjetivo.

Como ha señalado el Alto Tribunal la garantía del debido proceso se encuentra satisfecha cuando el individuo ha sido notificado de la existencia del procedimiento que se le sigue o ha seguido, y cuando además, se le ha dado la oportunidad de ser oído y de probar de algún modo los hechos que creyere conducentes a su descargo ("Agronorte S.A.A.C.I.F.I." C.S.J.N., 1/10/89), lo que no ha ocurrido en autos, pues tal como se desprende de los antecedentes administrativos acompañados por la representación fiscal, no se ha instruido sumario, ni emitido dictamen jurídico, lo que constituye vicios en el procedimiento seguido, lo que tiene especial relevancia en materia represiva, por lo que debe declararse la nulidad de la resolución apelada, aún cuando la apelante no lo haya advertido.

En tal sentido, la sala A de este Tribunal sostuvo que "...la inefficiencia intrínseca del acto (por no ser la consecuencia lógica de un procedimiento regular), dada la custodia del orden jurídico que a los órganos jurisdiccionales como a este Tribunal le es atribuida al efecto, puede y debe ser producida de oficio, precisamente, porque siendo este Tribunal independiente le es ineludible efectuar un control de esa naturaleza dentro de la Administración. Por dicho motivo, no es válido compeler a que este organismo jurisdiccional convalide -por la mera circunstancia de la omisión argumentativa de una de las partes- un acto que se dicta prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legal establecido para ello e impedirle que por su propia iniciativa, de oficio, imponga una solución (su nulidad) ajustada a derecho" ("Tibsa S.A." del 7/11/01).

Por lo expuesto, corresponde declarar la nulidad de las resoluciones apeladas, con costas.

La doctora Wurcel dijo:

Que adhiere al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede, se resuelve: 1º) No hacer lugar a la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal. Costas por su orden. 2º) Declarar la nulidad de la resolución apelada, con costas. 3º) Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos Vocales por encontrarse vacante la Vocalía de la 9na. Nominación (conf. art. 184 segundo párrafo de la ley 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones-). - Graciela L. T. de Wurcel. - Esteban J. Urresti.

---

**Tribunal:** Tribunal Fiscal de la Nación, sala C(TFiscal)(SalaC)

**Fecha:** 07/04/2004

**Partes: Miami Sun Solarium S.A.**

**Publicado en: IMP 2004-B, 2110**

**HECHOS:**

*Una sociedad comercial apeló la resolución de la Dirección gral. Impositiva por medio de la cual se le comunicó la caducidad de un plan de facilidades de pago, intimando el ingreso de los importes en ella consignados. El Tribunal Fiscal, por mayoría, declaró la nulidad de dicha resolución.*

**SUMARIOS:**

1. Corresponde declarar la nulidad de la resolución de la Dirección Gral. Impositiva mediante la cual comunicó la caducidad de un plan de facilidades de pago intimando el ingreso de las sumas adeudadas, pues, el organismo fiscal no fundó detalladamente su pretensión al no surgir de manera expresa cuáles fueron los incumplimientos imputados, denegando así al recurrente el derecho a un debido proceso adjetivo, quien se vio imposibilitado del derecho a ofrecer y producir pruebas.
2. Es nula la resolución de la Dirección Gral. Impositiva que comunicó al contribuyente la caducidad de un plan de facilidades de pago, desde que todos los elementos que éste puede oponer tienen lugar recién después de aplicada la sanción, vulnerándose así las garantías constitucionales del debido proceso y de efectivo ejercicio del derecho de defensa.
3. Corresponde rechazar la defensa de nulidad articulada por la actora con fundamento en la falta de dictamen jurídico previo a la resolución suscripta por un juez administrativo no abogado, que comunicó la caducidad de un plan de pagos, ya que dicha resolución no encuadra en ninguno de los supuestos en los cuales debe requerirse el citado dictamen, esto es, determinaciones de oficio, repeticiones, aplicación de multas y resoluciones de recursos de reconsideración. (del voto en disidencia del doctor Celdeiro)

**TEXTO COMPLETO:**

Buenos Aires, abril 7 de 2004.

El doctor Celdeiro dijo:

- I. Que a fs. 43/48 la actora interpone recurso de apelación contra una resolución de fecha 6 de diciembre de 2000, suscripta por el Jefe de la Agencia N° 46 de la Dirección General Impositiva por medio de la cual se comunica la caducidad del plan de facilidades de pago dispuesto por el dec. 316/95 y se intima en consecuencia el ingreso de los importes allí

consignados.

En primer lugar la actora se agravia respecto de la falta de dictamen jurídico previo en razón de haber sido suscripta la resolución apelada por Juez administrativo no abogado.

En segundo lugar y específicamente en lo que hace al fondo de la cuestión manifiesta que el art. 16 del dec. 316 facultó a la DGI a dictar las normas complementarias respecto de la aplicación del régimen de facilidades de pago dispuesto por el citado decreto, situación que finalmente originó el dictado de la res. general 3962, cuyo art. 26 estableció la caducidad del mismo cuando la mora acumulada en el pago total o parcial de las cuotas supere una cantidad de días equivalente al doble de las cuotas solicitadas o en caso en que la mora excediese de los cinco días por cada una de ellas.

Atento lo expuesto destaca como arbitrario el proceder fiscal, en tanto su parte podría haberse atrasado en 14 cuotas, con excepción de la primera, durante cinco días y en otra cuota dos días, sin que ello aparejara la caducidad del plan.

Aclara que en el caso específico de autos el atraso de cinco días adicionales a los previstos por la resolución, sin haberse tenido en cuenta el resto de las 35 cuotas establecidas, aparecen en principio vulnerando los principios constitucionales de razonabilidad, lo que demuestra a su criterio un comportamiento arbitrario de la Administración que la aleja del concepto jurídico de justicia. Al respecto agrega que no parece justo que quien cumplió estrictamente con el plan de pagos en 35 cuotas de un total de 36, se encuentre en peor situación que aquél que se atrasó, en hipótesis, en todas las cuotas que quiso y que pudo -menos de 5 días por cuota, sin superar 72 días- a pesar de pagar los intereses moratorios respectivos.

Asimismo manifiesta que habiendo su parte cancelado el total de 36 cuotas por un monto de \$12.791,52 el Fisco pretende ser acreedor de otro importe adicional de \$10.766,65 superior a la deuda determinada en el formulario 619 al momento del acogimiento.

Ello así considera que el propio dec. 316 ha previsto en su art. 17 la posibilidad de que el Fisco declare la regularidad de los planes de pago caducados que se encuentren cancelados a la fecha del mismo, sin perjuicio de los intereses y actualizaciones que correspondan por el lapso de la mora. Cita antecedentes al respecto.

Por último destaca el carácter sancionatorio de la resolución apelada en razón de que la demora en el ingreso de \$347,06 originó el pago de una suma adicional de \$10.766,65 incurriendo a su criterio el Organismo Fiscal en la figura del abuso de derecho contemplada por el art. 1071 del Código Civil. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba y hace reserva del Caso Federal.

II. A fs. 53 se da traslado del recurso al Fisco Nacional quien contesta a fs.

61/67 oponiendo como de previo y especial pronunciamiento la excepción de incompetencia, la que finalmente es rechazada conforme sentencia obrante a fs. 87/88. En lo que hace al fondo de la cuestión, solicita en base a los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirme la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

III. Que a fs. 99 se abre la causa a prueba haciéndose lugar a la informativa y a la pericial contable ofrecida por la actora. A fs. 109/113 obra agregado el informe pericial. A fs. 119 se da por decaído el derecho a la recurrente a producir la prueba informativa ofrecida y se declara el cierre del período de instrucción. A fs. 121 se elevan los autos a sala y se ponen para alegar. A fs. 126/127vta y 128/137 obran agregados los (respectivos alegatos) pasando finalmente los autos a sentencia a fs. 138.

IV. Que en primer lugar corresponde advertir que dos son las cuestiones a las que este sala se encuentra llamada a resolver. La primera referida a la defensa de nulidad articulada por la actora con fundamento en la falta de dictamen jurídico previo al dictado de la resolución aquí recurrida en razón de haber sido suscripta la misma por un Juez Administrativo no abogado y la segunda referida específicamente a la caducidad del plan de facilidades de pago acordado con fundamento en lo dispuesto por el Dec. 316.

A la primera cuestión el doctor Celdeiro dijo:

Que conforme lo establece el art. 5º del dec. 1397/79 el dictamen jurídico previo resulta procedente para los casos en que el Juez administrativo no abogado deba resolver las situaciones previstas en el inc. b) del art. 9º de la ley - según dec. 618/97-, a saber: determinaciones de oficio de la materia imponible y gravámenes correspondiente, repeticiones, aplicación de multas y resoluciones de recursos de reconsideración.

Que ello así no encuadrando la resolución apelada en ninguno de los supuestos expresamente enunciados por el citado art. 9º en razón de tratarse del rechazo de un plan de facilidades de pago al que el suscripto no le reconoce naturaleza determinativa ni sancionatoria conforme los fundamentos expuestos, entre otras, en la causa "All Sport s/ recurso de apelación", sentencia del 19 de febrero de 2003, -a cuyos fundamentos se remite por razones de brevedad- corresponde rechazar la defensa articulada por la actora con fundamento en la falta de dictamen jurídico previo, con costas.

A la primera cuestión los doctores Urresti y Wurcel dijeron:

Que como ha resuelto esta sala en la causa "Masalpibue S.R.L. s/recurso de apelación", Expte. N° 20.448-I. del 18/12/2002 "Que en cuanto a la nulidad articulada por la recurrente, en primer término, cabe recordar que, como ya se dijera, la caducidad de un régimen de facilidades de pago produce efectos jurídicos perjudiciales, de naturaleza sancionadora, así como también que, en este sentido, la Constitución Nacional confiere a los

consistiría siempre en que una de las partes no de cumplimiento a la prestación que es objeto de la obligación.

Toda vez que de la realidad de las cosas se desprenda la existencia de un efecto jurídico -fiscal perjudicial para el contribuyente, proveniente de un sistema normativo al que se halla sometido en virtud de las particulares circunstancias de hecho y de derecho que lo rodean, existirá sanción en términos jurídicos - fiscales; y toda vez que exista sanción en tales términos, nacerá un sistema de garantías ineludible, en términos constitucionales.

Efectuando un somero análisis respecto de los regímenes de facilidades de pago, cabe concluir en lo siguiente: el contribuyente que decide acogerse a un plan de tal naturaleza, exteriorizando manifiestamente una clara voluntad de cumplir con sus obligaciones tributarias, y que posteriormente se ve inmerso en una situación económicamente crítica que no es capaz de superar, recibe a manera de castigo la notificación del acto administrativo que lo excluye del régimen en cuestión, por lo cual todos los elementos que éste pueda oponer, tendrán lugar recién después de aplicada la sanción, vulnerándose de esta manera las garantías constitucionales del "debido proceso" y del efectivo ejercicio del "derecho de defensa".

Asimismo, es dable señalar el carácter objetivo de estos castigos, dado que para su aplicación no se efectúa análisis alguno acerca de la existencia de un accionar doloso o culposo por parte del contribuyente. Es decir que, aún cuando -por hipótesis- un hecho fortuito o de causa mayor hubiera desencadenado el incumplimiento, la sanción será aplicada sin perjuicio de la revisión posterior de la misma conforme al procedimiento recursivo.

La primera consecuencia legal prevista en todo incumplimiento a un plan de pagos está dada por la obligación de abonar los intereses por la totalidad de los días en que se incurrió en mora -consecuencia automática aplicable a todo contribuyente moroso-.

La otra consecuencia prevista es la posibilidad de que los responsables incluidos en dichos planes pierdan los beneficios obtenidos a partir de su acogimiento -consecuencia excepcional denominada "caducidad del plan"-.

Esta pérdida de beneficios ocurre, en general, en forma automática, es decir, sin intimación administrativa previa al interesado, a quien sólo se le comunica la caducidad dispuesta en el acto administrativo por el cual, además, se le reliquida e intima al pago de la deuda originaria, con más los accesorios devengados hasta dicha fecha, calculados como si el plan de facilidades nunca hubiera existido.

La caducidad así legislada, cuyas liquidaciones administrativas llegan en algunos casos a duplicar e incluso a triplicar los montos por los que se acogiera el contribuyente, constituye una medida típicamente sancionatoria, que agrava notoriamente el status quo ante, reuniendo en sí todos los

elementos que le dan naturaleza de pena.

La Procuración del Tesoro de la Nación ha sostenido que: "El instituto de la caducidad de derechos, por afectar la subsistencia de los derechos constituye una excepción al principio general que tiende a la conservación de los actos jurídicos, por lo que su interpretación y aplicación deben ser restrictivas; participando dicho instituto de la naturaleza de una sanción, no puede aplicarse sin ley, pacto o pronunciamiento judicial que la haya impuesto" (Dictamen 19/98, febrero 20 de 1998, expte. 090-000426/97, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, publicado en el B.O. N° 28.976, 2<sup>a</sup> sección del 9/9/98).

Dado que la estructura normativa de la sanción se compone de un precepto, de la descripción de la antijuridicidad formal (significación normativa del disvalor ético-social), de una sanción y del procedimiento, en las figuras donde esta estructura no aparezca, la situación se torna anómala.

La desproporción existente entre el incumplimiento de la norma y la consecuencia que el mismo acarrea, así como la imposibilidad de realizar un descargo previo al dictado de la caducidad, denotan la existencia de una sanción que busca únicamente, infiligr un menoscabo en el patrimonio del sujeto autor de la violación, con independencia del daño causado.

Si bien la forma en que la caducidad se verifica a nivel administrativo - automáticamente y sin necesidad de intimación previa, a consecuencia de lo cual el organismo recaudador nunca da la posibilidad de una intervención o descargo previo por parte del contribuyente, y en algunos casos, no dicta acto alguno declarando caduco el plan, y se limita a intimar directamente el saldo liquidado administrativamente, manifestando que es la consecuencia de que el plan de pagos se encuentra caduco-, esta circunstancia no puede hacer desaparecer los caracteres sancionatorios del acto, dado que los aspectos formales que revisten los hechos y actos jurídicos, aún cuando estén previstos por la ley, no califican la naturaleza de aquéllos sino que, por el contrario, es la naturaleza de estos últimos la que exige la utilización de las formas jurídicas adecuadas a derecho.

Que, ello así, y como resolviera esta sala en la causa "Juan Bracho García e Hijos S.A. s/recurso de apelación", sentencia del 1/12/98, el dictamen jurídico constituye un requisito esencial del acto, debiendo el art. 10 del dec. 618/97 (B.O. 14/7/97) interpretarse "...en el contexto integrado de la normativa procesal vigente y, en este aspecto, el art. 7º de la ley de Procedimientos Administrativos dispone: "Son requisitos esenciales del acto administrativo los siguientes: ... d) Antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de los que establezcan otras normas especiales, considérase también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiere afectar derechos subjetivos e intereses legítimos".

"Que conforme, al art. 14 de la ley 19.549: "El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos:... b) Cuando fuere emitido mediando... violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado" y teniendo en cuenta que con el dictamen previo se persigue como finalidad fundamental que la administración asegure y mantenga la juridicidad de sus actos, dicho requisito resulta necesario para el tipo de cuestiones que aquí se ventilan".

Que asimismo, el organismo fiscal no fundó detalladamente su pretensión, no surgiendo de manera expresa cuáles han sido los incumplimientos imputados y ha negado al recurrente el derecho a un debido proceso adjetivo, al no habersele otorgado la posibilidad de exponer los fundamentos de sus pretensiones y defensas, habiéndose visto la recurrente, de igual manera, imposibilitada del derecho a ofrecer y producir pruebas (cf. "Resinfor S.A." T.F.N, sala C, 8/4/99) por lo que corresponde hacer lugar al planteo de nulidad articulado por la actora, con costas.

A la segunda cuestión los doctores Urresti y Wurcel dijeron:

Que atento al criterio expuesto al votar la primera cuestión, no corresponde pronunciarse sobre la cuestión de fondo.

Del resultado de la votación que antecede, se resuelve:

Hacer lugar a la nulidad articulada por la actora, con costas. - Ernesto C. Celdeiro. - Esteban J. Urresti. - Graciela L. T. de Wurcel.

**Tribunal:** Tribunal Fiscal de la Nación, sala C(TFiscal)(SalaC)

**Fecha:** 23/09/2003

**Partes:** Japan Cosmetics S.A.

**Publicado en:** La Ley Online

#### **HECHOS:**

*Una sociedad comercial apeló la resolución de la Dirección General Impositiva que le comunicó la caducidad de un plan de facilidades de pago intimando el ingreso de las sumas adeudadas, planteando su nulidad por considerar que la misma fue dictada en violación a la garantía de defensa en juicio, ya que no se le dio la oportunidad, previo al dictado de la misma, a exponer su derecho. El Fisco opuso excepción de incompetencia. El Tribunal Fiscal rechazó el planteo de incompetencia e hizo lugar a la nulidad incoada.*

#### **SUMARIOS:**

1. El Tribunal Fiscal de la Nación resulta competente para entender en la apelación del acto administrativo por el cual la Dirección General

Impositiva comunica al contribuyente la caducidad de un plan de facilidades de pago intimando el ingreso de las sumas adeudadas, pues la caducidad debe ser entendida como una sanción por presentarse como la consecuencia de una conducta contraria al derecho objetivo, y en tanto resulta imposible restringir la competencia del Tribunal solamente al conocimiento de aquellas resoluciones que impongan multas, dada la claridad del art. 159, inc. b), de la ley 11.683, por lo que debe entender en la apelación de cualquier sanción que imponga el organismo fiscal so pena de introducir una limitación que no resulta del espíritu ni de la letra de la ley.

2. Es nula la resolución de la Dirección General Impositiva que comunica al contribuyente la caducidad de un plan de facilidades de pago intimando el ingreso de las sumas adeudadas, si todos los elementos que éste puede oponer tiene lugar recién después de aplicada la sanción, desde que ello vulnera las garantías constitucionales del debido proceso y de efectivo ejercicio del derecho de defensa.
3. Corresponde declarar la nulidad de la resolución de la Dirección General Impositiva mediante la cual comunicó la caducidad de un plan de facilidades de pago intimando el ingreso de las sumas adeudadas, pues, el organismo fiscal no fundó detalladamente su pretensión al no surgir de manera expresa cuáles fueron los incumplimientos imputados, denegando así al recurrente el derecho a un debido proceso adjetivo, quien se vio imposibilitado del derecho a ofrecer y producir pruebas.

#### **TEXTO COMPLETO:**

Buenos Aires, septiembre 23 de 2003.

El doctor Brodsky dijo:

I. Que a fs. 29/47 vta. se interpone recurso de apelación contra el acto administrativo de fecha 9 de octubre de 2002, emanados del Jefe de la Agencia N° 10 de la AFIP-Dirección General Impositiva, por la que se comunica que se encuentra caduco el plan de facilidades de pago establecido por el dec. 1053/96 en atención a lo dispuesto por el art. 6º del dec. 1164/93 (t.o. 1994) modificado por dec. 1053/96, y en consecuencia se le intima a la recurrente que ingrese las sumas adeudadas las que se detallan según liquidación adjunta y efectuada de conformidad con lo dispuesto por la res. general 643/99 (AFIP).

Expone en primer término que el Tribunal resulta competente para entender en estos autos, sosteniendo que la materia apelada se encuentra incluida en lo dispuesto por el art. 159 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. vigente), considerando que la caducidad decretada tiene la naturaleza jurídica sancionatoria por cuanto con ello se produce la pérdida del beneficio que prevé el dec. 1053/96 y cita jurisprudencia y doctrina en apoyo de su

pretensión.

Plantea la nulidad del acto recurrido por limitarse a mencionar un hecho y luego la norma jurídica, pero no efectúa un análisis de la aplicación de ésta a aquellos, lo que priva al acto referido de fundamentación y con ello de juridicidad. Además, agrega que no suscribió plan de pagos alguno y que se vulnera un requisito indispensable del acto administrativo que es la causa, como lo exige el art. 7º inc. e) de la ley de procedimientos administrativos, deviniendo por lo tanto en nulo de nulidad absoluta en los términos del art. 14, inc. b) de la norma citada.

Manifiesta que el acto fue dictado en abierta violación a la garantía constitucional de defensa en juicio, ya que no se le dio la oportunidad, previo al dictado de dicho acto, a exponer su derecho, como tampoco se le permitió ofrecer prueba a los fines de acreditar la causa del supuesto incumplimiento. Asimismo destaca que la resolución apelada no hace mención en ningún momento al dictamen jurídico previo, lo que -dice- torna al acto nulo de nulidad absoluta e insanable y, recuerda lo establecido en el art. 10 in fine del dec. 618/97. También pone de relieve que el funcionario firmante es contador público.

Señala que nunca solicitó el acogimiento al dec. 1053/96, por lo que considera que no puede el organismo recaudador intimarle el pago en virtud de la caducidad de un plan de pagos que jamás suscribió y, sostiene que el acto en cuestión deviene inexistente por contener un vicio gravísimo, como es su imposibilidad de hecho al pretender intimar el pago del pretendido acogimiento que nunca existió.

En subsidio, expone sus agravios por las razones de hecho y de derecho que expone y la prueba que ofrece, solicita que se haga lugar a la nulidad planteada, con costas y se revoquen la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 57/64 el Fisco Nacional contesta el traslado conferido, oponiendo como de previo y especial pronunciamiento la excepción de incompetencia. Señala que el acto apelado no determina tributos en forma cierta o presuntiva, no ajustan quebranto, ni imponen multa, sino que sólo se limitan a comunicar al contribuyente que, al no existir constancia ante el organismo fiscal del estricto cumplimiento del plan de facilidades de pago, dicho plan se encuentra caduco de conformidad a lo dispuesto en el art. 6º del dec. 1053/96. Sostiene que la declaración de caducidad no puede ser asimilado a las "sanciones de otro tipo" previstas en el art. 159 inc. b) de la ley de Procedimiento Tributario, entendiendo que las normas que fijan la competencia deben interpretarse con criterio restrictivo, citando jurisprudencia en apoyo de su posición.

Plantea la improcedencia de la nulidad opuesta y expresa que la recurrente hizo uso de su derecho de defensa y si discrepa con el fisco no es una cuestión que afecte la validez del acto, sino que integra el fondo mismo de

la cuestión. Destaca que únicamente se requerirá el dictamen jurídico previo en el caso del dictado de resoluciones que decidan las situaciones previstas en el inc. b) del art. 9º del dec. 618/97.

En subsidio contesta la cuestión de fondo y por los argumentos que desarrolla pide que oportunamente se dicte sentencia rechazando el recurso impetrado, con costas.

A fs. 66 se corre traslado a la apelante de la excepción de incompetencia planteada por el Fisco Nacional, el que es contestado a fs. 68/74, donde expresa que para determinar la competencia de este Tribunal resulta fundamental que exista una resolución que determine el impuesto adeudado sin importar cual es el procedimiento que lleva al dictado de la misma, agregando que en el caso de autos existe una intimación a pagar sumas de dinero y que el acto fue dictado por un Juez Administrativo, previo a la emisión del dictamen jurídico correspondiente. Cita jurisprudencia en apoyo de su posición.

A fs. 75 se fijan como cuestiones de previo y especial pronunciamiento las excepciones de incompetencia y nulidad, planteada por el Fisco Nacional y la parte actora, respectivamente, elevándose los autos a conocimiento de la sala C.

III. Que corresponde establecer si los actos recurridos en autos son de aquellos que abren la competencia asignada a este Tribunal por la ley 11.683 (t.o. en 1998).

Que de acuerdo surge de las actuaciones administrativas, el Jefe (Int.) de la Sección Recaudación de la Agencia N° 10 (ver fs. 1 bis de los ant. adm.), informa a la División Coordinación y Control que no obran en esa dependencia los originales de los formularios correspondientes al Plan de Facilidades de Pago del dec. 1053/96 (fs. 8/17), destacando que el 12 de julio de 1999 la Agencia N° 49 radicó una denuncia por hurto del legajo del contribuyente; siendo parte de dicho legajo los formularios de acogimiento a dicho plan (fs. 2/7).

Asimismo dicho funcionario manifiesta que remite pantalla del Sistema Dosmil en donde se puede visualizar el proceso del mencionado plan y el pago a cuenta del mismo (fs. 18 ant. adm.), como también la liquidación de caducidad y su pertinente notificación (fs. 22/45).

IV. Que el art. 76 de la ley 11.683 -t.o. en 1998- en su parte pertinente dispone que: "Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el art. 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los quince (15) días de notificados, los siguientes recursos: b) Recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación competente,

cuento fuere viable".

A su vez el art. 159 dispone que el Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer en a) los recursos de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva o ajusten quebrantos; b) de los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que impongan multas o sanciones de otro tipo; c) de los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de impuestos formuladas ante la AFIP y de las demandas de repetición que se entablen directamente ante este Tribunal; d) los recursos por retardo en la resolución de causas radicadas ante la AFIP en los casos contemplados en el segundo párrafo del art. 81 de la ley, y e) del recurso de amparo a que se refieren los arts. 182 y 183 de la ley.

Por último el art. 165 de la ley 11.683 establece que serán apelables las resoluciones de la AFIP por los conceptos enumerados en el art. 159 antes citado y por los montos allí dispuestos.

V. Que de los artículos citados surge cuáles son los supuestos que abren la competencia de este Tribunal y para ello debe determinarse si la caducidad dispuesta por el organismo recaudador al plan de facilidades de pago establecido por el dec. 1053/96 participa de la naturaleza jurídica sancionadora que haría viable la competencia cuestionada conforme a lo establecido por el art. 159 inc. b) de la ley 11.683 citada.

Que al respecto cabe señalar que el suscripto ya tuvo oportunidad de pronunciarse sobre el tema traído a resolver, en ocasión de sentenciar en la causa "Silberman y Cía. S.A.C.I.F. s/recurso de apelación" (Expte. N° 12.911-I) sentencia de la sala B, con fecha 21 de marzo de 1994 y en "Tejidos Gulfi S.A. s/recurso de apelación" (Expte. N° 14.042-I), sentencia de la sala C, de fecha 24 de abril de 1995, por haberse desempeñado como Vocal Subrogante de las Vocalías de la 6º y 9º Nominación, a cuyos fundamentos y conclusiones me remito por razones de brevedad.

Que en dichas ocasiones se trataba de resoluciones emanadas de la DGI en las cuales se había declarado la caducidad de planes de facilidades de pago en los cuales los contribuyentes habían cancelado algunas o la totalidad de las cuotas comprometidas, lo que, en opinión del suscripto, resulta equiparable a una sanción.

Que en consecuencia, la sanción es el proceder impuesto a la infracción de un deber jurídico; en este sentido, la caducidad se presenta como la consecuencia de una conducta contraria al derecho objetivo entendido en plenitud. Precisamente, una concepción genérica de ilicitud como lo contrario al orden jurídico, lleva a considerar la caducidad como sanción; en igual sentido se ha pronunciado el doctor Guillermo P. Galli al resolver la causa "Constructores Asociados S.A. c. DGI", CNFed. Contencioso Administrativo, sala IV, del 29/6/99 (Rev. Impuestos 17 -LVII-B- págs.

57/65).

Que asimismo, debe destacarse que la ley 11.683 en su art. 159 inc. b), expresa que este Tribunal es competente para entender en los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que impongan multas o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto. Que resulta imposible restringir la competencia del Tribunal solamente al conocimiento de aquellas resoluciones que impongan multas, dada la claridad del texto citado, por lo que debe entender en la apelación de cualquier sanción que imponga el organismo fiscal, so pena de introducir una limitación que no resulta del espíritu ni de la letra de la ley, con la excepción que dispone la propia norma aludida.

VI. Que a mayor abundamiento, debe puntualizarse que si bien la resolución apelada no es una determinación de oficio en los términos previstos en los arts. 16 y 17 de la ley ritual, nada impide que las resoluciones dictadas por el Fisco Nacional sin observar el procedimiento indicado en los citados artículos puedan ser juzgados por este Tribunal, por lo que debe concluirse que el caso traído a decisión encuadra sin esfuerzo en la previsión del inc. b) del art. 159, dado que el mismo debe considerarse equiparado a una sanción en los términos del art. 165 de la ley 11.683 (t.o. citado).

Que el suscripto ya ha venido sosteniendo en diversos pronunciamientos 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).

Atento las consideraciones que anteceden, resulta pertinente resolver que el Tribunal Fiscal de la Nación es competente para entender en la presente causa, debiendo rechazarse la excepción opuesta por el Fisco Nacional, con costas.

VII. Que previo a efectuar el análisis de la segunda excepción planteada en la presente causa, se estima útil señalar que la apelante ha expresado no haber solicitado nunca un plan de facilidades de pago por obligaciones impositivas vencidas, al amparo de las disposiciones del dec. 1053/96 y en consecuencia, mal puede el organismo recaudador intimar su pago en virtud de la caducidad de un plan inexistente (ver fs. 38vta./40 y reiteración a fs. 42).

No obstante tan categóricas afirmaciones, la representación fiscal sostiene lo contrario y acompaña, como prueba, copias del F. 549 y de los anexos F. 455, F. 542 y F 542/2, con sellos acuse de recibo de la Agencia N° 48, de fecha 23/10/96, suscriptos por el señor Sergio Pérez, Presidente de Japan Cosmetics S.A. y formalizada en actuación notarial por ante la Escribana

Sandra E. Leroux, relativos a un plan de facilidades de pago formulado por un total de \$9.005.637,43 en el marco de las disposiciones del dec. 1053/96 (act. adm. fs. 8/17).

Sin embargo, consta también en las actuaciones administrativas incorporadas a la causa, que el organismo recaudador formuló denuncia por el hurto del legajo de la firma contribuyente, entre cuyos elementos se encontraban los originales de los formularios de acogimiento al plan de facilidades de pago dispuesto por el dec. 1164/93, modificado por el dec. 1053/96 y se agrega copia del certificado pertinente, extendido por autoridad policial (act. adm. fs. 3).

Cabe advertir que no surge del texto del citado certificado -emitido el 12/7/99- ninguna referencia que vincule a la aquí recurrente con el hecho denunciado y menos aún se cita una descripción de los elementos supuestamente sustraídos, entre los que figuren originales de un plan de pagos, por lo que cabe concluir que tal circunstancia no ha quedado debidamente acreditada.

VIII. Que en cuanto a la nulidad planteada por la recurrente, dicha cuestión resulta sustancialmente análoga a la resuelta por esta Sala con fecha 18 de diciembre de 2002, en los autos Nº 20.448-I, caratulados: "Masalpigue S.R.L. s/recurso de apelación", cuyo criterio comparto y donde se expresó: "que, como ya se dijera, la caducidad de un régimen de facilidades de pago produce efectos jurídicos perjudiciales, de naturaleza sancionadora, así como también que, en este sentido, la Constitución Nacional confiere a los contribuyentes ciertas garantías fundamentales, las cuales de ninguna manera pueden verse soslayadas so color de la supuesta sujeción a un "pacto comisorio" en función del cual, en un régimen de tales características, el hecho que traería aparejado el efecto resolutivo consistiría siempre en que una de las partes no dé cumplimiento a la prestación que es objeto de la obligación".

"Toda vez que de la realidad de las cosas se desprenda la existencia de un efecto jurídico-fiscal perjudicial para el contribuyente, proveniente de un sistema normativo al que se ha sometido en virtud de las particulares circunstancias de hecho y de derecho que lo rodean, existirá sanción en términos jurídicos-fiscales; y toda vez que exista sanción en tales términos, nacerá un sistema de garantías ineludibles, en términos constitucionales".

"Efectuando un somero análisis respecto de los regímenes de facilidades de pago, cabe concluir en lo siguiente: el contribuyente que decide acogerse a un plan de tal naturaleza, exteriorizando manifiestamente una clara voluntad de cumplir con sus obligaciones tributarias, y que posteriormente se ve inmerso en una situación económicamente crítica que no es capaz de superar, recibe a manera de castigo la notificación del acto administrativo que lo excluye del régimen en cuestión, por lo cual todos los elementos que éste pueda oponer, tendrá lugar recién después de aplicada la sanción, vulnerándose de esta manera las garantías constitucionales del "debido

proceso" y de efectivo ejercicio del "derecho de defensa".

"Asimismo, es dable señalar el carácter objetivo de estos castigos, dado que para su aplicación no se efectúa análisis alguno acerca de la existencia de un accionar doloso o culposo por parte del contribuyente. Es decir que, aún cuando -por hipótesis- un hecho fortuito o de causa mayor hubiera desencadenado el incumplimiento, la sanción será aplicada sin perjuicio de la revisión posterior de la misma conforme al procedimiento recursivo".

"La primera consecuencia legal prevista en todo incumplimiento a un plan de pagos está dada por la obligación de abonar los intereses por la totalidad de los días en que se incurrió en mora -consecuencia automática aplicable a todo contribuyente moroso-".

"La otra consecuencia prevista es la posibilidad de que los responsables incluidos en dichos planes pierdan los beneficios obtenidos a partir de su acogimiento -consecuencia excepcional denominada "caducidad del plan-".

"Esta pérdida de beneficios ocurre, en general, en forma automática, es decir, sin intimación administrativa previa al interesado, a quien sólo se le comunica la caducidad dispuesta en el acto administrativo por el cuál además, se le reliquida e intima al pago de la deuda originaria, con más los accesorios devengados hasta dicha fecha, calculados como si el plan de facilidades nunca hubiera existido".

"La caducidad así legislada, cuyas liquidaciones administrativas llegan en algunos casos a duplicar e incluso a triplicar los montos por lo que se acogiera el contribuyente, constituye una medida típicamente sancionadora, que agrava notoriamente el status quo anterior, reuniendo en sí todo los elementos que le dan naturaleza de pena".

"La Procuración del Tesoro de la Nación ha sostenido que: 'El instituto de la caducidad de derechos, por afectar la subsistencia de los derechos constituye una excepción al principio general que tiende a la conservación de los actos jurídicos, por lo que su interpretación y aplicación deben ser restrictivas; participando dicho instituto de la naturaleza de una sanción, no puede aplicarse sin ley, pacto o pronunciamiento judicial que la haya impuesto' (dictamen 19/98, febrero 20 de 1998, expte. 090-000426/97, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, publicado en el B.O. Nro. 28.976, 2<sup>a</sup> sección del 9/9/98)".

"Dado que la estructura normativa de la sanción se compone de un precepto, de la descripción de la antijuridicidad formal (significación normativa del disvalor ético-social), de una sanción y del procedimiento, en las figuras donde esta estructura no aparezca, la situación se torna anómala".

"La desproporción existente entre el incumplimiento de la norma y la consecuencia que el mismo acarrea, así como la imposibilidad de realizar un

descargo previo al dictado de la caducidad, denotan la existencia de una sanción que busca únicamente, infligir un menoscabo en el patrimonio del sujeto autor de la violación, con independencia del daño causado".

"Si bien la forma en que la caducidad se verifica a nivel administrativo - automáticamente y sin necesidad de intimación previa, a consecuencia de lo cual el organismo recaudador nunca da la posibilidad de una intervención o descargo previo por parte del contribuyente, y en algunos casos, no dicta acto alguno declarando caduco el plan, y se limita a intimar directamente el saldo liquidado administrativamente, manifestando que es la consecuencia de que el plan de pagos se encuentra caduco-, esta circunstancia no puede hacer desaparecer los caracteres sancionatorios del acto, dado que los aspectos formales que revisten los hechos y actos jurídicos, aún cuando estén previstos por la ley, no califican la naturaleza de aquéllos sino que, por el contrario, es la naturaleza de estos últimos la que exige la utilización de las formas jurídicas adecuadas a derecho".

"Que conforme, al art. 14 de la ley 19.549: 'El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: b) Cuando fue emitido mediando violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado' y teniendo en cuenta que con el dictamen previo se persigue como finalidad fundamental que la administración asegure y mantenga la juridicidad de sus actos, dicho requisito resulta necesario para el tipo de cuestiones que aquí se ventilan".

"Que asimismo, el organismo fiscal no fundó detalladamente su pretensión, no surgiendo de manera expresa cuales han sido los incumplimientos imputados y ha negado al recurrente el derecho a un debido proceso adjetivo, al no habersele otorgado la posibilidad de exponer los fundamentos de sus pretensiones y defensas, habiéndose visto la recurrente, de igual manera, imposibilitada del derecho a ofrecer y producir pruebas (cf. 'Resinfor S.A.', T.F.N., sala C, 8/4/99)".

Dado que dichos argumentos son plenamente aplicables al caso de autos, voto por hacer lugar al planteado de nulidad articulado por la actora, con costas.

El doctor Urresti dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La doctora Wurcel dijo:

Que por las conclusiones vertidas al resolver con fecha 24 de abril de 1995 la causa "Tejidos Gulfi s/apelación", adhiero a las conclusiones que se alcanzan en el voto del Vocal Instructor en punto a la incompetencia opuesta por el Fisco Nacional, adhiriendo también a dicho voto en cuanto a la excepción de nulidad planteada por la actora.

En virtud de la votación que antecede, se resuelve: 1º) Rechazar la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional. Con costas. 2º) Declarar la nulidad del acto apelado. Con costas. - Esteban J. Urresti. - Sergio P. Brodsky. - Graciela L. T. de Wurcel.

**Tribunal:** Tribunal Fiscal de la Nación, sala C(TFiscal)(SalaC)

**Fecha:** 25/03/2003

**Partes:** SAGEMÜLLER S.A.

**Publicado en:** La Ley Online

#### **HECHOS:**

*Un contribuyente apeló ante el Tribunal Fiscal la resolución de la Dirección Gral. Impositiva que le comunicó la caducidad de un plan de facilidades, planteando su nulidad por no haber tenido la posibilidad de ser oído, ofrecer prueba y producirla. La representación fiscal planteó la excepción de incompetencia. El Tribunal rechazó el planteo del Fisco e hizo lugar a la nulidad articulada por el contribuyente.*

#### **SUMARIOS:**

1. El Tribunal Fiscal es competente para entender en una apelación referida a la caducidad de un plan de facilidades de pago, atento tratarse de una sanción incluida en las previsiones del inc. b), del art. 159 de la ley 11.683 -t.o. 1998- (Adla, LVIII-C, 2969). (De la doctrina sentada en la causa "Fano")
2. Corresponde declarar la nulidad de la resolución de la Dirección Gral. Impositiva mediante la cual comunicó la caducidad de un plan de facilidades de pago intimando al ingreso del saldo de impuesto e intereses, pues, el organismo fiscal no fundó detalladamente su pretensión al no surgir de manera expresa cuáles fueron los incumplimientos imputados, denegando así al recurrente el derecho a un debido proceso adjetivo, quien se vio imposibilitado del derecho a ofrecer y producir pruebas.
3. Es nula la resolución de la Dirección Gral. Impositiva que comunicó al contribuyente la caducidad de un plan de facilidades por falta de pago, si todos los elementos que éste puede oponer tienen lugar recién después de aplicada la sanción, desde que ello vulnera las garantías constitucionales del debido proceso y de efectivo ejercicio del derecho de defensa.

#### **TEXTO COMPLETO:**

Buenos Aires marzo 25 de 2003.

El doctor Litvak dijo:

I. Que, a fs. 80/94, se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI, suscripta por la Jefa de la Agencia Sede Paraná de fecha 23 de julio de 2002, por la que se comunica a la recurrente que, no existiendo constancia del estricto cumplimiento del plan de facilidades de pago establecido por el Dec. 338/02, operó su caducidad, por lo que se le intimó el ingreso de \$849.794,27, importe calculado al 13/08/02, con más los accesorios que correspondan hasta la fecha de su efectivo pago.

Plantea la recurrente la nulidad del acto apelado por el cual se decreta la caducidad del plan por no haber tenido la posibilidad de ser oído, ofrecer prueba y producirla, violándose el debido proceso adjetivo que debe imperar en todo procedimiento donde se puedan afectar derechos subjetivos. Sigue manifestando que se vulneró la disposición establecida en el art. 7º inc. d) de la Ley 19.549, al no existir dictamen de la División Jurídica de la AFIP previo al informe final. También destaca la ausencia de causa en el acto administrativo apelado, lo que lo torna nulo de nulidad absoluta e insanable, citando el art. 14 de la Ley 19.549.

II. Que, a fs. 134/139 vta., el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso y plantea como de previo y especial pronunciamiento la excepción de incompetencia de este Tribunal.

Entiende que el acto apelado no determina impuesto, ni accesorios, ni aplica multas o sanciones, ya que según surge de las actuaciones administrativas, las obligaciones fiscales reclamadas han sido determinadas por el propio contribuyente y que el acto administrativo sólo se limita a decretar la caducidad del Plan de Facilidades de Pago y a intimar el pago de la respectiva deuda, ya determinada por el contribuyente, la cual se encuentra impaga por no haberse cumplido las exigencias legales vigentes para que continúe el beneficio del plan. Cita jurisprudencia en apoyo de su pretensión.

Con relación a la nulidad planteada por la actora, expresa que la misma no puede prosperar, pues de aceptarse tamaña sanción se consagraría el criterio de declarar la nulidad por la nulidad misma y no para preservar derechos y garantías que la justifiquen. Agrega que la nota apelada no habilita el proceso reglado en la Ley 11.683, no requiere de dictamen jurídico previo y que no puede ser aceptada la defensa de la recurrente por cuanto la misma, al acogerse voluntariamente al plan de facilidades, aceptó las condiciones establecidas en el Dec. 338/02.

Pide que se rechace el recurso impetrado, con costas, y deja planteado el caso federal.

A fs. 141, se da traslado a la actora de la excepción planteada por el Fisco Nacional, la que contesta a fs. 147/152 vta.

A fs. 153, se fija como cuestiones de previo y especial pronunciamiento las excepciones de incompetencia y nulidad opuestas por el Fisco Nacional y la apelante, respectivamente, y se elevan los autos a consideración de la sala C.

III. Que, en primer término, corresponde resolver la excepción de incompetencia planteada por el Fisco Nacional contra la resolución que declara la caducidad del plan de facilidades de pago estatuido por el Dec. 338/02, respecto de los Impuestos al Valor Agregado y a las ganancias, por los períodos 09/01, 11/01, 12/01 y períodos 11/01, 12/01, respectivamente.

Como ya se pronunciara esta sala en su actual composición en los autos caratulado: "Juan Bracho García e Hijos s/recurso de apelación" (Expte. N° 15.055-I del 9/12/97), "Ranesie S.A., s/recurso de apelación" (Expte. N° 16.113-I del 10/5/99), entre otros, el suscripto comparte el criterio expuesto en el voto de la Dra. Wurcel al sentenciar en el expediente N° 14.042-I, caratulado: "Tejidos Gulfi S.A. s/recurso de apelación", fallo de esta sala C del 24/4/95, y reitera su voto en la causa "Fano, Alejandro s/recurso de apelación" del 10/10/01, donde se ventiló una cuestión análoga a la discutida en autos y cuyos fundamentos son plenamente aplicables al caso "mutatis mutandi", por lo que corresponde remitirse a ellos en mérito de la brevedad, debiendo, en consecuencia, acompañarse copia certificada del último decisorio, la que pasa a formar parte de la presente resolución.

En consecuencia, corresponde rechazar la excepción de incompetencia articulada por el Fisco Nacional.

En cuanto a las costas, y atento a tratarse de un tema controvertido y dada la existencia de precedentes en sentido diverso, cabe seguir el criterio adoptado en la última causa citada y distribuirlas en el orden causado.

IV. Que, en cuanto a la nulidad planteada por la recurrente, dicha cuestión resulta sustancialmente análoga a la resuelta por esta sala con fecha 18 de diciembre de 2002, en los autos N° 20.448-I, caratulados: "Masalpibue S.R.L. s/recurso de apelación", en la que se expresó: "...que, como ya se dijera, la caducidad de un régimen de facilidades de pago produce efectos jurídicos perjudiciales, de naturaleza sancionadora, así como también que, en este sentido, la Constitución Nacional confiere a los contribuyentes ciertas garantías fundamentales, las cuales de ninguna manera pueden verse soslayadas so color de la supuesta sujeción a un "pacto comisorio" en función del cual, en un régimen de tales características, el hecho que traería aparejado el efecto resolutivo consistiría siempre en que una de las partes no dé cumplimiento a la prestación que es objeto de la obligación".

"Toda vez que de la realidad de las cosas se desprenda la existencia de un efecto jurídico-fiscal perjudicial para el contribuyente, proveniente de un sistema normativo al que se halla sometido en virtud de las particulares

circunstancias de hecho y de derecho que lo rodean, existirá sanción en términos jurídicos-fiscales; y toda vez que exista sanción en tales términos, nacerá un sistema de garantías ineludibles, en términos constitucionales".

"Efectuando un somero análisis respecto de los regímenes de facilidades de pago, cabe concluir en lo siguiente: el contribuyente que decide acogerse a un plan de tal naturaleza, exteriorizando manifiestamente una clara voluntad de cumplir con sus obligaciones tributarias, y que posteriormente se ve inmerso en una situación económicamente crítica que no es capaz de superar, recibe a manera de castigo la notificación del acto administrativo que lo excluye del régimen en cuestión, por lo cual todos los elementos que éste pueda oponer, tendrán lugar recién después de aplicada la sanción, vulnerándose de esta manera las garantías constitucionales del "debido proceso" y de efectivo ejercicio del "derecho de defensa".

"Asimismo, es dable señalar el carácter objetivo de estos castigos, dado que para su aplicación no se efectúa análisis alguno acerca de la existencia de un accionar doloso o culposo por parte del contribuyente. Es decir que, aún cuando -por hipótesis- un hecho fortuito o de causa mayor hubiera desencadenado el incumplimiento, la sanción será aplicada sin perjuicio de la revisión posterior de la misma conforme al procedimiento recursivo".

"La primera consecuencia legal prevista en todo incumplimiento a un plan de pagos está dada por la obligación de abonar los intereses por la totalidad de los días en que se incurrió en mora -consecuencia automática aplicable a todo contribuyente moroso-".

"La otra consecuencia prevista es la posibilidad de que los responsables incluidos en dichos planes pierdan los beneficios obtenidos a partir de su acogimiento -consecuencia excepcional denominada "caducidad del plan-".

"Esta pérdida de beneficios ocurre, en general, en forma automática, es decir, sin intimación administrativa previa al interesado, a quien sólo se le comunica la caducidad dispuesta en el acto administrativo por el cual además, se le reliquida e intima al pago de la deuda originaria, con más los accesorios devengados hasta dicha fecha, calculados como si el plan de facilidades nunca hubiera existido".

"La caducidad así legislada, cuyas liquidaciones administrativas llegan en algunos casos a duplicar e incluso a triplicar los montos por los que se acogiera el contribuyente, constituye una medida típicamente sancionatoria, que agrava notoriamente el status quo ante, reuniendo en sí todos los elementos que le dan naturaleza de pena".

"La Procuración del Tesoro de la Nación, ha sostenido que: 'El instituto de la caducidad de derechos, por afectar la subsistencia de los derechos constituye una excepción al principio general que tiende a la conservación de los actos jurídicos, por lo que su interpretación y aplicación deben ser restrictivas; participando dicho instituto de la naturaleza de una sanción, no

puede aplicarse sin ley, pacto o pronunciamiento judicial que la haya impuesto' (dictamen N° 19/98, febrero 20 de 1998, expte. 090-000426/97, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, publicado en el B.O. N° 28.976, 2<sup>a</sup> sección del 9/9/98)".

"Dado que la estructura normativa de la sanción se compone de un precepto, de la descripción de la antijuridicidad formal (significación normativa del disvalor ético-social), de una sanción y del procedimiento, en las figuras donde esta estructura no aparezca, la situación se torna anómala".

"La desproporción existente entre el incumplimiento de la norma y la consecuencia que el mismo acarrea, así como la imposibilidad de realizar un descargo previo al dictado de la caducidad, denotan la existencia de una sanción que busca únicamente, infiligr un menoscabo en el patrimonio del sujeto autor de la violación, con independencia del daño causado".

"Si bien la forma en que la caducidad se verifica a nivel administrativo - automáticamente y sin necesidad de intimación previa, a consecuencia de lo cual el organismo recaudador nunca da la posibilidad de una intervención o descargo previo por parte del contribuyente, y en algunos casos, no dicta acto alguno declarando caduco el plan, y se limita a intimar directamente el saldo liquidado administrativamente, manifestando que es la consecuencia de que el plan de pagos se encuentra caduco-, esta circunstancia no puede hacer desaparecer los caracteres sancionatorios del acto, dado que los aspectos formales que revisten los hechos y actos jurídicos, aún cuando estén previstos por la ley, no califican la naturaleza de aquéllos sino que, por el contrario, es la naturaleza de estos últimos la que exige la utilización de las formas jurídicas adecuadas a derecho".

"Que conforme, al art. 14 de la Ley 19.549: 'El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: ...b) Cuando fuere emitido mediando... violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado' y teniendo en cuenta que con el dictamen previo se persigue como finalidad fundamental que la administración asegure y mantenga la juridicidad de sus actos, dicho requisito resulta necesario para el tipo de cuestiones que aquí se ventilan".

"Que asimismo, el organismo fiscal no fundó detalladamente su pretensión, no surgiendo de manera expresa cuales han sido los incumplimientos imputados y ha negado al recurrente el derecho a un debido proceso adjetivo, al no habersele otorgado la posibilidad de exponer los fundamentos de sus pretensiones y defensas, habiéndose visto la recurrente, de igual manera, imposibilitada del derecho a ofrecer y producir pruebas (cf. "Resinfor S.A." T.F.N., sala C, 8/4/99)". Dado que dichos argumentos son plenamente aplicables al caso "mutatis mutandi", voto por hacer lugar al planteo de nulidad articulado por la actora, con costas.

El doctor Urresti dijo:

Que adhiere al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede, se resuelve: 1º) No hacer lugar a la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional. Costas por su orden.

2º) Hacer lugar a la excepción de nulidad articulada por la apelante, con costas.

3º) Se deja constancia que la presentes sentencia se dicta con el voto coincidente de dos miembros titulares de la sala C, por hallarse en uso de licencia la Vocal titular de la 8va. Nominación (art. 184 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones). - José D. Litvak. - Esteban J. Urresti.

**Tribunal:** Tribunal Fiscal de la Nación, sala C(TFiscal)(SalaC)

**Fecha:** 11/02/2003

**Partes:** Voss, Carlos Guillermo

#### **HECHOS:**

*Un contribuyente apeló la resolución de la D.G.I. por la cual se lo intimó al ingreso de una suma de dinero en concepto de impuesto a las ganancias, en razón de haber resuelto el organismo fiscal declarar la caducidad de un plan de pagos por incumplimiento en el pago del mismo. El Tribunal Fiscal dejó sin efecto la resolución apelada.*

#### **SUMARIOS:**

1. Cabe dejar sin efecto la resolución de la D.G.I. que intimó al ingreso de una suma de dinero proveniente de la declaración de caducidad de un plan de facilidades derivado del incumplimiento en el pago de cuotas, pues ello constituye una sanción que, por aplicarse sin intimación administrativa previa al interesado vulnera las garantías constitucionales del debido proceso y de efectivo ejercicio del derecho de defensa, ya que todos los elementos que el contribuyente pueda oponer recién tendrán lugar después de aplicada la sanción.

#### **TEXTO COMPLETO:**

Considerando: Que a fs. 12/16 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución suscripta por el Jefe de la Agencia N° 13 de la Dirección General Impositiva por la que se intimó el ingreso de las sumas de \$8.876,20 y \$10.497,74 en concepto de impuesto a las ganancias por los años 1993, 1994 y 1995, y de intereses resarcitorios, respectivamente, en

razón de haber resuelto el organismo fiscal declarar la caducidad del plan de pagos acordado al contribuyente en los términos del Dec. 493/95, como consecuencia del incumplimiento en el que habría incurrido en el ingreso de las cuotas de ese plan.

Hace referencia el actor a circunstancias personales que lo afectaron y expresa que, para paliar su situación frente al Fisco, se acogió al Dec. 493/95, relatando que al caer sus ingresos y disminuir su salud entró en mora con el cumplimiento del decreto referido.

Sostiene que la caducidad del régimen del Dec. 493/95 le fue aplicada intempestivamente, sin sumario o sustanciación previa alguna y sin haberse considerado la situación subjetiva y objetiva en la que sucedió la mora. Añade que esta postura del organismo fiscal de aplicar una sanción penal de graves efectos lesiona la garantía constitucional del derecho de defensa, que supone el derecho a ser oído.

En cuanto a los intereses, sostiene que por equivaler al 129,42% del capital, en realidad son punitorios y no resarcitorios, por lo que solicita que se apliquen los más benignos que corresponden a la tasa del 2% mensual.

Peticiona que se condene a la demandada a incluir el caso en el régimen de la Res. general 27/97 o en el de la más favorable que lo sustituya o complemente durante la sustanciación del proceso. Ofrece prueba y deja planteado el caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada.

II.- Que a fs. 29/32 vta. la representación fiscal contesta el recurso, y opone la excepción de incompetencia de este Tribunal para entender en la causa. Dicha excepción fue desestimada en el pronunciamiento de fs. 44/44vta.

Con relación a los restantes agravios expuestos en el recurso, sostiene que la apelante confunde el decaimiento del régimen de facilidades de pago con la sanción que se aplica por la comisión del ilícito tributario (arts. 37 a 49 de la Ley 11.683 -t.o. en 1998-). Señala que la forma de pago, el interés aplicable y el régimen de caducidad de pleno derecho se encuentran reglados en el Dec. 493/95, por lo que resulta innecesaria la realización de un sumario.

En cuanto a los intereses aplicados, afirma que fueron liquidados de conformidad con las disposiciones vigentes, resultando sin fundamento la pretensión de que sea aplicable al caso de autos la Res. general 27/97 (AFIP) en forma automática. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso interpuesto, con imposición de costas.

III.- A fs. 53 se abre la causa a prueba, a fs. 59 se declara cerrada la instrucción, a fs. 69 se elevan los autos a la sala C, la que fs. 72 pone los autos para alegar y a fs. 78 se llaman los autos a sentencia.

IV.- Que de los términos de los agravios formulados por la apelante -"...la caducidad del régimen del Dec. 493/95 ha sido aplicada intempestivamente, sin sumario o sustanciación previa alguna y sin haberse considerado la situación subjetiva y objetiva en que sucedió la mora". "Tal aplicación ciega y automática de una sanción penal de graves efectos lesiona sin duda alguna la garantía constitucional al derecho de defensa, que supone el derecho a ser oído (art. 1º inc. f), p. 1) Ley 19.549)..."-, surge que la cuestión planteada, resulta sustancialmente análoga a la resuelta por esta sala con fecha 28/11/02, en el expte. 16.197-I "Velasco Rosa Catalina s/recurso de apelación", en el que se expresó: "...que como ya se dijera al momento de resolverse la excepción previa de incompetencia, la caducidad de un régimen de facilidades de pago produce efectos jurídicos perjudiciales, de naturaleza sancionadora, así como también que, en este sentido, la Constitución Nacional confiere a los contribuyentes ciertas garantías fundamentales, las cuales de ninguna manera pueden verse soslayadas so color de la supuesta sujeción a un "pacto comisorio" en función del cual, en un régimen de tales características, el hecho que traería aparejado el efecto resolutivo consistiría siempre en que una de las partes no dé cumplimiento a la prestación que es objeto de la obligación."

"Toda vez que de la realidad de las cosas se desprenda la existencia de un efecto jurídico fiscal perjudicial para el contribuyente, proveniente de un sistema normativo al que se halla sometido en virtud de las particulares circunstancias de hecho y derecho que lo rodean, producto de un incumplimiento a él imputado, existirá sanción en términos jurídico-fiscales; y toda vez que exista sanción en tales términos, nacerá un sistema de garantías ineludible, en términos constitucionales".

"Efectuando un somero análisis respecto de los regímenes de facilidades de pago, cabe concluir lo siguiente: el contribuyente que decide acogerse a un plan de tal naturaleza, exteriorizando manifiestamente una clara voluntad de cumplir sus obligaciones tributarias, y que posteriormente se ve inmerso en una situación económicamente crítica que no es capaz de superar, recibe a manera de castigo la notificación del acto administrativo que lo excluye del régimen en cuestión, por lo cual todos los elementos que éste puede oponer, tendrán lugar recién después de aplicada la sanción, vulnerándose de esta manera las garantías constitucionales del "debido proceso" y de efectivo ejercicio del "derecho de defensa".

"Asimismo, es dable, señalar el carácter objetivo de estos castigos, dado que para su aplicación no se efectúa análisis alguno acerca de la existencia de un accionar doloso o culposo por parte del contribuyente. Es decir que, aun cuando un hecho fortuito o de causa mayor hubiera desencadenado el incumplimiento, la sanción será aplicada sin perjuicio de la revisión posterior de la misma conforme al procedimiento recursivo."

"La primera consecuencia legal prevista en todo incumplimiento de un plan de pagos está dada por la obligación de abonar los intereses por la totalidad de los días en que se incurrió en mora -consecuencia automática aplicable a

todo contribuyente moroso-".

"La otra consecuencia prevista es la posibilidad de que los responsables incluidos en dichos planes pierdan los beneficios obtenidos a partir de su acogimiento -consecuencia excepcional denominada "caducidad del plan".

"Esta pérdida de beneficios ocurre, en general, en forma automática, es decir, sin intimación administrativa previa al interesado, a quien sólo se le comunica la caducidad dispuesta en el acto administrativo por el cual, además, se le liquida e intima el pago de la deuda original, con más los accesorios, devengados hasta dicha fecha, calculados como si el plan de facilidades nunca hubiera existido."

"La caducidad así legislada, cuyas liquidaciones administrativas llegan en algunos casos a duplicar e incluso a triplicar los montos por los que se acogiera el contribuyente, constituye una medida típicamente sancionatoria, que agrava notoriamente el status quo ante, reuniendo en sí todos los elementos que le dan naturaleza de pena."

"La Procuración del Tesoro de la Nación ha sostenido que: "El instituto de la caducidad de derechos, por afectar la subsistencia de los derechos constituye una excepción al principio general que tiende a la conservación de los actos jurídicos, por lo que su interpretación y aplicación deben ser restrictivas; participando dicho instituto de la naturaleza de una sanción, no puede aplicarse sin ley, pacto o pronunciamiento judicial que la haya impuesto" (Dictamen 19/98, febrero 20 de 1998, expte. 090-000426/97, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, publicado en el B.O. 28.976, 2º sección del 9/9/98).

"Dado que la estructura normativa de la sanción se compone de un precepto, de la descripción de la antijuridicidad formal (significación normativa del disvalor ético-social), de una sanción y del procedimiento, en las figuras donde esta estructura no aparezca la situación se torna anómala".

"Las desproporción existente entre el incumplimiento de la norma y la consecuencia que el mismo acarrea, así como la imposibilidad de realizar un descargo previo al dictado de la caducidad, denotan la existencia de una sanción que busca únicamente, infilir un menoscabo en el patrimonio del sujeto autor de la violación, con independencia del daño causado."

"Si bien la forma en que la caducidad se verifica a nivel administrativo - automáticamente y sin necesidad de intimación previa, a consecuencia de lo cual el organismo recaudador nunca da la posibilidad de una intervención o descargo previo por parte del contribuyente, y en algunos casos, no dicta acto alguno declarando caduco el plan, y se limita a intimar directamente el saldo liquidado administrativamente, manifestando que es la consecuencia de que el plan de pagos se encuentra caduco-, esta circunstancia no puede hacer desaparecer los caracteres sancionatorios del acto, dado que los

aspectos formales que revisten los hechos y actos jurídicos, aun cuando estén previstos por la ley, no califican la naturaleza de aquéllos sino que, por el contrario, es la naturaleza de estos últimos la que exige la utilización de las formas jurídicas adecuadas a derecho."

"Que, en el caso de autos, el organismo fiscal no fundó detalladamente su pretensión, no surgiendo de manera expresa cuáles han sido los incumplimientos imputados, denegando así al recurrente el derecho a un debido proceso adjetivo, al no habersele otorgado la posibilidad de exponer los fundamentos de sus pretensiones y defensas, habiéndose visto la recurrente, de igual manera, imposibilitada del derecho a ofrecer y producir pruebas (cf. "Resinfor S.A.", T.F.N., sala C, 8/4/99)..."

Que los fundamentos que anteceden son enteramente aplicables al caso de autos, por lo que corresponde dejar sin efecto la resolución apelada a fs. 12/16, con costas.

Que en lo relativo a lo peticionado a fs. 15, punto 4º, respecto a la aplicación al caso del Plan de facilidades de pago establecido por la Res. general 27/97 (AFIP), no compete a este Tribunal pronunciarse al respecto.

Por ello, se resuelve: Dejar sin efecto la resolución apelada a fs. 12/16, con costas. - Graciela L. T. de Wurcel. - Jose D. Litvak. - Esteban J. Urresti.

---

**Tribunal:** Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B(CNPenalEconomico)(SalaB)

**Fecha:** 22/11/2001

**Partes:** Recurso de queja por apelación denegada en causa: **Hyon Chan Sog** s. inf. ley 11.683

**Publicado en:**

---

### **HECHOS:**

*Se interpuso recurso de queja contra el proveído por el cual no se hizo lugar a un recurso de apelación en atención a que la recurrente no habría acreditado mandato suficiente para actuar por su representada. La Cámara hizo lugar a la queja.*

### **SUMARIOS:**

1. A fin de garantizar la defensa en juicio y el debido proceso, corresponde hacer lugar al recurso de queja interpuesto contra la decisión del juez de grado que no hizo lugar a un recurso de apelación por el hecho de que la recurrente no acreditó mandato para actuar por su representada, atento que en la tramitación anterior de un recurso de apelación el tribunal reconoció la personería que

posteriormente le negó.

**TEXTO COMPLETO:**

VISTOS:

El recurso de queja interpuesto a fs. 12 y vta. de este incidente contra el proveído de fs. 58 de los autos principales, por el cual no se hizo lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 57 y vta. del expediente principal.

El informe de fs. 22 y vta. de esta incidencia (art. 477 del C.P.P.N.).

Y CONSIDERANDO:

1º) Que, con independencia del sustento legal que pueda tener el proveído de fs. 58 de los autos principales por el cual no se hizo lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 57 y vta. de aquel expediente, en atención a que la recurrente (Dra. Liliana PERASSO) no habría acreditado mandato suficiente para actuar en representación de HYON CHANG SOG, lo cierto es que aquél proveído aparece como contradictorio con otras constancias del legajo principal.

2º) Que, en efecto, a fs. 43 bis del expediente principal obra un escrito por el cual la Dra. PERASSO mantuvo el recurso de apelación interpuesto a fs. 37/38 de los autos principales; el tribunal "a quo" tuvo al recurso por mantenido expresamente y fijó una audiencia en los términos del art. 454 del C.P.P.N. (Ver fs. 47 del expediente principal), sin que en aquella oportunidad el tribunal de grado anterior haya tenido por no acreditada suficientemente la representación invocada.

3º) Que, por el dictado del decreto de fs. 47 de los autos principales se genera la situación que se examina actualmente, toda vez que aquel proveído implica el tácito reconocimiento de un rol que posteriormente se niega (ver fs. 58 de aquellos autos); por lo tanto no resulta admisible que por lo actuado por el tribunal "a quo" se produzca, en la práctica, una limitación a las garantías de la defensa en juicio y al debido proceso (art. 18 de la C.N.).

4º) Que, a los fines de garantizar el ejercicio de aquellos derechos constitucionales, corresponde que el tribunal de la instancia anterior regularice la situación referente a la asistencia técnica de HYON CHAN SOG, con anterioridad a una nueva elevación de los autos a esta Sala.

Por ello, SE RESUELVE:

I. HACER LUGAR al recurso de queja interpuesto a fs. 12 y vta. de este incidente.

II. DECLARAR MAL DENEGADO el recurso de apelación interpuesto a fs. 57

y vta. de los autos principales.

III. CONCEDER en relación y con efecto suspensivo el mencionado recurso de apelación contra la resolución de fs. 53/55 y vta. del expediente principal.

IV. REMITIR EL PRESENTE al tribunal "a quo" a fin que se proceda de conformidad con lo previsto por el art. 478, segundo párrafo "in fine" del C.P.P.N.

V. ENCOMENDAR al tribunal "a quo" en los términos del considerando 4º de la presente.

VI. SIN COSTAS (arts. 530, 531 y cc. del C.P.P.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase a los fines señalados por los puntos IV y V de la presente.

CARLOS ALBERTO PIZZATELLI (JUEZ DE CAMARA)

MARCOS ARNOLDO GRABIVKER (JUEZ DE CAMARA)

ROBERTO ENRIQUE HORNOS (JUEZ DE CAMARA)

MARTA L. MARMISSOLLE (Secretaría de Cámara)

**Tribunal:** Tribunal Fiscal de la Nación, sala A(TFiscal)(SalaA)

**Fecha:** 30/03/2001

**Partes:** Hodara Benjamín s.apelación - Impuesto a las Ganancias

**Publicado en:** REVISTA IMPUESTOS 2001-B (Nº 13)

## **SUMARIOS:**

1. Corresponde confirmar la resolución apelada en lo concerniente a la determinación del impuesto y sus accesorios, toda vez que el recurrente circunscribió el recurso a la impugnación del acto en su faz sancionatoria.
2. Es nula la resolución de la D.G.I. que omite tipificar la conducta reprochada, por vulnerar el derecho de defensa y el debido proceso adjetivo, ya que la imputación debe ser clara y precisa a fin de que permita la posibilidad de defenderse acabadamente en tanto condiciona el ulterior pronunciamiento condenatorio.

## **TEXTO COMPLETO:**

Resultando: I. Que a fs. 15/22 se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos -Región Córdoba- de la A.F.I.P. de fecha 31 de marzo de 2000 mediante la cual se resuelve determinar de oficio la materia imponible correspondiente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1997, y se aplica multa en virtud de lo dispuesto por el art. 45 de la ley 11.683.

Se expide acerca de la naturaleza de las infracciones tributarias y de la aplicación de todos y cada uno de los principios y garantías emanados del derecho penal al derecho sancionador administrativo.

Entiende que la resolución apelada constituye un acto nulo. Destaca que al momento de formular los descargos a la vista, impugnó la instrucción del sumario, entendiendo que no se había respetado el procedimiento que la ley establece al respecto; ello ya que al no existir imputación de alguno de los tipos penales de la ley 11.683 (el Fisco -dice- omitió por completo la calificación legal de la conducta presuntamente ilícita), no hubo posibilidad de ejercer una defensa cierta y completa.

Deja planteado el caso federal, acompaña prueba documental y solicita se revoque la resolución recurrida, con costas.

II. Que a fs. 39/42 vta. la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido.

Puntualiza que dado que la recurrente funda sus agravios exclusivamente con relación a la sanción aplicada, debe considerarse consentida la impugnación a la declaración jurada del impuesto a las ganancias, por el período 1997, más los intereses resarcitorios.

Por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme la resolución apelada. Hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 43 se elevan los autos a consideración de la sala A.

Considerando: I. Que si bien en el F. 4 presentado al momento de interponerse recurso ante este tribunal la actora cuestiona los montos correspondientes a impuesto, multa y accesorios, en su escrito de apelación no expresa agravios sobre la determinación de oficio, limitándose a formular la nulidad de la multa aplicada.

En este sentido cabe señalar que el art. 166 de la ley 11.683 dispone que el recurso de apelación se interpondrá por escrito ante este tribunal, dentro de los quince días de notificada la resolución administrativa. Asimismo, se establece que "el apelante deberá expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer la prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho".

Como ha quedado expuesto, el recurrente circunscribe su recurso a la impugnación del acto en su faz sancionatoria, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en lo concerniente a la determinación del impuesto y sus accesorios.

II. Que previo al análisis de la conducta de la encartada corresponde pronunciarse acerca de la nulidad articulada por la apelante. Esta se funda en la vista corrida conjuntamente con la instrucción del sumario, no mencionaba el tipo legal en el que la situación fáctica quedaba a priori comprendida.

El art. 70 de la ley 11.683 prevé que "los hechos reprimidos por los arts. 39, 45, 46 y 48 serán objeto de un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de juez administrativo, en la que deberá constar claramente el acto u omisión que se atribuye al presunto infractor" (el resaltado es nuestro).

Conforme surge de los términos del acto aludido (fs. 48/49, a.a.) el Fisco Nacional imputó a la actora "haber presentado la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 1997, consignando datos que no reflejan la realidad al computar montos en exceso relativos a sus compras imputables al costo de ventas y resultando en consecuencia el haber declarado un quebranto impositivo improcedente conforme se desprende del cargo reseñado, omitiendo consecuentemente el ingreso del tributo en su justa medida, y correspondiendo en consecuencia de conformidad con lo dispuesto por los artículos 70 y 71 de la ley 11.683; instruir sumario por la infracción señalada".

En un todo de acuerdo con los agravios planteados por la apelante, es claro que el juez administrativo no ha tipificado la infracción señalada en la forma que ineludiblemente exige la ley procesal. En efecto, los presupuestos fácticos reseñados pueden subsumirse tanto en el tipo infraccional previsto en el art. 45 de la ley como en el del art. 46. Tan patente vulneración se contrapone con el derecho de defensa consagrado en la Constitución Nacional, causando así una inminente lesión a los derechos y garantías del contribuyente.

En este sentido, la resolución por la cual se dispone la instrucción del sumario debe tener por objeto otorgar al presunto imputado la posibilidad de esgrimir los argumentos defensivos de que intenta valerse para luego, en su caso, emitir resolución fundada. La imputación contenida en dicho acto debe ser clara y precisa -a fin de que permita la posibilidad de defenderse acabadamente- pues condiciona el ulterior pronunciamiento condenatorio.

En un moderno estado de derecho, el control jurisdiccional al quehacer de la administración pública aleja la arbitrariedad o el discrecionalismo carente de razonabilidad. La consideración de antecedentes necesarios, la regularidad del proceso de formación del acto administrativo y el cumplimiento de las

formas procesales son obligaciones impuestas a la Administración de las que en ningún momento podrá ser eximida.

Resulta inaceptable que el Fisco Nacional pueda soslayar los recaudos establecidos en el art. 70 de la ley de rito en desmedro de la garantía del debido proceso. Convalidar el accionar vulnera derechos tanpreciados como el de la defensa en juicio y debido proceso adjetivo.

Al ser ello así, y atento que el interesado acreditó el perjuicio concreto que le ha inferido el vicio que invoca el que no fue convalidado en oportunidad de formular el descargo, el acto apelado debe ser considerado viciado de nulidad.

En consecuencia, corresponde declarar la nulidad parcial de la resolución apelada, en cuanto aplica multa.

Por ello, se resuelve: 1. Confirmar la resolución apelada en cuanto determina el impuesto y los intereses accesorios. 2. Declarar la nulidad de la resolución recurrida en lo atinente a la aplicación de multa. 3. Costas de acuerdo con los respectivos vencimientos.- José E. Bosco.- Ignacio J. Buitrago.- Ernesto C. Celdeiro.

---

**Tribunal:** Tribunal Fiscal de la Nación, sala C(TFiscal)(SalaC)

**Fecha:** 08/02/2001

**Partes:** Zapiola Macnab, Augusto Rodolfo s. recurso de apelación -  
Impuesto a las Ganancias

**Publicado en:** REVISTA IMPUESTOS 2001-A, (Nº 9)

---

## SUMARIOS:

1. La omisión de los argumentos vertidos por el apelante, así como la inobservancia de la prueba aportada y ofrecida por aquél, configura la inobservancia del principio de congruencia que, integrando el concepto del debido proceso adjetivo, viene impuesto por el art. 1º, inc. f), apartado 3, de la ley 19.549, así como la del derecho establecido en el apartado 2 del mismo inciso.
2. La falta de consideración de las pretensiones de los litigantes no se puede suprir por la posibilidad de ejercer el derecho afectado por la vía de la apelación, toda vez que conceder ese alcance a dicho recurso importaría considerar disponibles, según el arbitrio de la Administración, recaudos cuya observancia, sin embargo, la ley le impone inexcusablemente.
3. La indefinición del organismo fiscal en punto a la subsunción de la conducta atribuida a los sumariados, no podría ser válidamente saneada por la existencia de un proceso posterior, que no puede

convalidar actos dictados en virtud de procedimientos defectuosos, en especial si se trata de materia sancionatoria y cuando, como en el caso, se pretende imputar el tipo defraudatorio, lo cual, en las condiciones antedichas, importaría una implícita y vedada "reformatio in pejus" administrativa.

4. Es plenamente aplicable al procedimiento administrativo el criterio conforme al cual son descalificables aquellos pronunciamientos que dejan de atender, considerar y dar respuesta a una o más pretensiones o a la oposición a ellas, en tanto la garantía del art. 18 de la Constitución Nacional requiere no sólo la adecuada oportunidad de audiencia y prueba para los litigantes, sino también la debida consideración de las defensas sustanciales, susceptibles de gravitar en el resultado de la causa.
5. La indefinición del organismo fiscal en punto a la subsunción de la conducta atribuida a los sumariados, constituye un vicio grave que impide a la parte un adecuado ejercicio de su derecho de defensa, al no poder concretarlo con relación a las imputaciones que se le formulan, a causa de la imprecisión o ambigüedad de las mismas.
6. Si bien la prueba de la aplicación de los fondos a la actividad generadora de ganancias no constituye un recaudo legalmente exigible a efectos de acreditar que el incremento patrimonial se halla justificado, esa prueba resulta en cambio indispensable si de lo que se trata es de resolver la pertinencia de tal deducción, en tanto el art. 74 inc. a) de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1977) autoriza a deducir de aquéllas, los intereses de deudas respecto de las cuales se verifique la relación de causalidad con las rentas gravadas.
7. La prueba de la aplicación de los fondos a la actividad generadora de ganancias no constituye un recaudo legalmente exigible a efectos de acreditar que el incremento patrimonial se halla justificado.

#### **TEXTO COMPLETO:**

La doctora Wurcel dijo:

I. Que a fs. 419/446 se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada por la División Revisión y Recursos "D" de la Dirección General Impositiva, que determina la obligación del apelante en concepto de impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 1986 a 1989, con la actualización e intereses respectivos, y aplica multas con sustento en el art. 46 de la ley 11.683 (t.o. 1978 y modif.) respecto de los períodos 1986 y 1987, y con base en el art. 45 de ese texto legal por el ejercicio 1989.

Expresa el recurrente que el 28 de octubre de 1992 fue notificado del inicio del procedimiento de determinación respecto de los años 1986, 1987 y

1988, y que posteriormente contestó la vista conferida por los períodos 1989 y 1990, que había sido anulada y ampliada con anterioridad. Añade que, dictada la resolución que apela, se procedió a correr una nueva vista por el período fiscal 1990, que nuevamente anulaba y ampliaba la conferida anteriormente respecto de dicho período, dados los errores de cálculo reconocidos por el propio organismo fiscal, así como los resultados de una medida para mejor proveer de la que surgió una disminución del importe consignado en el período 1987 y un quebranto por el año 1988.

Manifiesta que el fundamento de la determinación de oficio según surge de lo expresado en el rubro A) del formulario 8322/B, radicó en que en el transcurso de una verificación practicada a la sociedad de hecho que integra con María T. Zapiola, dedicada a la explotación agropecuaria, el Fisco entendió haber detectado diferencias entre los ingresos declarados por la sociedad y los depósitos bancarios efectuados, desconociendo que su parte había explicado y ofrecido probar que esos fondos provenían de préstamos efectuados por entidades bancarias de la República Oriental del Uruguay. Opone la defensa de nulidad del acto apelado, señalando que, tal como surge de las constancias obrantes en las actuaciones, existe una evidente conexidad entre los períodos fiscales impugnados con base en el desconocimiento de los préstamos, a los que el Fisco consideró incrementos patrimoniales no justificados, extremo éste que entendió suficiente a efectos de iniciar el procedimiento en cuestión.

Le agravia, en este sentido, "la serie de marchas y contramarchas por parte del Fisco en los aspectos procedimentales, liquidatorios y probatorios", así como el haberse hecho caso omiso de todas las argumentaciones vertidas al formular su descargo, pretendiéndose impugnar las posiciones patrimoniales de su parte por vía de supuestos indicios, en tanto que, según afirma, el propio ente recaudador hubo de recurrir a liquidaciones que nunca terminaron por ser definitivas y manipuló plazos y formas procesales creadas "ad hoc" sin fundamentación legal alguna.

Luego de referirse a los principios que gobiernan el trámite de la determinación de oficio, concluye afirmando que lo expuesto evidencia la vulneración del procedimiento reglado por los arts. 23 y concs. de la ley de la materia, vicio cuya magnitud sólo puede provocar la nulidad de todo lo actuado por desviarse de las garantías mínimas previstas en el ordenamiento jurídico en defensa del contribuyente.

En orden a la misma tacha, destaca la arbitrariedad configurada al no reconocerse entidad suficiente a la prueba documental relativa a los préstamos contratados con entidades financieras del Uruguay, acompañada oportunamente, ni hacer lugar a la prueba informativa ofrecida, privando a su parte del derecho de defensa y vulnerando la garantía del debido proceso.

Señala que ello se ve corroborado por el F. 8322/B que integra la resolución, en el que se expresa que "Se considera irrelevante la prueba

ofrecida y las fotocopias aportadas, dado que las mismas ya se encuentran incorporadas a las presentes actuaciones y no demuestran en forma fehaciente los extremos alegados por el responsable", considerando que ello no constituye una relación crítica y razonada de la documental acompañada, privando al mismo tiempo a su parte de la producción de prueba pertinente relativa a los hechos que suponía que se le imputaban, dada la oscuridad y ambigüedad de la impugnación.

Afirma que estos defectos adquieren particular gravedad en casos como el presente, en los que la presunción legal aplicada autoriza una inversión de la carga de la prueba. Señala en este sentido, el desconocimiento por parte del juez administrativo de la unánime jurisprudencia según la cual la circular 264/49, dictada en relación con la presunción del art. 25 de la ley 11.683 (inc. e) del artículo en el texto ordenado en 1978) confiere un marco amplio a fin de acreditar la condición de los capitales provenientes del exterior.

Plantea la nulidad del sumario instruido, por no haberse especificado en la vista el encuadre legal que correspondería a la infracción que se le imputa. Afirma que de ello deviene la violación del derecho de defensa que le asiste, sin perjuicio de señalar que, toda vez que se le atribuye la comisión de una infracción como consecuencia de un ingreso en defecto, al que se arribó mediante la aplicación de presunciones legales, cabe estar al criterio establecido por la Corte Suprema en la causa "Mazza, Generoso y Mazza, Alberto s/recurso de apelación", al mantener la revocación de las multas por defraudación aplicadas sobre la base de una determinación de iguales características.

Acerca de la cuestión de fondo, le agravia que, sin desglosar los rubros, el Fisco haya desconocido el monto de los intereses deducidos en las declaraciones juradas del gravamen, englobando así intereses por obligaciones en moneda extranjera y en moneda nacional, habiendo impugnado las cifras sin identificar los conceptos, lo que afirma dejó a su parte en la absoluta ignorancia sobre la sustancia del cuestionamiento y, en consecuencia, del contenido sobre el cual debería desarrollar su defensa.

No obstante ello, y centrándose en los préstamos obtenidos en el exterior, afirma que la prueba documental que acompaña permite advertir con facilidad que dichos préstamos fueron efectivamente contratados y oportunamente cancelados por su parte.

Frente a lo aseverado en la resolución apelada sobre la falta de demostración fehaciente del ingreso de los fondos al país, afirma que de ello dan cuenta los movimientos de las cuentas bancarias investigadas por el organismo, cuyos extractos acompañan como prueba documental. Puntualiza que éste es precisamente uno de los elementos a tomar en consideración para dar por acreditado el ingreso de fondos, desde el exterior, según los postulados de la circular 264/49, que mereció caso omiso por parte del ente

fiscal.

En cuanto al argumento que finca en que su parte no ha podido demostrar la utilización económica de los fondos en la operatoria de la sociedad, sostiene que el organismo fiscal infringe el principio de legalidad al requerir pruebas no exigidas legalmente.

Tras referirse circunstanciadamente a cada uno de los mutuos cuestionados, concluye que ellos han constituido un entramado de operaciones originarias y sus correspondientes refinanciaciones a lo largo de los períodos involucrados, en modo que constituyen pasivos con sus correspondientes servicios en una hilación temporal ininterrumpida, por lo que afirma que si la inspección hubiera actuado con mayor detenimiento o si, aún, le hubiera sido dado a su parte producir la prueba pertinente, podría haberse arribado a las conclusiones correctas, evitando el dispendio de actividad jurisdiccional producido.

Agrega que su parte se acogió oportunamente al régimen de presentación espontánea previsto por el dec. 631/92, con lo que regularizó la falta de retención del impuesto sobre los intereses de los mutuos, lo que entiende corrobora su postura, dado que no podría sostenerse que esos pagos de intereses respondieran a otro concepto que no fuera el aquí debatido.

Sostiene la improcedencia del ajuste vinculado con el cómputo de quebrantos efectuado en los períodos 1989 y 1990, en razón de la inconstitucionalidad que atribuye a la ley 23.549. Impugna asimismo por confiscatorias las tasas de interés liquidadas con base en las diversas resoluciones de los organismos de aplicación que enumera, afirmando, sin perjuicio de ello, que no corresponde en el caso la exigencia de tales accesorios, por ausencia del elemento subjetivo requerido para su aplicación, conforme a la jurisprudencia y doctrina que invoca; ofrece la prueba informativa que hace a su derecho, acompaña la documental, y solicita que se declare la nulidad de la determinación de oficio y la del sumario instruido, o se revoque la resolución apelada, con costas.

II. A fs. 460/469 la representación fiscal contesta el recurso. Pide que se desestime la nulidad opuesta por la responsable, toda vez que las actuaciones administrativas que individualiza acreditan que le fueron debidamente notificadas las impugnaciones formuladas, con indicación precisa del origen e importe correspondiente a cada caso. Niega que se haya incurrido en vicio alguno en la valoración y admisión de las pruebas, reiterando el criterio expuesto por su mandante en el sentido de considerar no demostrado el ingreso al país de los fondos en cuestión, en tanto el ofrecimiento de la actora se refirió a actos que se habrían celebrado en el exterior sin acreditarse la incorporación de su resultado a la actividad productora de rentas en el país.

Destaca que la prueba informativa cuya denegación agravia a la recurrente no tendía a probar ese ingreso sino la existencia de las operaciones en el

Uruguay, de lo que deriva su improcedencia puesto que la aplicación de esos fondos en el extranjero es ajena a la actividad gravada cumplida en el país por la sociedad de hecho que aquélla integra.

Considera que la situación de autos difiere de la contemplada por la circular 264/49, cuyo dictado se enderezó al tratamiento de las inversiones efectuadas por contribuyentes con residencia previa en el exterior, que originaran incrementos patrimoniales al poco tiempo de su ingreso al país. Sostiene que son asimismo diversas las hipótesis resueltas por la jurisprudencia invocada en el recurso.

En cuanto a la sanción aplicada respecto de los ejercicios fiscales 1986 y 1987, afirma que la conducta de la recurrente encuadra en los supuestos previstos en los dos primeros incisos del artículo agregado por la ley 23.314 a continuación del art. 46 de la ley 11.683, en tanto que la multa impuesta por el ejercicio 1989 no lo fue con base en una presunción sino por haberse comprobado la omisión del impuesto mediante el cómputo de quebrantos en abierta contradicción con lo prescripto por la ley 23.549.

Por otra parte, sostiene que en la vista sólo debe dejarse constancia del acto u omisión que se atribuye al infractor, toda vez que el encuadre de esa conducta en los tipos infraccionales previstos por la ley debe establecerse en la resolución que imponga la sanción, esto es luego de formulado el descargo respectivo. Refuta por ello lo argüido por el recurrente sobre el desconocimiento del contenido de la infracción que se le imputaba, y el consiguiente estado de indefensión que alega.

Niega asimismo que el acogimiento al régimen de presentación espontánea del dec. 631/92 invocado por el actor tenga el efecto de justificar el ingreso de los fondos y su aplicación a la actividad comercial desarrollada; recuerda la limitación contenida en el art. 167 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y modif.) respecto de la constitucionalidad cuya declaración se pretende en el recurso, y solicita que oportunamente se lo rechace y se confirme la resolución apelada, con costas.

En términos sustancialmente análogos se formula a fs. 862/885 (expte. 13.226-I), el recurso contra la resolución que determina de oficio el impuesto sobre los capitales de la sociedad de hecho por los períodos 1986 a 1989, y aplica multa; a fs. 1307/1331 (expte. 13.227-I), el deducido contra la resolución que determina las obligaciones de María T. Zapiola Macnab de Halliburton en concepto de impuesto a las ganancias por el año 1986, imponiéndole multa; y a fs. 2016/2049 (expte. 13.735-I), la apelación contra la resolución que determina de oficio las obligaciones de esta última contribuyente en concepto de impuesto a las ganancias por los años 1987 a 1990, y aplica multa, obrando las contestaciones a esos recursos a fs. 897/905; 1347/1354 y 2059/2067, respectivamente.

III. A fs. 2071 el tribunal en pleno resuelve disponer la tramitación conjunta de los exptes. 13.735-I y 13.225-I, al que se hallaban acumuladas las

causas 13.226-I y 13.227-I. A fs. 2183, hallándose producida la totalidad de la prueba ofrecida, se clausura la etapa respectiva, elevándose los autos a la sala (fs. 2186), la que a fs. 2209 dispone la presentación de los alegatos. A fs. 2216/ 2237 y 2250/2252 alegan las partes. A fs. 2257 se llaman los autos a sentencia.

IV. Que por razones de orden en la exposición y en atención a las características de las resoluciones apeladas, corresponde examinar separadamente cada una de ellas a fin de tratar los agravios que sustentan la defensa de nulidad opuesta por los apelantes.

Según lo referido en el consid. I, esos agravios se centran en los defectos e irregularidades del procedimiento seguido por el organismo fiscal, en la falta de consideración adecuada de la prueba documental agregada y de producción de la informativa ofrecida por los responsables, y en la ausencia de tipificación de la conducta imputada al correrse las vistas con las que se iniciaron los sumarios.

V. En cuanto se refiere a la resolución de fs. 129/136 de los antecedentes administrativos (cuerpo de inspección de la sociedad de hecho) que en copia obra a fs. 480/487 de autos, por la que se determina el impuesto sobre los capitales de la sociedad de hecho por los períodos fiscales 1986 a 1989 inclusive, es dable advertir que en el rubro D del formulario 8322/D, "Prueba ofrecida o aportada", se expresa "El responsable adjunta a su descargo fotocopias de documentación relativas a las presuntas operaciones realizadas con casas bancarias del exterior, y solicita se libre oficio al Banco de Galicia y Buenos Aires para que informe sobre las operaciones alegadas", en tanto que en el mismo rubro, como "Evaluación de la prueba" se manifiesta que "Se considera irrelevante la prueba ofrecida y las fotocopias aportadas, dado que las mismas ya se encuentran incorporadas a las presentes actuaciones y no demuestran en forma fehaciente los extremos alegados por el responsable".

Sin embargo, como resulta del formulario 2518/B (fs. 135 de los antecedentes), esos extremos, materia del descargo formulado en la contestación a la vista (fs. 90/97 del mismo cuerpo), se refirieron fundamentalmente a la existencia de los préstamos que constituyan el pasivo impugnado, toda vez que, sin perjuicio de insistir en el efectivo ingreso de los importes respectivos, la responsable destacó que "... en la especie no es necesario probar el ingreso de los fondos al país, sino que efectivamente pese sobre la sociedad una deuda por la que es responsable ante el prestamista, independientemente de dónde esté radicado dicho prestamista. En otras palabras, los préstamos constituyen obligaciones pasivas en cabeza de la sociedad prestataria y no incide sobre la naturaleza o validez de la obligación el hecho de que el mutuo haya sido contraído en el país o en el exterior ... Por lo tanto, si existe una obligación pasiva de restituir el dinero prestado, dicha obligación integra el pasivo de la empresa, tal y como estaba definido por la ley del gravamen antes citada"

(en referencia a los arts. 4º y 8º de esa ley).

No obstante, el juez administrativo interviniente omitió hacerse cargo de tales argumentos fundados en la estructura del gravamen, insistiendo en cambio en sostener que "El contribuyente no pudo demostrar en forma fehaciente el ingreso al país de los fondos provenientes de préstamos presuntamente obtenidos en Uruguay, como tampoco la utilización de los mismos en la operatoria económica de la sociedad ..." (form. 8322/C de fs. 132 a.a., "Aspectos observados") y que "Cabe señalar que en situaciones como la presente, en la que se intenta justificar variaciones patrimoniales significativas 'mediante la introducción de capitales del exterior' originados en presuntos préstamos obtenidos fuera del país, las normas legales en vigencia y la abundante jurisprudencia sobre el tema son unánimes en cuanto a que el contribuyente debe arrimar probanzas de suficiente identidad como para dejar acreditado el ingreso de los fondos al país y su utilización en la actividad económica de que se trate ..." (fs. 135/136)(el destacado es propio).

Así, al no atender en modo alguno al argumento, central y autónomo, de la contestación -teniendo presente que en este punto la controversia gira sobre la calidad de pasivos para el impuesto sobre los capitales- también se prescindió en la resolución de la prueba aportada y ofrecida, que se enderezaba a acreditar precisamente la existencia de los préstamos, pudiendo observarse, por lo demás, que tampoco mereció consideración la documental agregada, entre otra, a fs. 112/113, no obstante hallarse vinculada con el mentado ingreso.

En tales condiciones, toda vez que la cuestión planteada era conducente para la solución de la controversia, y aun pudo constituirse, por sus características, en el motivo de una decisión diversa a la adoptada, su omisión y la de la prueba respectiva en el acto apelado configuran la inobservancia del principio de congruencia que, integrando el concepto del debido proceso adjetivo, viene impuesto por el art. 1º inc. f) apart. 3, de la ley 19.549, así como la del derecho establecido en el apart. 2 del mismo inciso.

Que, desde que esos principios encuentran su fundamento en la garantía constitucional de la defensa en juicio, la Corte Suprema ha mantenido que es plenamente aplicable al procedimiento administrativo el criterio conforme al cual son descalificables aquellos pronunciamiento que dejan de atender, considerar y dar respuesta a una o más pretensiones o a la oposición a ellas, defecto por el que el Alto Tribunal ha anulado aquellas resoluciones que lo padecían al señalar que la garantía del art. 18 de la Constitución requiere no sólo la adecuada oportunidad de audiencia y prueba para los litigantes, sino también la debida consideración de las defensas sustanciales, susceptibles de gravitar en el resultado de la causa (Fallos: 265:201, entre otros).

También se ha señalado reiteradamente que las falencias apuntadas no se

suplen por la posibilidad de ejercer el derecho afectado por la vía de la apelación, toda vez que conceder ese alcance al recurso que aquí se considera importaría considerar disponibles, según el arbitrio de la Administración, recaudos cuya observancia, sin embargo, la ley le impone inexcusablemente (T.F.N. "Alvarez, Carlos", 3/4/62; "Brassovora S.R.L.", 3/11/67; "Soinco S.A.C.I.", 14/10/94, entre otros).

Por ello corresponde hacer lugar en este aspecto a la defensa opuesta por la actora, declarando la nulidad de la resolución que determina el impuesto sobre los capitales por los períodos 1986 a 1989.

VI. Que, en cambio, esa defensa no puede prosperar en cuanto a las restantes determinaciones apeladas. En efecto, la carencia de especificidad y claridad que se atribuye a los cargos formulados no impide observar que los apelantes conocían, promediado el trámite de inspección, el fundamento de la impugnación a sus declaraciones, sin que el procedimiento, pese a los defectos que exhibe -en especial la omisión en la primera vista del aspecto relativo al cómputo de quebrantos, que fue suplida al conferirles una nueva por los años 1989 y 1990- les haya impedido ejercer su defensa. De ello dan cuenta las constancias de los antecedentes agregados (conf. respuestas a los diversos requerimientos formulados por la inspección, liquidaciones de fs. 523/533, notificadas a fs. 534; nota de disconformidad con dichas liquidaciones, de fs. 594; contestaciones a las vistas conferidas, en las que cuestionaron puntualmente los conceptos impugnados, incluido aquél que fue objeto de la vista conferida el 4/11/92 (conf. descargos de fs. 579/584 y 585/591 del cuerpo de actuaciones relativas al contribuyente Augusto Zapiola Macnab, y fs. 128/134 y 184/199 de las correspondientes a María T. Zapiola Macnab).

En cuanto al agravio que finca en el rechazo de la prueba informativa, y en la ausencia de correcta valoración de la documental agregada al expediente administrativo, así como a la emisión de actos administrativos carentes de causa, motivación y forma (conf. alegato de fs. 2216/2237), a diferencia de las características que motivaron la declaración de nulidad efectuada en el considerando que antecede, las determinaciones del impuesto a las ganancias no presentan los vicios señalados, dado que el temperamento adoptado por el Fisco respondió al criterio expuesto en las resoluciones acerca de los recaudos necesarios para tener por justificados los fondos del exterior frente al impuesto a las ganancias, criterio sobre cuyo acierto corresponderá pronunciarse al resolver las cuestiones sustanciales debatidas, pero que no alcanza a constituir motivo bastante de la nulidad invocada.

Tampoco constituye fundamento suficiente para esa declaración la afirmación de que, ante la posibilidad de que su parte produjera la prueba relativa a los fondos del exterior, el organismo fiscal agregó un requisito adicional no previsto legalmente -la prueba de la utilización de esos fondos en la actividad- de lo que extraen los apelantes la conclusión de que, aun cuando se hubiera reconocido la legitimidad de esas sumas, el Fisco habría

sostenido igualmente la impugnación con base en un requisito ilegal. Ello es así porque, además de formularse el argumento con una base conjetural, la ilegalidad de esa exigencia es también materia que deberá establecerse al examinar los temas sustanciales de la causa.

Finalmente, y en cuanto al agravio que la parte actora deriva de las dilaciones procesales en las que habría incurrido su contraparte, debe señalarse que la determinación escindida de los diversos períodos fiscales involucrados, con la consiguiente posibilidad de que el monto establecido en alguno de ellos no alcance el mínimo necesario para provocar la competencia de este tribunal, no se halla en contradicción con norma alguna. Por lo demás, y en cuanto al perjuicio que de ello habría devenido, debe atenderse a que, según sus propias manifestaciones, no ha recaído sentencia de mérito respecto de tal período.

Corresponde por ello desestimar el planteo de nulidad de las determinaciones referidas.

VII. Que resta examinar la invalidez de las resoluciones en su aspecto sancionatorio, opuesta con fundamento en que las vistas que las precedieron habrían omitido tipificar la conducta atribuida a los recurrentes.

Que sin perjuicio de advertir que las resoluciones apeladas no contienen, en este aspecto, precisión alguna que sustente con seriedad la atribución subjetiva del ilícito, con lo que desconocen la "... garantía fundamental según la cual la culpabilidad del agente es presupuesto de su responsabilidad penal ..." (Fallos: 313:235 y sus citas, entre muchos otros), cabe observar que en aquellos actos preparatorios la imputación consiste en "haber declarado montos imponibles inexactos, por lo que dejó de ingresar el impuesto en su justa medida", y "haber declarado quebrantos impositivos improcedentes", en la vista del 4/11/92 "que anuló y amplió la vista conferida el 23/10/92 en relación al aspecto y períodos fiscales señalados" - en referencia a los años 1989 y 1990 (conf. fs. 76, 172, 549, 571/572 de los antecedentes).

La sola lectura de los párrafos transcriptos lleva a verificar la indefinición en la que ha incurrido el organismo fiscal en punto a la subsunción de la conducta atribuida a los sumariados, cuya descripción -por lo demás, imperfecta- cabría a lo sumo entender razonablemente como encuadrada en el tipo previsto por el art. 45 de la ley 11.683 -declaración inexacta-.

En situaciones como la descripta se ha concluido que tales falencias constituyen un vicio grave que impide a la parte un adecuado ejercicio de su derecho de defensa, al no poder concretarlo en relación a las imputaciones que se le formulan, a causa de la imprecisión o ambigüedad de las mismas (T.F.N., sala B, "Estancia La Josefina S.C.A.", del 24/11/93), a lo que cabe añadir que la inobservancia de los recaudos tendientes a otorgar a ese derecho un contenido real y no meramente formal, no podría ser válidamente saneada por la existencia de un proceso posterior, que no

puede convalidar actos dictados en virtud de procedimientos defectuosos, en especial si se trata de materia sancionatoria y cuando, como en el caso, en la mayor parte de las resoluciones finalmente dictadas se pretende imputar el tipo defraudatorio, lo cual, en las condiciones antedichas, importaría una implícita y vedada "reformatio in pejus" administrativa.

Por ello, debe admitirse la defensa de nulidad de las sanciones aplicadas a ambos apelantes en las resoluciones determinativas del impuesto a las ganancias (conf. arg. art. 16, ley 19.549).

VIII. Que correspondiendo tratar los agravios sustanciales vertidos contra las resoluciones apeladas, cabe atender a que el principal fundamento de la determinación, coincidente en todas ellas, radica en considerar como incrementos patrimoniales no justificados, en los términos del art. 25, inc. e) de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y modif.) a los fondos que los apelantes afirman que corresponden a préstamos otorgados por entidades bancarias uruguayas, por entender el Fisco que no se ha demostrado fehacientemente el ingreso de los fondos al país ni tampoco su utilización económica de esos fondos en la operatoria de la sociedad de hecho que aquéllos conforman.

Acerca de este último aspecto cabe adelantar que asiste razón a los apelantes en cuanto afirman que esta exigencia del organismo fiscal no encuentra sustento legal alguno, toda vez que, conforme a conocida jurisprudencia sentada en situaciones sustancialmente análogas, para justificar los incrementos patrimoniales originados en el exterior sólo resulta exigible la acreditación de dos extremos: el ingreso de los fondos y la individualización de los aportantes ("Trebas S.A., CS, Fallos: 316:1979, 14/9/93").

Que el criterio con el que debe apreciarse la justificación de fondos que, como en el caso, se afirman provenientes de préstamos contraídos en el exterior ha sido precisado por constante jurisprudencia al expresar que "... tratándose de aportes que se pretenden se originan en capitales provenientes o remesados del exterior, no sólo debe acreditarse fehacientemente la susodicha remesa con la intervención de las entidades por cuyo conducto se efectuaron, sino también el origen mismo de aquellos capitales, esto es, la fuente de donde provienen" (T.F.N., "Vicente Manuel Orue S.A C.I.I.E., 30/5/90). Se ha señalado también que "... la introducción de capitales del exterior debe fundarse en razones de mayor solidez, como pueden ser la realización de bienes ubicados fuera del país, inversiones realizadas por el contribuyente a poco de ingresado al país, movimientos bancarios debidamente acreditados, etc." (T.F.N., "Aroplastic S.R.L.", 23/6/88), destacándose que "La convicción fehaciente que debe poseer el juzgador tiene que tener su fundamento en pruebas graves, precisas y concordantes que permitan aceptar que los fondos caracterizados como incrementos patrimoniales no justificados han tenido origen en un verdadero y probado crédito obtenido del exterior (T.F.N., sala D, "Srur, Horacio Ernesto", 30/4/99).

Como puede advertirse, esos recaudos coinciden en lo sustancial con el contenido de la circular 264/49, al ser indicativos de los extremos tendientes a acreditar la realidad de los hechos afirmados como justificación del incremento.

IX. Que dada la diversidad de operaciones involucradas en el caso, han de separarse aquellas que constituyeron operaciones originales de las que instrumentaron renovaciones de otros préstamos, desde que, como es obvio, sólo las primeras pudieron provocar el ingreso de los fondos que se discute. Las segundas, en cambio, tendrán incidencia en la posibilidad de practicar las deducciones que correspondan en concepto de intereses por financiación y/o mora en el pago.

Conforme a las pautas antes señaladas, debe procederse al examen de aquellas operaciones originales en las que el circuito respectivo lleve al convencimiento de la realidad de la operación, verificándose con este propósito la prueba sobre la existencia del contrato de mutuo, el modo en el que los fondos respectivos ingresaron al país, y la amortización del capital y de los intereses correspondientes, de cuya apreciación conjunta conforme a la regla de juicio establecida por el art. 386 Cód. Procesal Civil y Comercial de la Nación podrá extraerse esa convicción.

En este sentido, incumbiendo al sujeto pasivo la carga de la prueba con la que se enervan las consecuencias de la presunción, cabe coincidir en que "... si bien cada medio de prueba es susceptible de valoración individual, lo cierto es que no constituyen comportamientos estancos y que para llegar a la certeza de los hechos discutidos puede resultar necesario requerir varios, en la medida que algunos de éstos no guarden correspondencia entre sí ... Cuando se habla de apreciación o valoración de la prueba se comprende su estudio crítico en conjunto, tanto de los varios medios aportados por una parte para demostrar sus alegaciones de hecho, como de los que la otra adujo para desvirtuarlas u oponer otros hechos ... Dicha actividad valorativa, en suma, es lo que se ha dado en llamar el 'método reconstructivo' de apreciación, conforme a las reglas de la sana crítica. En suma, los diversos elementos de prueba deben ponderarse relacionándolos entre sí, comparándolos con las diversas posiciones de las partes en punto a los hechos que invocan, de manera tal que al final se tenga un conjunto sintético, coherente y concluyente. Bajo tales pautas hermenéuticas, cabe referirse a la prueba aportada en el "sub lite", de modo tal de tornar operativo el principio procesal de la 'comunidad de la prueba' ("Bartolucci, José", sala A, 20/12/99).

X. Que respecto de las operaciones de préstamo identificadas bajo los números 0239 (concertada con Galicia S.A. de Finanzas), 1142, 1189, 1192 y 1226 (celebradas con Galicia y Buenos Aires Casa Bancaria S.A. - hoy Banco de Galicia y Buenos Aires -Uruguay-) es posible colectar los datos referidos.

1. Operación 0239: a fs. 2096 de autos se halla agregado el informe

emanado de Galicia S.A. de Finanzas, de Montevideo (R.O.U.), en respuesta al requerimiento diligenciado mediante exhorto librado en los términos de la ley 22.410, en el que esa entidad manifiesta que con fecha 18 de abril de 1986 se formalizó un contrato de mutuo con los apelantes, por un importe de U\$S 100.000, valor nominal en Bonos Externos de la República Argentina, Serie 1982, con el cupón número 9 adherido, equivalente a U\$S 75.000 valor residual.

Del mismo informe resulta que la tasa y el plazo pactados fueron del 1,1 % mensual y 90 días, respectivamente, y que el capital, más los intereses y gastos, por valor total de U\$S 103.400 fueron cancelados en su totalidad al vencimiento en fecha 17 de julio de 1986.

Esta información respalda las constancias agregadas a fs. 592/595 de los antecedentes administrativos (cpo. inspección impuesto a las ganancias A.R. Zapiola Macnab) en lo atinente a la concertación del mutuo, sus características y cancelación. Esta última resulta, además, de la planilla de numeración de Bonex dirigida con fecha 17 de julio de 1986 a la Caja de Valores, en la que se certifica la autenticidad de la numeración y la carencia de vicios de esos valores, y del recibo extendido por el acreedor en concepto de cancelación de la operación Nº 0239 (capital, intereses y flete) (fs. 1684 y 1685 de autos, respectivamente).

En cuanto al ingreso de los fondos, a fs. 1683 de autos obra agregado en copia un recibo en cuya aclaración de firma se lee "Augusto Zapiola Macnab", extendido en Buenos Aires con sello fechador del Banco de Galicia y Buenos Aires del 22 de abril de 1986, del que resulta que recibió de este banco "por cuenta de Galicia S.A. de Finanzas la cantidad de U\$S iniciales 100.000 Bonos Externos 1982, con cupón Nº 9 adherido ...", detallándose los valores y numeración respectivos.

2. Operación Nº 1142: la existencia del préstamo por U\$S 50.000 y fecha valor 16/6/86, resulta de las constancias de fs. 236/239 de los antecedentes administrativos (cpo. Nº 2 -contribuyente Augusto Zapiola Macnab), y de las obrantes a fs. 288/293 de autos, y se halla corroborada por el informe de fs. 2178 de autos, en el que, en respuesta al pedido formulado mediante exhorto, el Banco de Galicia y Buenos Aires (Uruguay) S.A.I.F.E. ratifica la información fechada el 25 de enero de 1993 y el 8 de febrero de 1993 respecto a las operaciones de mutuo concertadas con María T. Zapiola Macnab y Augusto Zapiola Macnab, entre las que se encuentra la aquí tratada. En los informes ratificados, que están agregados a fs. 277/279 y 218/220 de autos, la mencionada entidad -entonces denominada Galicia y Buenos Aires Casa Bancaria S.A.- certifica la celebración y modalidades de diversos mutuos otorgados a los apelantes, entre los cuales el concertado mediante la operación 1142 registra una cancelación parcial en concepto de intereses, habiéndose renovado el capital a su vencimiento -13/12/86- mediante la operación Nº 1317 (conf. fs. 277 y 291 de autos).

Conforme a la constancia de fs. 292 de autos, el importe del préstamo fue

objeto de arbitraje, y la suma de A 44.850 resultante, ingresada al país mediante depósito en la cuenta 41871-3 999-2 del Banco de Galicia y Buenos Aires S.A., de titularidad de los apelantes, según lo ratifica la acreditación registrada en dicha cuenta el 16/6/86 (conf. extracto de fs. 1459 de autos).

3. Operación 1189: Las constancias de instrumentación del mutuo respectivo se hallan agregadas a fs. 1703/1705 de autos, habiéndose formulado el 11/7/86 por un importe de U\$S 70.000, con vencimiento el 11/11/86, ascendiendo los intereses de financiación a U\$S 3470,84. Esos extremos son corroborados por el antes aludido informe de fs. 2178 (y por los que en él se ratifican), surgiendo de fs. 277 que los intereses fueron abonados el 5/11/86, y el capital renovado mediante la operación Nº 1279 (conf. constancia de fs. 315).

En cuanto al ingreso de los fondos, y previo arbitraje que arrojó el importe de A 64.119,80 (fs.1706 de autos), surge la concomitancia con el depósito por igual suma efectuado el 14/7/86 en la cuenta 41456/8 del Banco de Galicia y Buenos Aires, Casa Central, conforme al resumen de cuenta corriente obrante a fs. 126 de los antecedentes (cpo. inspección Augusto Zapiola Macnab).

4. Operación 1192: Resulta documentada mediante las piezas obrantes a fs. 331/335 del cuerpo Nº 2 de los antecedentes relativos al contribuyente Augusto Zapiola Macnab. El préstamo concertado el 21/7/86, con vencimiento el 30/11/86, asciende a U\$S 70.000 y devenga la suma de U\$S 3850 en concepto de intereses. De los informes ya citados (fs. 2178 y 277/279 de autos) surge ratificada la celebración del mutuo así como el pago de los intereses con fecha 30/11/86, en tanto que el capital fue renovado por la operación 1284 (conf. constancias de fs. 335/336).

El ingreso por vía de arbitraje efectuado el 21/7/86, por un importe de A 63.490 (fs. 1773 de autos) guarda concordancia con la acreditación en igual fecha del mismo importe en la cuenta 41456/8 del Banco de Galicia y Buenos Aires (conf. estado de cuenta corriente de fs. 127, 1er. cuerpo antecedentes -contribuyente Augusto Zapiola Macnab).

5. Operación 1226: Las constancias de su celebración obran a fs. 343/345 de los antecedentes administrativos (y reiteradas a fs. 1782/1784 de autos). De ellas resulta que fue concertada el 11/9/86, por un importe de U\$S 70.000 y con vencimiento el 11/9/87, devengando intereses por U\$S 4927,22 y U\$S 5008,89 por el primero y segundo semestres, respectivamente. Los accesorios, por un total de U\$S 9936,11, fueron cancelados al vencimiento (fs. 349 antecedentes administrativos e informe de fs. 277/279 de autos, en el que consta un importe levemente superior), habiéndose renovado el capital mediante la operación 1532 (fs. 349/350 de los citados antecedentes).

El ingreso de los fondos surge del memorandum y liquidación de la

operación de cambio Nº 786992 del Banco de Galicia y Buenos Aires, Casa Matriz (fs. 346/347 del cuerpo 2 de antecedentes), constando el débito del impuesto a la transferencia de divisas con cargo a la cuenta corriente de los actores, Nº 41871-3 999-2, que se registra en el resumen de fs. 206 de los antecedentes.

En razón de lo expuesto, corresponde revocar las determinaciones del impuesto a las ganancias en cuanto se vincula con las operaciones precedentemente enumeradas, no así con respecto a la restante operación original, que lleva el Nº 3153 (conf. resumen operaciones iniciales y renovaciones de fs. 222, cpo. 2 antec. adm. contribuyente Augusto Zapiola Macnab), en la que mediante la prueba producida se ha acreditado la existencia y modalidades de la operación, aunque no el efectivo ingreso de los fondos al país.

XI. Que resta considerar lo atinente a la pertinencia de la deducción de los intereses correspondientes a los mutuos, cuya impugnación agravia a la actora.

Si bien, según lo ya expresado, la prueba de la aplicación de los fondos a la actividad generadora de ganancias no constituye un recaudo legalmente exigible a efectos de acreditar que el incremento patrimonial se halla justificado, esa prueba resulta en cambio indispensable si de lo que se trata es de resolver la pertinencia de tal deducción. Ello es así porque en tanto el art. 74 inc. a) de la ley del gravamen (t.o. 1977 y modif.) autoriza a deducir de las ganancias del año fiscal los intereses de deudas y sus respectivas actualizaciones, tal posibilidad tiene el alcance que deriva del art. 73, esto es el limitado a aquéllos respecto de los cuales se verifique la relación de causalidad con las rentas gravadas. En concordancia con ello, el art. 103 del dec. reglamentario disponía el modo de apropiación de los intereses de deudas a la ganancia gravada, lo que traduce la regla de paralelismo existente entre las ganancias y los gastos ("Acería Bragado S.A.I.C.", TFN del 27/12/96 y CNFed. Contencioso-administrativo del 7/10/99 y "Masjuan, Francisco" TFN, sala A, del 3/3/70), por lo cual la abierta negativa que al respecto se expone en los recursos, impide tener por configurada la condición a la que la ley subordina la posibilidad de la deducción. Corresponde por ello confirmar en este aspecto las resoluciones apeladas.

XII. En cuanto al planteo de inconstitucionalidad de la ley 23.549, en tanto modifica el cómputo de los quebrantos, así como la que se atribuye a las resoluciones que establecieron las tasas de interés que se afirman confiscatorias, cabe recordar que el art. 185 de la ley 11.683 (texto vigente) contiene una limitación a la facultad del tribunal para pronunciarse sobre esa tacha, sin perjuicio de la facultad de reiterar el planteo en la instancia de apelación. Con respecto a la improcedencia de dichos accesorios por invocación de la inexistencia de mora culpable, no se advierte que las circunstancias de la causa coincidan con las tenidas en cuenta por la doctrina y jurisprudencia que se citen sobre el punto.

Sin perjuicio de ello, y toda vez que las sentencias deben atender a la situación existente al momento de su dictado, corresponde disponer que se practique reliquidación de esos accesorios, con la limitación establecida en el párr. 3º del art. 129, ley 11.683 (conf. ley 23.658).

XIII. Las costas deberán ser distribuidas en proporción a los respectivos vencimientos, la que se establecerá una vez practicada por el organismo fiscal la reliquidación de los conceptos que se confirman, conforme a las pautas señaladas en los consid. X, XI y XII, para lo cual se otorga el término de treinta días y se ponen a su disposición los antecedentes administrativos agregados.

Los doctores Litvak y Urresti adhirieron al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede, se resuelve: 1. Declarar la nulidad de la resolución por la que se determinan las obligaciones de "Augusto R. Zapiola y María T. Zapiola - Sociedad de hecho" en concepto de impuesto sobre los capitales por los períodos 1986 a 1989. 2. Declarar la nulidad de las multas aplicadas en las resoluciones que determinan el impuesto a las ganancias de los recurrentes Augusto R. Zapiola Macnab y María T. Zapiola Macnab por los períodos fiscales 1986 a 1989, y 1986 a 1990, respectivamente. 3. Revocar parcialmente dichas resoluciones en cuanto a la determinación del impuesto a las ganancias por los períodos referidos, debiendo la Dirección General Impositiva practicar la reliquidación del gravamen adeudado y de sus accesorios en el término de treinta días, conforme a las pautas señaladas en los considerandos X, XI y XII del voto de la vocal instructora. A tal efecto, se ponen a su disposición los antecedentes administrativos. 4. Distribuir las costas en proporción a los respectivos vencimientos, la que se establecerá una vez efectuada la reliquidación que se dispone, practicándose en la misma oportunidad la regulación de los honorarios correspondientes a los profesionales actuantes por las partes.- Graciela L. T. de Wurcel.- José D. Litvak.- Esteban J. Urresti.

**Fecha:** 21/06/2002

**Partes:** Pescapuerta Arg. S.A.

**Publicado en:** REVISTA IMPUESTOS 2002-B (Nº 17, PAG. 100); PERIODICO ECONOMICO TRIBUTARIO Nº 257

#### **HECHOS:**

*Se apeló ante el Tribunal Fiscal una intimación cursada por la D.G.I. a través de una carta documento por la que se exigió el pago de una suma de dinero en concepto de I.V.A.. Asimismo, el contribuyente planteó la nulidad del acto apelado por falta de facultad del funcionario que lo emitió. El Fisco opuso excepción de incompetencia, la cual fue rechazada por el Tribunal, al*

*tiempo que hizo lugar a la nulidad articulada.*

## **SUMARIOS:**

1. El Tribunal Fiscal es competente para entender en la apelación de una intimación de pago -en el caso, cursada a través de carta documento- pues aun cuando el Fisco prescindió del procedimiento instituido en los arts. 17 y siguientes de la ley 11.683 -t.o. 1998- el acto traduce una operación interpretativa y de cálculo propia de tal determinación atento que se describió en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicitándose sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de medida y la indicación del sujeto responsable.
2. Es nula la intimación de pago cursada por la D.G.I. tendiente al cobro del I.V.A. en tanto el organismo fiscal no sólo incumplió con el procedimiento legal de determinación que era de rigor -art. 17 de la ley 11.683, t.o. 1998- sino que el firmante del acto no reviste la calidad de juez administrativo, tal como lo exige el segundo párrafo del art. 16 de la ley ritual.

## **TEXTO COMPLETO:**

### **RESULTANDO:**

I. Que a fs. 1989/2027 vta. la actora interpone recurso de apelación contra una intimación cursada por la Jefe (int.) de la Oficina Recaudación y Verificaciones del Distrito Puerto Madryn de la Dirección General Impositiva de la AFIP, a través de una Carta Documento (CD 396744536AR), sin fechar, notificada el 11/5/2000, y por la que se le exige al pago de \$ 409.261,46 en concepto de impuesto al valor agregado (cfr. fs. 14 de las act. adm.).

Entiende que este Tribunal resulta competente en razón de la materia porque lo que se discute es -a su juicio- una determinación de impuesto cuyo pago se intima. En este sentido, expresa que el hecho de que el acto que se apela no reúna los caracteres extrínsecos de una resolución dictada por funcionario con atribuciones de juez administrativo, no haya sido dictado en el marco de un procedimiento regular de determinación de oficio y tenga la particularidad de revestir una forma poco usual como lo es su notificación a través de carta documento suscripta por un funcionario de menor jerarquía, no obsta a la competencia de este organismo jurisdiccional. Cita jurisprudencia que avala su postura.

Explica que en un acta confeccionada por la inspección, en la que se sometía a consideración de la actora diversos ajustes, se dejó constancia que se realizaba bajo apercibimiento de iniciar el procedimiento de determinación de oficio establecido en la ley fiscal. La misma aclaración, dice, se hizo en oportunidad de notificar una nueva acta rectificativa de la

oportunamente puesta a disposición. En esta segunda ocasión, el plazo concedido para formular descargo era de dos días, por lo que el 27/4/2001 solicitó una ampliación de término a fin de contar con un tiempo razonable para el examen de las numerosas planillas y formularios que le habían sido notificados.

Indica que el 11/5/01, sin haber recibido aún respuesta al pedido, anterior, recibió la carta documento a través de la cual se le formula la determinación e intimación que apela. Añade que recién el día 23/5/2001 recibió la contestación denegatoria del pedido que había formulado.

Plantea como de previo y especial pronunciamiento la nulidad del acto apelado en razón de los siguientes vicios: omisión del lugar y fecha del acto; falta de facultad suficiente del funcionario que lo emitió; ausencia de dictamen jurídico; incumplimiento del procedimiento legal de determinación; encuadramiento como deuda firme y exigible; incumplimiento de la obligación de compensar; violación de lo dispuesto por el régimen de bloqueo fiscal.

Subsidiariamente se expide sobre el fondo de la cuestión. Ofrece prueba; hace reserva del caso federal y, por último, solicita se declare la nulidad de la determinación y se la deje sin efecto.

II. Que a fs. 2040/2045 la representación fiscal contesta el traslado del recurso que se le confirió a fs. 2033.

Oppone la excepción de incompetencia en el entendimiento que la intimación administrativa apelada no es consecuencia del desarrollo de un procedimiento de determinación de oficio.

Pone de resalto que al momento del dictado de la carta documento solo existió tarea de fiscalización y nada más, siendo de aplicación -según dice la ley procedural en cuanto prevé que las liquidaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9º) punto 1, inc. b) y 10 del decreto 618/97.

Agrega que llama la atención que la actora no interpusiera recurso de reconsideración ante la misma autoridad que lo dictó o recurso jerárquico ante el Director General.

En cuanto a la nulidad planteada rebate cada una de las consideraciones planteadas por la apelante y, por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se declare la incompetencia de este Tribunal para entender en las actuaciones.

III. Que a fs. 2065 se declara como de previo y especial pronunciamiento la

excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional y, se elevan los autos a consideración de la Sala "A". A fs. 2066 se llaman autos a sentencia.

Y CONSIDERANDO:

I. Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde en primer término pronunciarse sobre la competencia de este Tribunal para entender en autos.

Para ello, es necesario precisar la naturaleza misma del acto que se trae a conocimiento de este Tribunal, lo cual supone el examen puntual de su contenido y efectos.

II. Que, en ese orden de ideas, la resolución de marras consigna expresamente "Visto OII N° 3769-9-0, y considerando la determinación efectuada en el marco de la misma.... se le intimá para que en el término de quince días hábiles contados a partir de la presente ingrese la suma .... más intereses resarcitorios, bajo apercibimiento de proceder a su cobro por la vía judicial".

Asimismo, tras hacer saber los conceptos por los cuales se formula tal requerimiento (Impuesto al valor agregado por prestaciones realizadas en el exterior), los importes correspondientes y los períodos respectivos, se deja constancia "que la presente intimación se formula en virtud de lo establecido por los artículos 11, 14 y 16 de la ley de procedimiento fiscal n° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones)". Por último, se pone en conocimiento del contribuyente "...que en el caso de no prestar conformidad a la presente intimación administrativa, podrá hacer uso de las vías recursivas previstas en la normativa vigente, dentro del plazo antes aludido por el art. 76 de la ley N° 11.683...".

III. Que a juicio de los que suscriben, la mentada resolución significa jurídica y económicoamnete una determinación de oficio de la obligación tributaria del impuesto al valor agregado en cabeza de la actora.

Ello es así aun cuando el Fisco Nacional haya prescindido del procedimiento instituido en los, artículos 17 y siguientes de la ley 11.683 (t.v.), ya que el acto traduce una operación interpretativa y de cálculo propia de tal determinación. Repárese que a través de él se describe en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicitándose claramente sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de medida, la indicación del sujeto responsable y, también, se liquida e intima el impuesto resultante (v. opinión de los suscriptos in re "Robert Bosch Arg. SA", del 13/11/97).

Cabe señalar asimismo la jurisprudencia coincidente de la Alzada, cuyo criterio se estima aplicable de acuerdo con las particularidades del sub lite. Ha dicho que cuando no se trate de una reclamación de importes declarados

por el contribuyente ni de una "liquidación" de las contempladas en el último párrafo del art. 20 (hoy art. 11) de la ley 11.683, si en la resolución se menciona concretamente el importe de la suma por la que se requieren los comprobantes de pago, los conceptos a los que aquella obedece y el sujeto responsable, dejándose constancia de que en caso de incumplimiento se procederá a la vía ejecutiva, no puede negarse al acto el carácter de determinación, abriendo -en consecuencia- la competencia del Tribunal Fiscal (v. "Alvarez, Mario Roberto", Sala I, 29/9/93; "Coop. Agrícola San Martín", 21/4/94 y "Alpachiri Coop. Agrícola Ganadera Ltda.", 22/10/91 - ambos de la Sala II-).

Esta tesis ya fue sostenida desde los albores del contencioso tributario que se desarrolla ante este organismo. Los Dres. Bavio, Micele y Rodríguez Jauregui, expresaron tiempo ha "...no es sólo la forma del acto lo que, fundamentalmente, caracteriza a una determinación impositiva, pues, como lo ya dicho el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, 'no es posible que ella dependa del simple arbitrio de la administración, según se adopte o no cierto aparato meramente formal, sustrayendo según ello la cuestión, al oportuno ejercicio de los derechos de los contribuyentes'..." (v. "Shell Cía. Arg. De Petróleo SA", 11/7/61, Fallos Tribunal Fiscal 1960/1961; 228/231).

#### IV. Que por otra parte, este Tribunal no puede dejar de advertir que el Fisco Nacional en el caso no ha sido consecuente con su propio obrar.

En efecto. Cabe recordar que de acuerdo con el principio general del "venire contra factum", en toda actuación resulta necesario exigir a las partes un comportamiento coherente, ajeno a los cambios de conducta, perjudiciales, y desestimar toda, actuación que implique un obrar incompatible con la confianza que se ha suscitado en el otro.

Existe consenso en la doctrina nacional sobre que los requisitos para la aplicación del "venire contra factum" son los siguientes: a) una situación jurídica preexistente; b) una conducta del sujeto, jurídicamente relevante y plenamente eficaz, que suscite en la otra parte una expectativa seria de comportamiento futuro; c) una pretensión contradictoria con esa conducta atribuible al mismo sujeto. Con ese criterio, la jurisprudencia ha entendido que "nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos ejerciendo una conducta incompatible con otra anterior deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz" (CSJN, "Bidone, Guillermo c/E.N. Ministerio de Defensa Nacional s/cobro de australes", 19/8/93).

El ente recaudador no puede quedar al margen de esta regla -derivación inmediata y directa del principio de la buena fe-. El Más Alto Tribunal declaró que corresponde la aplicación de la regla del "venire contra factum" a la Administración ("Kellogg Co. Arg. SA", 26/2/85). En este orden de ideas, "más allá de la ventaja procesal o patrimonial que el desconocimiento del factum proprium puede representar para el fisco, el intérprete debe valorar el nocivo efecto cívico que tal desconocimiento acarrea, al

sorprender a los particulares con cambios de actitud que no serían tolerados en el derecho privado y, a la inversa, la repercusión moralizadora de un Estado que posterga un beneficio inmediato para el ejemplo de su conducta consistente y confiable" (v. la lograda contribución de Mairal, H., "La doctrina de los actos propios y la Administración Pública", Depalma, Bs. As., 1994).

En este contexto, se aprecia que el propio Fisco calificó como "determinación" el acto de marras y le hizo saber al contribuyente que las vías recursivas contra el mismo eran las dispuestas en el art. 76 de la ley de rito. Por tanto, mal puede luego efectuar un planteo de incompetencia sobre la base de desconocer naturaleza determinativa al acto y negar (e incluso, manifestar sorpresa) que este Tribunal pueda conocer por la vía del recurso de apelación.

Tampoco puede acogerse el argumento consistente en que sólo se trata de una fiscalización durante la que se realizó una intimación administrativa pues -con el mismo razonamiento- si tal era la concepción fiscal sobre la naturaleza del acto en crisis, nunca debió expresar que la vía recursiva era la establecida en el art. 76 de la ley 11.683. A su vez, en las dos oportunidades en que se lo notificó para conformar liquidaciones se le hizo saber que de no mediar presentaciones o las justificaciones necesarias se remitirían las actuaciones a los efectos de comenzar el procedimiento de determinación de oficio (v. fs. 4 vta., y fs. 118 vta. de los ant. adm.).

Por lo expuesto, siendo inconsistentes las argumentaciones planteadas por la representación fiscal cabe estar a la verdadera naturaleza del acto apelado que como determinativo de la obligación tributaria, habilita la vía ante este Tribunal.

Por lo que cabe rechazar la excepción de incompetencia planteada por la representación fiscal. Con costas.

V. Que atento como se resuelve, y precisada la naturaleza jurídica que corresponde atribuirle a la resolución en crisis, corresponde que este Tribunal se pronuncie sobre la nulidad alegada por la actora.

Debe recordarse que una declaración de tal tipo importa la privación de efecto a los actos que adolecen de algún vicio y que por ello carecen de aptitud para cumplir con el fin a que se hallan destinados, por lo que, a los efectos de su procedencia, interesa que exista alguna causal que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que puede dar lugar a la indefensión (C. Civ. Sala F, LL 114-834). Por lo demás, deben ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido (C. Civ. Sala E 116-245).

VI. Que sentado ello, y previo a considerar los concretos argumentos de la excepcionante, cobra especial significación recordar el carácter

"objetivamente jurisdiccional" que reviste el procedimiento de determinación de oficio dentro de la ley 11.683, en la medida que concreta la obligación nacida abstractamente en la ley. Es por tal motivo que se ha dicho, y con razón, que la formación regular de un acto administrativo de tal trascendencia, debe ser observada con estrictez.

Ahora bien, ese conjunto de actos a través de los cuales el organismo recaudador lleva a cabo la actividad de determinación de los tributos se encuentra gobernado por las reglas específicas contenidas en la ley 11.683 (sin perjuicio de la aplicación de aquellos principios que derivan de su condición de procedimiento administrativo) que persiguen en definitiva el cumplimiento estricto de la ley impositiva, luego de un proceso que debe guardar estricta observancia de las formas preordenadas legalmente para su realización y donde el respeto al debido proceso adjetivo es ineludible.

VII. Que de la compulsa de las actuaciones administrativas, y de la mera lectura del acto apelado, se advierte en la especie el incumplimiento del procedimiento legal de determinación que era de rigor -sin que medie dispensa legal que lo autorice- lo que acarrea la nulidad de la resolución dictada en su consecuencia.

En efecto, en autos no sólo se ha obviado el procedimiento descripto en el art. 17 de la ley ritual, sino que siquiera el firmante del acto reviste la calidad de juez administrativo, tal como lo exige el segundo párrafo del art. 16 de la ley 11683 (precepto aludido en la misma resolución) y el precitado artículo 17. Débese advertir que ambas partes coinciden en que el acto emitido no fue suscripto por funcionario con tal rango.

Por tanto, corresponde acceder al planteo de nulidad articulado.

VIII. Que por la forma en que se resuelve, deviene innecesario expedirse sobre los restantes argumentos planteados por la recurrente para nulificar el acto apelado.

Por ello, SE RESUELVE:

1º). Rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal. Con costas.

2º) Declarar la nulidad del acto apelado. Con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

ERNESTO CARLOS CELDEIRO, Vocal.

JOSE EDUARDO BOSCO, Vocal.

IGNACIO JOSUE BUITRAGO, Vocal.

**Tribunal:** Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, IV(CNFedContenciosoadministrativo)(SalaIV) sala

**Fecha:** 06/03/2001

**Partes:** Cerealera y Constructora del Norte S.R.L. - incidente med. c. A.F.I.P. D.G.I. - Resol. 129/98 s. medida cautelar (autónoma)

**Publicado en:** REVISTA IMPUESTOS 2001-B (Nº 15)

## SUMARIOS:

1. Resulta prima facie arbitrario el acto de la A.F.I.P. que, sin fundamento, decidió la exclusión de la sociedad actora del Registro Fiscal para Operadores en la compraventa de granos y legumbres secas, en razón de no haber otorgado a la misma la posibilidad de ser oída respecto de los cargos que se le imputaban, circunstancia que implicaría una violación de su derecho al debido proceso adjetivo.

## TEXTO COMPLETO:

Considerando: I. Que, a fs. 1/3, la parte actora solicitó que se dictase una medida de no innovar con el objeto de que se suspendieran los efectos de la decisión de la Administración Federal de Ingresos Públicos de excluirla del Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas establecido en la resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos 129/98, en el que había sido incluido por las decisión publicada el 21 de enero de 2000.

II. Que, a fs. 20/20 vta., el juez de grado hizo lugar a esa pretensión.

Señaló que el derecho de la actora se presentaba verosímil, en tanto que, tras haber sido admitida su inclusión en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas, la Administración había dispuesto su exclusión sin dar fundamentos que justificasen la adopción de tal temperamento.

III. Que contra dicha decisión la parte demandada interpuso y fundó su recurso de apelación (fs. 27 y 72/76 vta.), que no fue contestado por su contraria.

IV. Que cabe recordar que "las medidas cautelares tienden a impedir que, durante el lapso que inevitablemente transcurre entre la iniciación de un proceso y el pronunciamiento de la decisión final, sobrevenga cualquier circunstancia que imposibilite o dificulte la ejecución forzada o torne inoperantes los efectos de la resolución definitiva" (confr. esta sala "Canop

Nazar", 13/12/90).

V. Que la procedencia de dichas medidas se halla condicionada, como principio, a que se demuestre: 1) la apariencia o verosimilitud del derecho invocado por quien las solicita ("fumus boni iuris"); 2) el peligro en la demora, que exige la probabilidad de que la tutela jurídica definitiva que la actora aguarda de la sentencia a pronunciarse en el proceso principal no pueda en los hechos realizarse, es decir que, a raíz del transcurso del tiempo, los efectos del fallo final resulten prácticamente inoperantes (conf. fallo cit. y 28/10/97, "Radio Siglo XXI"; 30/10/97, "Robledo"; entre muchos otros). Además es menester que se fije una contracautela suficiente por los eventuales perjuicios que la medida pudiere ocasionar a la contraria, de haber sido pedida sin derecho (confr. esta sala, 10/10/97, "Miguez José María", entre otros).

VI. Que de las constancias agregadas a la causa, así como de las actuaciones administrativas remitidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos surge que, el 21 de enero de 2000, la demandante fue incluida en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas (confr. fs. 11), mientras que el 16 de junio del corriente se dispuso su exclusión de dicho registro (confr. fs. 12).

Al respecto debe señalarse que en el art. 18 de la res. gral. 129/96 se establece que:

"La procedencia de la inclusión en el 'Registro' será determinada por este organismo, luego de comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos por el artículo 16, y de verificar el comportamiento fiscal del solicitante respecto de sus obligaciones ante esta Administración Federal".

"El acto del juez administrativo, sobre la procedencia o no de la inclusión, se dictará hasta el último día hábil administrativo del mes inmediato siguiente al de la presentación indicada en el artículo 16 o al del aporte de la demás documentación que requiera el Organismo".

"De resultar procedente la inclusión en el 'Registro', este organismo publicará en el Boletín Oficial el apellido y nombres, denominación o razón social, y la clave única de identificación tributaria (C.U.I.T.) del peticionario ....".

"Periódicamente se publicará la nómina de sujetos inscriptos en el 'Registro', a los que corresponde dar de baja por su incorrecta conducta fiscal".

VII. Que en la publicación efectuada el 16 de junio de 2000 no se habrían brindado, aun someramente, las razones por las cuales se dispuso la exclusión de la sociedad actora.

Tampoco de las actuaciones administrativas agregadas surgiría, "prima

"facie", la existencia de acto alguno en el que se hubieran explicitado las razones de tal decisión.

En efecto, sólo existiría un dictamen de la Dirección de Análisis de Fiscalización Especializado en el que se exponen los motivos por los cuales correspondería dar de baja del registro a Cerealera y Constructora del Norte S.R.L., sin que se hubiera otorgado a dicha sociedad la posibilidad de ser oída respecto de los cargos que se le imputaban, circunstancia que implicaría una violación de su derecho al debido proceso adjetivo (confr. pto. 1 del inc. f del art. 1º de la ley 19.549).

Tales circunstancias -que, por otra parte, dieron lugar a un planteo de nulidad de la parte actora en sede de la demandada- resultarían suficientes para tener por demostrada, "prima facie" y dentro del marco de certeza exigible para el otorgamiento de la medida solicitada, la arbitrariedad del acto impugnado.

VIII. Que, cabe señalar que tampoco resulta admisible la postura de la demandada que pretende justificar la falta de peligro en la demora en el hecho de que el eventual perjuicio que pudiera ocasionarse al actor siempre podría ser reparado por el Estado nacional, ya que goza de total solvencia moral y económica.

Ello es así toda vez que lo que debe considerarse -para determinar si en el caso se encuentra configurado el requisito exigido en el inc. 2º del art. 210 del Código de rito- son las consecuencias inmediatas que respecto de la operatoria de la sociedad actora podría traer aparejada la medida cuestionada.

Simplificar dicho criterio de valoración a la mera posibilidad de una ulterior reparación pecuniaria significaría desnaturalizar la figura en cuestión ya que, de acuerdo con tal postura, sería imposible admitir cualquier medida cautelar deducida contra el Estado nacional en tanto éste siempre contaría con recursos para responder pecuniariamente a los daños que pudiera ocasionar. Además, implicaría someter al ya castigado erario público a afrontar erogaciones que, por otras vías, podrían evitarse.

IX. Que, por último, y a los efectos de evitar que la presente se transforme en una decisión jurisdiccional de carácter definitivo, es menester precisar que la medida cautelar concedida sólo tendrá efectos hasta tanto la Administración Federal de Ingresos Públicos resuelva el planteo de nulidad efectuado por la parte actora el 27 de junio de 2000.

Por lo expuesto, modifícase la decisión apelada, con los alcances fijados en el acápite IX. Sin costas, por no mediar actividad de la contraria.- Guillermo P. Galli.- Alejandro J. Uslenghi.- María Jeanneret de Pérez Cortés.

**Tribunal:** Juzgado Federal de 1a Instancia de Ejecución Fiscal Tributaria

de la Capital Federal Nro. 1(JNFeddeEjecFiscalTrib)(Nro1)

**Fecha:** 07/03/2007

**Partes:** AFIP - DGI c. **Lab Industria Sociedad Anónima**

**Publicado en:** La Ley Online

## **HECHOS:**

*La A.F.I.P. inició una ejecución fiscal a fin de obtener el cobro de las sumas reclamadas al contribuyente en concepto de multa, trabando embargo general sobre sus fondos y valores. La firma demandada dedujo la excepción de inhabilidad de título. El Tribunal declaró la inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683, ordenando el inmediato levantamiento del embargo, y rechazó la excepción.*

## **SUMARIOS:**

1. Corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683 en cuanto autoriza al ente recaudador a disponer, sin intervención judicial, medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor, y en consecuencia, ordenar el levantamiento del embargo trabado sobre los fondos y valores de la ejecutada, en razón de la manifiesta violación del principio de división de poderes, el derecho de defensa en juicio, el principio del debido proceso, el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de propiedad.
2. Procede rechazar la excepción de inhabilidad de título opuesta por la demandada en la ejecución fiscal iniciada por la A.F.I.P. a fin de obtener el pago de las sumas reclamadas en concepto de multa, pues, de la simple lectura del certificado de deuda surge que reúne todos los requisitos necesarios que hacen a su validez e idoneidad, y en tanto de las constancias de autos se desprende que no interpuso recurso alguno contra la resolución que impuso la sanción, la que se encuentra firme e investida de los atributos que el art. 12 de la ley 19.549 reconoce a todo acto administrativo.

## **TEXTO COMPLETO:**

1<sup>a</sup> Instancia. — Buenos Aires, marzo 7 de 2007.

Considerando:

I. La Administración Federal de Ingresos Pùblicos promueve la presente ejecución fiscal contra Lab Industria Sociedad Anónima por la suma de \$1.250, con más sus intereses —resarcitorios y punitorios— y costas, en concepto de determinación de infracción - multa formal, Actuación Administrativa: DJCF 469/03.

II. A fs. 6/91 se presenta la demandada —mediante su representante

legal— y opone excepción de inhabilidad de título.

Manifiesta que el día 06/10/03 su representada fue allanada por orden del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 1 de la Capital Federal, en el marco de la causa N° 1500/2003 (int. 37), caratulada "N.N. sobre Medidas Precautorias —Solicita Orden de Allanamiento— Denunciante DGI". Explica que la totalidad de los elementos y asientos necesarios para confeccionar la declaración jurada se encuentran secuestrados y en poder de la División Región Centro de la AFIP-DGI. Así, sostiene que la AFIP-DGI está violando el principio de los actos propios y garantías de rango constitucional, dado que, encontrándose la sociedad sujeta a un proceso penal y a una determinación de oficio por parte del organismo recaudador con anterioridad al requerimiento formulado y que diera lugar a la multa formal que se pretende ejecutar en estos autos, y con toda la documentación secuestrada, la obligación se torna de cumplimiento imposible y está expresamente prohibida por la ley, pues al ser sujeto pasivo de un proceso penal entra en vigencia el principio constitucional de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo.

III. A fs. 94/95 la actora acredita que procedió a la traba del embargo general sobre fondos y valores de cualquier naturaleza de la demandada, acompañando el oficio N° 1027634 de fecha 17/02/05, suscripto por el agente fiscal y por el responsable de gestión judicial.

IV. Corrido el traslado de la excepción, a fs. 99/104 la actora señala que en autos se ha cumplimentado acabadamente con todos los requisitos que hacen a la validez extrínseca del título ejecutivo. Afirma que, al oponer la excepción, la ejecutada incurre en cuestiones que hacen a la causa de la obligación, lo que no está permitido en este tipo de procesos en razón de su limitado ámbito cognoscitivo.

Explica que, en sede administrativa y en forma previa al libramiento del título ejecutivo, notificó a la demandada, con fecha 23/10/03, la resolución que impuso la multa cuya ejecución se persigue en autos. No obstante, la accionada no interpuso contra esa resolución, alguno de los recursos establecidos en el art. 76 de la ley 11.683, por lo que no puede pretender en esta instancia subsanar su conducta omisiva.

Por último, destaca que la multa reclamada se origina en el incumplimiento de la demandada al requerimiento 020 N° 021691 cuyo vencimiento operó el 02/06/03, y no a la falta de presentación de una declaración jurada, y puntualiza que el allanamiento referido por la ejecutada fue llevado a cabo el día 06/10/03, fecha posterior a la del requerimiento incumplido. Acompaña documentación a los fines de acreditar lo expuesto.

V. Frente al traslado conferido de lo manifestado por la actora y de la documentación por ella acompañada a fs. 99/100, la demandada guarda silencio pese a estar debidamente notificada (conf. cédula de fs. 106).

VI. A fs. 110 se llama autos para dictar sentencia.

VII. Respecto de la medida cautelar dispuesta por el agente fiscal sin orden judicial, en uso de las facultades que le otorga el art. 92 de la ley 11.683 — de la que da cuenta la constancia de diligenciamiento de fs. 94/95—, corresponde dejarla sin efecto y ordenar el inmediato levantamiento del embargo trabado. Ello así, en razón de la manifiesta violación que la mencionada norma produce a ciertos derechos y garantías amparados en la Constitución Nacional.

En primer lugar, cabe señalar que es facultad de los jueces declarar de oficio la inconstitucionalidad de aquellas normas que repugnen cláusulas constitucionales de forma manifiesta e indubitable, donde la incompatibilidad sea inconciliable, produciéndose un desmedro de la seguridad jurídica (conf. CSJN in re "Mill de Pereyra, Rita Aurora; Otero, Raúl Ramón y Pisarello, Angel Celso c. Estado de la Provincia de Corrientes s/ demanda contenciosa administrativa", del 27/09/2001; Fallos: 324:3219).

Como ya fuera resuelto por el suscripto, con fecha 26/06/06, en los autos caratulados "AFIP - DGI c. Leadcam Sociedad Anónima s/ Ejecución Fiscal - DGI" (Expte. N° 33.788/2005), la ley 11.683 otorga a la Administración Federal de Ingresos Públicos facultades que, de acuerdo a los principios elementales y fundamentales de la Constitución Nacional, están reservados al Poder Judicial. En efecto, en los términos del art. 92, puede disponer, inaudita parte, medidas cautelares. La atribución para ordenar medidas de tal carácter corresponde al Poder Judicial, que, a través de sus órganos, es el encargado de examinar la procedencia de la medida cautelar pretendida y de controlar que la entidad de la medida solicitada guarde relación con el derecho que se quiere asegurar. Lo expuesto es así, porque la Constitución Nacional reserva la facultad de "juzgar" al Poder Judicial y el desconocimiento de este principio básico de nuestra forma republicana de gobierno por parte del Poder Legislativo implica negar el principio de división de poderes y arrogarse la potestad de otorgar al Poder Ejecutivo las funciones propias y reservadas por la Constitución Nacional al Poder Judicial.

La norma viola los derechos de propiedad y a la tutela judicial (arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional) y ello no se atenúa ni se resuelve estableciendo que la responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas por el agente fiscal quedarán sometidas a las disposiciones del art. 1112 del Código Civil, sin perjuicio de la responsabilidad profesional pertinente ante su entidad de matriculación.

El art. 17 de la Constitución Nacional dispone que "La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley". Frente a esta norma, la cuestión no es reparar, sino evitar que los perjuicios se produzcan y, para ello, el sistema de nuestra Constitución asigna a un juez del Poder Judicial las

suficientes atribuciones para ello.

La norma del art. 92 de la ley 11.683 —como se dijo— viola el principio de división de poderes, el derecho de defensa en juicio, el principio del debido proceso, el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de propiedad.

Por lo tanto, corresponde declarar la inconstitucionalidad de la norma mencionada en cuanto autoriza al ente recaudador, sin intervención judicial, a disponer medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor.

No obsta a lo resuelto precedentemente la falta de acreditación de la efectiva traba del embargo general dispuesto, ya que la eventual ausencia de fondos o la eventual inexistencia de cuentas no impide la configuración del perjuicio, ni conduce a sostener que el agravio es abstracto, máxime si se tiene en cuenta que la medida fue efectivamente comunicada al Banco Central y diligenciada. En consecuencia, existe suficiente afectación de los derechos del contribuyente.

Por lo expuesto, se ordena el inmediato levantamiento del embargo trabado por la actora en las presentes actuaciones.

VIII. En estas condiciones, se procede a resolver la excepción de inhabilidad de título opuesta por la demandada.

En primer lugar, corresponde señalar que de la simple lectura del certificado de deuda ejecutado en estas actuaciones, se desprende que el mismo reúne todos los requisitos necesarios que hacen a su validez e idoneidad para fundar este juicio de ejecución.

De la compulsa de la boleta de deuda agregada a fs. 1 —que no ha sido redargüida de falsedad por la accionada—, surge que la demandada fue notificada de la resolución que impuso la multa —resolución de fecha 17/10/03— con fecha 23/10/03; es decir, con anterioridad al inicio de las presentes actuaciones (14/02/05, vide cargo de fs. 4) y al libramiento del título ejecutivo (09/02/05).

De las manifestaciones vertidas por las partes y de las constancias de autos, se desprende que la accionada no interpuso recurso alguno contra la resolución que impuso la sanción, la que se encuentra firme y está investida de los atributos que el art. 12 de la ley 19.549 reconoce a todo acto administrativo. El acto así dictado se presume legítimo y goza de ejecutoriedad, encontrándose la Administración habilitada para proceder a su ejecución y librar el correspondiente certificado de deuda.

En este sentido, cabe señalar que las argumentaciones de la accionada tendientes a demostrar la improcedencia de multa impuesta, conducen al examen y estudio de cuestiones ajenas al limitado ámbito de conocimiento de un juicio ejecutivo y se vinculan en forma directa con las causas que

motivaron el dictado del mencionado acto administrativo. No es éste el proceso en el cual deban evaluarse y analizarse las consideraciones efectuadas a los fines de cuestionar la aplicación de la sanción, lo que debió haber realizado la ejecutada por medio de la vía recursiva pertinente.

IX. Por lo demás y como lo señala la actora, es dable destacar que de la lectura de la copia de la resolución que impuso la multa —que luce a fs. 99/100 y que no ha sido desconocida por la ejecutada—, se desprende que el sumario instruido, que concluyó con la aplicación de la multa que aquí se ejecuta, se originó en el incumplimiento a un requerimiento cuyo vencimiento operó el día 02/06/03, es decir, con anterioridad a la realización del allanamiento y secuestro de documentación referidos por la demandada, lo que tuvo lugar el día 06/10/03 (conf. documental obrante a fs. 61/75).

Las consideraciones expuestas son suficientes para desestimar la excepción de inhabilidad de título opuesta por la demandada, con costas a la vencida (art. 558 del CPCCN).

X. Por último, cabe señalar que la actora, en el escrito de inicio, reclama la suma de \$1.250.-, con más sus intereses —"resarcitorios y punitorios"— y costas.

En este punto, corresponde recordar que el art. 37 de la ley 11.683, t.o. 1998 y modif., dispone que la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpellación alguna, un interés resarcitorio. Por su parte, el primer párrafo del art. 52 de la mencionada ley establece que "Cuando sea necesario recurrir a la vía judicial para hacer efectivos los créditos y multas ejecutoriadas, los importes respectivos devengarán un interés punitorio computable desde la interposición de la demanda".

De lo expuesto se desprende que el legislador no previó que la falta de pago de las multas firmes y ejecutoriadas devengara intereses resarcitorios. Por ello, corresponde mandar llevar adelante la presente ejecución hasta hacerse íntegro pago a la AFIP de la suma reclamada en concepto de multa, con más sus intereses punitorios y costas.

Por todo lo expuesto, fallo: 1º) Declarando la constitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683 en cuanto autoriza al ente recaudador a disponer, sin intervención judicial, medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor y, en consecuencia, ordenando el inmediato levantamiento del embargo trabado en autos. 2º) Rechazando la excepción de inhabilidad de título opuesta por la demandada, con costas (art. 558 del CPCCN). 3º) Mandando llevar adelante la presente ejecución fiscal contra Lab Industria Sociedad Anónima hasta hacerse íntegro pago a la actora del capital reclamado, con más sus intereses punitorios y costas. 4º) Postergando la regulación de honorarios de los profesionales intervenientes hasta que sea

aprobada la liquidación definitiva. — Carlos M. Folco.

---

**Tribunal:** Juzgado Federal de 1a Instancia de Ejecución Fiscal Tributaria  
de la Capital Federal Nro. 1(JNFFeddeEjecFiscalTrib)(Nro1)

**Fecha:** 10/04/2007

**Partes:** AFIP - DGI c. **Pertrak S.A.**

**Publicado en:** La Ley Online

---

### **SUMARIOS:**

1. Corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683 en cuanto autoriza al ente recaudador a disponer, sin intervención judicial, medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor, y en consecuencia, ordenar el levantamiento del embargo trabado sobre los fondos y valores de la ejecutada, en tanto vulnera el principio de división de poderes, el derecho de defensa en juicio, el principio del debido proceso, el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de propiedad.
2. Procede rechazar la excepción de pago opuesta por la demandada en la ejecución fiscal iniciada por la A.F.I.P. a fin de obtener el cobro de las sumas adeudadas en concepto de impuesto a las ganancias, pues, la presentación de la declaración rectificativa importó el reconocimiento de la deuda reclamada, la cual tuvo lugar con posterioridad al inicio del proceso y a la notificación del mandamiento de intimación de pago.

### **TEXTO COMPLETO:**

1<sup>a</sup> Instancia. — Buenos Aires, abril 10 de 2007.

Considerando:

I. La Administración Federal de Ingresos Pùblicos promueve la presente ejecución fiscal contra Pertrak S.A. por la suma de \$10.049,79, con más sus intereses — resarcitorios y punitorios— y costas, en concepto de impuesto a las ganancias, saldo de declaración jurada 2004.

II. A fs. 5/26 se presenta la demandada —mediante su letrado apoderado— ; opone excepción de pago y solicita el inmediato levantamiento del embargo trabado.

Manifiesta que, conforme surge de la declaración jurada presentada, la suma reclamada no debía ser pagada en tanto se corresponde con el importe consignado en la misma en los términos del dec. 534/2004, que permite a los titulares de cuentas bancarias gravadas tomar a cuenta de impuestos, a partir de mayo de 2004, el 34% de los importes liquidados y

percibidos por los bancos en concepto del impuesto, originados en las sumas acreditadas en las cuentas. Señala que, por aplicación del decreto mencionado y por la imputación efectuada en debido tiempo y forma, la obligación reclamada se encuentra cancelada.

III. A fs. 28/29 el Banco Ciudad de Buenos Aires informa la recepción de los depósitos efectuados a la orden del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 4, Secretaría N° 8 (Juzgado y Secretaría previnientes) y adjunta la boleta de depósito que acredita la transferencia realizada.

A fs. 36/39 la actora acredita que procedió a la traba del embargo general sobre fondos y valores de la demandada y a la transferencia de los fondos embargados, acompañando los oficio N° 1004106 de fecha 06/12/04 y N° 1009605 de fecha 16/12/04, respectivamente, ambos suscriptos por el agente fiscal.

IV. Corrido el traslado de la excepción opuesta, a fs. 42/44 la actora explica que la demandada no ha cancelado el reclamo fiscal, ya que no cumplió con los recaudos establecidos por el art. 1 de la Res. general 1674/2004, en virtud del cual, para compensar anticipos que luego puedan ser deducidos de la declaración jurada, debió presentar el form. 798, única forma de compensar dichos anticipos con los créditos y débitos que informa, por lo que su deducción del rubro correspondiente de la declaración jurada resulta improcedente. Afirma que el único remedio para pretender compensar los débitos y créditos con su saldo de declaración jurada, es rectificar dicha declaración jurada y luego efectuar la compensación sobre el saldo resultante con los débitos y créditos que alega.

V. Conferido un traslado, a fs. 46/49 la demandada señala que la presente acción obedece exclusivamente a un error material cometido al completar un formulario y que los fondos que reclama el Fisco han sido ingresados, aunque imputados erróneamente. Sostiene que con fecha 02/08/05, con anterioridad al planteo efectuado en autos por el Fisco, presentó ante la AFIP una declaración jurada rectificativa de dicho error y una multinota donde explica la situación. Agrega que esas explicaciones y la declaración jurada rectificativa fueron aceptadas por la Agencia N° 5 de la AFIP como explicaciones suficientes.

VI. A fs. 51 la actora entiende que no se trató de un simple error al llenar un formulario, sino de un incumplimiento concreto de las obligaciones fiscales reclamadas, así como de la normativa vigente. Afirma que con el reconocimiento del demandado de una deducción improcedente de anticipos, está claro que el crédito fiscal reclamado era correcto. Señala que si bien ahora el crédito fiscal aparece regularizado, ello ocurre con posterioridad a la iniciación de la acción y a que su parte rechazara la excepción por improcedente.

VII. A fs. 52 se llama autos para dictar sentencia.

VIII. Respecto de la medida cautelar dispuesta por el agente fiscal sin orden judicial, en uso de las facultades que le otorga el art. 92 de la ley 11.683 — de la que dan cuenta las constancias de diligenciamiento de fs. 36/39 y el informe del Banco Ciudad de Buenos Aires de fs. 28/29—, corresponde dejarla sin efecto y ordenar el inmediato levantamiento del embargo trabado. Ello así, en razón de la manifiesta violación que la mencionada norma produce a ciertos derechos y garantías amparados en la Constitución Nacional.

En primer lugar, cabe señalar que es facultad de los jueces declarar de oficio la inconstitucionalidad de aquellas normas que repugnen cláusulas constitucionales de forma manifiesta e indubitable, donde la incompatibilidad sea inconciliable, produciéndose un desmedro de la seguridad jurídica (conf. CSJN in re "Mill de Pereyra, Rita Aurora; Otero, Raúl Ramón y Pisarello, Angel Celso c. Estado de la Provincia de Corrientes s/ demanda contenciosa administrativa", del 27/09/2001; Fallos: 324:3219).

Como ya fuera resuelto por el suscripto, con fecha 26/06/06, en los autos caratulados "AFIP - DGI c. Leadcam Sociedad Anónima s/ Ejecución Fiscal - DGI" (Expte. N° 33.788/2005), la ley 11.683 otorga a la Administración Federal de Ingresos Públicos facultades que, de acuerdo a los principios elementales y fundamentales de la Constitución Nacional, están reservados al Poder Judicial. En efecto, en los términos del art. 92, puede disponer, inaudita parte, medidas cautelares. La atribución para ordenar medidas de tal carácter corresponde al Poder Judicial, que, a través de sus órganos, es el encargado de examinar la procedencia de la medida cautelar pretendida y de controlar que la entidad de la medida solicitada guarde relación con el derecho que se quiere asegurar. Lo expuesto es así, porque la Constitución Nacional reserva la facultad de "juzgar" al Poder Judicial y el desconocimiento de este principio básico de nuestra forma republicana de gobierno por parte del Poder Legislativo implica negar el principio de división de poderes y arrogarse la potestad de otorgar al Poder Ejecutivo las funciones propias y reservadas por la Constitución Nacional al Poder Judicial.

La norma viola los derechos de propiedad y a la tutela judicial (arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional) y ello no se atenúa ni se resuelve estableciendo que la responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas por el agente fiscal quedarán sometidas a las disposiciones del art. 1112 del Código Civil, sin perjuicio de la responsabilidad profesional pertinente ante su entidad de matriculación.

El art. 17 de la Constitución Nacional dispone que "La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley". Frente a esta norma, la cuestión no es reparar, sino evitar que los perjuicios se produzcan y, para ello, el

sistema de nuestra Constitución asigna a un juez del Poder Judicial las suficientes atribuciones para ello.

La norma del art. 92 de la ley 11.683 —como se dijo— viola el principio de división de poderes, el derecho de defensa en juicio, el principio del debido proceso, el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de propiedad.

Por lo tanto, corresponde declarar la inconstitucionalidad de la norma mencionada en cuanto autoriza al ente recaudador, sin intervención judicial, a disponer medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor. En consecuencia, se ordena el inmediato levantamiento del embargo trabado por la actora en las presentes actuaciones.

IX. En estas condiciones, se procede a resolver la excepción de pago opuesta por la demandada.

De las manifestaciones de la ejecutada y de la documental por ella acompañada a fs. 46/48, surge que, con fecha 02/08/05, presentó ante la AFIP la declaración jurada rectificativa del impuesto a las ganancias, período 2004 y una multinota explicativa. Ello importó por parte de la demandada el reconocimiento de la deuda reclamada, lo que se produjo con posterioridad al inicio de la presente ejecución fiscal (06/12/04, conf. cargo de fs. 3 vta.) y a la notificación del mandamiento de intimación de pago (22/12/04, conf. mandamiento de fs. 34/35). Por lo expuesto, la excepción de pago opuesta deberá ser desestimada, con costas a la ejecutada vencida (art. 558 del CPCCN).

X. Toda vez que, a fs. 51, la actora afirma que el crédito fiscal se encuentra satisfecho, sin perjuicio de señalar que ha sido regularizado con posterioridad al inicio de la presente ejecución fiscal, corresponde ordenar el archivo de las presentes actuaciones, el que se efectivizará en el momento procesal oportuno, previo pago de las costas del juicio.

Por todo lo expuesto, fallo: 1º) Declarando la inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683 en cuanto autoriza al ente recaudador a disponer, sin intervención judicial, medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor y, en consecuencia, ordenando el inmediato levantamiento del embargo trabado en autos. 2º) Rechazando la excepción de pago opuesta por la demandada, con costas (art. 558 del CPCCN). 3º) Ordenando el archivo de las actuaciones, el que se efectivizará en el momento procesal oportuno, previo pago de las costas del proceso. — Carlos M. Folco.

---

**Tribunal:** Juzgado Federal de 1a Instancia de Ejecución Fiscal Tributaria  
de la Capital Federal Nro. 1(JNFeddeEjecFiscalTrib)(Nro1)

**Fecha:** 10/04/2007

**Partes:** AFIP - DGI c. Pertrak S.A.

**Publicado en:** La Ley Online

**SUMARIOS:**

1. Corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683 en cuanto autoriza al ente recaudador a disponer, sin intervención judicial, medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor, y en consecuencia, ordenar el levantamiento del embargo trabado sobre los fondos y valores de la ejecutada, en tanto vulnera el principio de división de poderes, el derecho de defensa en juicio, el principio del debido proceso, el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de propiedad.
2. Procede rechazar la excepción de pago opuesta por la demandada en la ejecución fiscal iniciada por la A.F.I.P. a fin de obtener el cobro de las sumas adeudadas en concepto de impuesto a las ganancias, pues, la presentación de la declaración rectificativa importó el reconocimiento de la deuda reclamada, la cual tuvo lugar con posterioridad al inicio del proceso y a la notificación del mandamiento de intimación de pago.

**TEXTO COMPLETO:**

1<sup>a</sup> Instancia. — Buenos Aires, abril 10 de 2007.

Considerando:

I. La Administración Federal de Ingresos Pùblicos promueve la presente ejecución fiscal contra Pertrak S.A. por la suma de \$10.049,79, con más sus intereses — resarcitorios y punitorios— y costas, en concepto de impuesto a las ganancias, saldo de declaración jurada 2004.

II. A fs. 5/26 se presenta la demandada —mediante su letrado apoderado— ; opone excepción de pago y solicita el inmediato levantamiento del embargo trabado.

Manifiesta que, conforme surge de la declaración jurada presentada, la suma reclamada no debía ser pagada en tanto se corresponde con el importe consignado en la misma en los términos del dec. 534/2004, que permite a los titulares de cuentas bancarias gravadas tomar a cuenta de impuestos, a partir de mayo de 2004, el 34% de los importes liquidados y percibidos por los bancos en concepto del impuesto, originados en las sumas acreditadas en las cuentas. Señala que, por aplicación del decreto mencionado y por la imputación efectuada en debido tiempo y forma, la obligación reclamada se encuentra cancelada.

III. A fs. 28/29 el Banco Ciudad de Buenos Aires informa la recepción de los depósitos efectuados a la orden del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 4, Secretaría N° 8 (Juzgado y

Secretaría previnientes) y adjunta la boleta de depósito que acredita la transferencia realizada.

A fs. 36/39 la actora acredita que procedió a la traba del embargo general sobre fondos y valores de la demandada y a la transferencia de los fondos embargados, acompañando los oficio N° 1004106 de fecha 06/12/04 y N° 1009605 de fecha 16/12/04, respectivamente, ambos suscriptos por el agente fiscal.

IV. Corrido el traslado de la excepción opuesta, a fs. 42/44 la actora explica que la demandada no ha cancelado el reclamo fiscal, ya que no cumplió con los recaudos establecidos por el art. 1 de la Res. general 1674/2004, en virtud del cual, para compensar anticipos que luego puedan ser deducidos de la declaración jurada, debió presentar el form. 798, única forma de compensar dichos anticipos con los créditos y débitos que informa, por lo que su deducción del rubro correspondiente de la declaración jurada resulta improcedente. Afirma que el único remedio para pretender compensar los débitos y créditos con su saldo de declaración jurada, es rectificar dicha declaración jurada y luego efectuar la compensación sobre el saldo resultante con los débitos y créditos que alega.

V. Conferido un traslado, a fs. 46/49 la demandada señala que la presente acción obedece exclusivamente a un error material cometido al completar un formulario y que los fondos que reclama el Fisco han sido ingresados, aunque imputados erróneamente. Sostiene que con fecha 02/08/05, con anterioridad al planteo efectuado en autos por el Fisco, presentó ante la AFIP una declaración jurada rectificativa de dicho error y una multinota donde explica la situación. Agrega que esas explicaciones y la declaración jurada rectificativa fueron aceptadas por la Agencia N° 5 de la AFIP como explicaciones suficientes.

VI. A fs. 51 la actora entiende que no se trató de un simple error al llenar un formulario, sino de un incumplimiento concreto de las obligaciones fiscales reclamadas, así como de la normativa vigente. Afirma que con el reconocimiento del demandado de una deducción improcedente de anticipos, está claro que el crédito fiscal reclamado era correcto. Señala que si bien ahora el crédito fiscal aparece regularizado, ello ocurre con posterioridad a la iniciación de la acción y a que su parte rechazara la excepción por improcedente.

VII. A fs. 52 se llama autos para dictar sentencia.

VIII. Respecto de la medida cautelar dispuesta por el agente fiscal sin orden judicial, en uso de las facultades que le otorga el art. 92 de la ley 11.683 — de la que dan cuenta las constancias de diligenciamiento de fs. 36/39 y el informe del Banco Ciudad de Buenos Aires de fs. 28/29—, corresponde dejarla sin efecto y ordenar el inmediato levantamiento del embargo trabado. Ello así, en razón de la manifiesta violación que la mencionada norma produce a ciertos derechos y garantías amparados en la Constitución

Nacional.

En primer lugar, cabe señalar que es facultad de los jueces declarar de oficio la constitucionalidad de aquellas normas que repugnen cláusulas constitucionales de forma manifiesta e indubitable, donde la incompatibilidad sea inconciliable, produciéndose un desmedro de la seguridad jurídica (conf. CSJN in re "Mill de Pereyra, Rita Aurora; Otero, Raúl Ramón y Pisarello, Angel Celso c. Estado de la Provincia de Corrientes s/ demanda contenciosa administrativa", del 27/09/2001; Fallos: 324:3219).

Como ya fuera resuelto por el suscripto, con fecha 26/06/06, en los autos caratulados "AFIP - DGI c. Leadcam Sociedad Anónima s/ Ejecución Fiscal - DGI" (Expte. N° 33.788/2005), la ley 11.683 otorga a la Administración Federal de Ingresos Públicos facultades que, de acuerdo a los principios elementales y fundamentales de la Constitución Nacional, están reservados al Poder Judicial. En efecto, en los términos del art. 92, puede disponer, inaudita parte, medidas cautelares. La atribución para ordenar medidas de tal carácter corresponde al Poder Judicial, que, a través de sus órganos, es el encargado de examinar la procedencia de la medida cautelar pretendida y de controlar que la entidad de la medida solicitada guarde relación con el derecho que se quiere asegurar. Lo expuesto es así, porque la Constitución Nacional reserva la facultad de "juzgar" al Poder Judicial y el desconocimiento de este principio básico de nuestra forma republicana de gobierno por parte del Poder Legislativo implica negar el principio de división de poderes y arrogarse la potestad de otorgar al Poder Ejecutivo las funciones propias y reservadas por la Constitución Nacional al Poder Judicial.

La norma viola los derechos de propiedad y a la tutela judicial (arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional) y ello no se atenúa ni se resuelve estableciendo que la responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas por el agente fiscal quedarán sometidas a las disposiciones del art. 1112 del Código Civil, sin perjuicio de la responsabilidad profesional pertinente ante su entidad de matriculación.

El art. 17 de la Constitución Nacional dispone que "La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley". Frente a esta norma, la cuestión no es reparar, sino evitar que los perjuicios se produzcan y, para ello, el sistema de nuestra Constitución asigna a un juez del Poder Judicial las suficientes atribuciones para ello.

La norma del art. 92 de la ley 11.683 —como se dijo— viola el principio de división de poderes, el derecho de defensa en juicio, el principio del debido proceso, el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de propiedad.

Por lo tanto, corresponde declarar la constitucionalidad de la norma mencionada en cuanto autoriza al ente recaudador, sin intervención judicial,

a disponer medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor. En consecuencia, se ordena el inmediato levantamiento del embargo trabado por la actora en las presentes actuaciones.

IX. En estas condiciones, se procede a resolver la excepción de pago opuesta por la demandada.

De las manifestaciones de la ejecutada y de la documental por ella acompañada a fs. 46/48, surge que, con fecha 02/08/05, presentó ante la AFIP la declaración jurada rectificativa del impuesto a las ganancias, período 2004 y una multinota explicativa. Ello importó por parte de la demandada el reconocimiento de la deuda reclamada, lo que se produjo con posterioridad al inicio de la presente ejecución fiscal (06/12/04, conf. cargo de fs. 3 vta.) y a la notificación del mandamiento de intimación de pago (22/12/04, conf. mandamiento de fs. 34/35). Por lo expuesto, la excepción de pago opuesta deberá ser desestimada, con costas a la ejecutada vencida (art. 558 del CPCCN).

X. Toda vez que, a fs. 51, la actora afirma que el crédito fiscal se encuentra satisfecho, sin perjuicio de señalar que ha sido regularizado con posterioridad al inicio de la presente ejecución fiscal, corresponde ordenar el archivo de las presentes actuaciones, el que se efectivizará en el momento procesal oportuno, previo pago de las costas del juicio.

Por todo lo expuesto, fallo: 1º) Declarando la constitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683 en cuanto autoriza al ente recaudador a disponer, sin intervención judicial, medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor y, en consecuencia, ordenando el inmediato levantamiento del embargo trabado en autos. 2º) Rechazando la excepción de pago opuesta por la demandada, con costas (art. 558 del CPCCN). 3º) Ordenando el archivo de las actuaciones, el que se efectivizará en el momento procesal oportuno, previo pago de las costas del proceso. — Carlos M. Folco.

**Tribunal:** Juzgado Federal de 1a Instancia de Ejecución Fiscal Tributaria de la Capital Federal Nro. 1(JNFeddeEjecFiscalTrib)(Nro1)

**Fecha:** 23/03/2007

**Partes:** AFIP - DGI c. **Dymant, Henry Fabio**

**Publicado en:** La Ley Online

#### **HECHOS:**

*La AFIP inició una ejecución fiscal para procurar de tributos nacionales y aduaneros adeudados por un importador. El juez ordenó el levantamiento de las medidas cautelares trabadas por el organismo fiscal sin intervención judicial, declaró la prescripción de las facultades para reclamar los tributos*

*nacionales y mandó llevar adelante la ejecución por el concepto restante.*

## **SUMARIOS:**

1. Es hábil el título ejecutivo en virtud del cual se reclama a un importador una deuda por tributos aduaneros por no haber reexportado en término la mercadería introducida a nuestro país al amparo del régimen de importación temporaria, pues la accionada conocía los montos reclamados por haber sido debidamente notificada del cargo formulado, razón por la cual no puede invocar ahora que los certificados de deuda no detallan los antecedentes administrativos que dieron origen a la deuda reclamada, habida cuenta de que en los mismos se encuentra identificado el cargo correspondiente.
2. Es dable hacer lugar a la excepción de prescripción de las facultades de la AFIP para ejecutar los impuestos nacionales adeudados como consecuencia del incumplimiento al régimen de destinación suspensiva, pues aun cuando se considerara, por vía de la hipótesis, que la resolución aduanera a la que alude el certificado de deuda constituyó la resolución determinativa del tributo a la que se refiere el art. 65, inc. a) de la ley 11.683 —t.o. en 1998 y sus modif.—, la prescripción habría operado por haber transcurrido el plazo quinquenal previsto en dicha norma, sin que se haya producido causal alguna de interrupción del término prescriptivo.
3. Resulta improcedente la excepción de prescripción opuesta por un importador al que se le reclamaban tributos aduaneros ante el incumplimiento del régimen de importación temporaria, pues la apertura del sumario impidió que el término comenzara a computarse hasta que recayó la decisión que habilitó el ejercicio de la acción para percibir los tributos, por lo que, si se tiene consideración la fecha del dictado de dicha resolución y la fecha del inicio de la ejecución fiscal que nos ocupa, aún no transcurrieron los cinco años que establece el art. 803 del Código Aduanero.
4. Corresponde ordenar el inmediato levantamiento de la inhibición general de bienes dispuesta por el agente fiscal sin orden judicial, en uso de las facultades que le otorga el art. 92 de la ley 11.683 —t.o. en 1998 y sus modif.—, pues esta norma viola los principios de división de poderes, del debido proceso y los derechos de defensa en juicio, a la tutela judicial efectiva y el derecho de propiedad, que no se atenúa ni resuelve estableciendo que la responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas quedan sometidas a las disposiciones del art. 1112 del Código Civil, habida cuenta de que la cuestión no es reparar, sino evitar que los perjuicios se produzcan y, para ello, el sistema de la Constitución Nacional asigna a un juez del Poder Judicial las suficientes atribuciones para ello**TEXTO COMPLETO:**

1<sup>a</sup> Instancia. — Buenos Aires, marzo 23 de 2007.

Considerando:

I. La Administración Federal de Ingresos Pùblicos promueve la presente ejecución fiscal contra Dymant Henry Fabio por la suma total de \$42.621,12, con más sus intereses, recargos, demás accesorios y costas, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, IVA, impuestos internos, IVA adicional inscriptos, impuesto a las ganancias e intereses sobre conceptos aduaneros (Cargo N° 001-21909/2000).

II. A fs. 66/74 se presenta la demandada y opone excepciones de prescripción y de inhabilidad de título.

Manifiesta que no debe la deuda que se reclama en autos y que la misma se encuentra prescripta, ya que corresponde al año 1995. Señala que el Fisco no tiene potestad para reclamar el IVA, impuesto a las ganancias e impuestos internos porque la prescripción de esos tributos se rige por la ley 11.683 y ya han pasado más de los cinco años que dispone esa ley.

Explica que el procedimiento para seguir el cobro de los impuestos mencionados y sus intereses resarcitorios es el que corresponde al art. 17 y siguientes de la ley 11.683. Por su parte, el art. 1053 del Código Aduanero dispone que el procedimiento allí previsto es sólo aplicable a los tributos aduaneros que se encuentran expresamente enumerados desde el art. 635 y siguientes de ese cuerpo legal.

Sostiene que la deuda reclamada es inexistente. Afirma que el título ejecutivo es inválido ya que no indica el origen de la deuda, ni los actos administrativos que pudieron precederlo; tampoco indica a qué resolución pertenece ni si la misma se encuentra apelada ante el Tribunal Fiscal u otro organismo, y establece intereses resarcitorios que nunca han sido liquidados y que por tanto son inexigibles.

III. A fs. 76/76 vta. el Registro de la Propiedad Inmueble de la Capital Federal informa la anotación de la inhibición general de bienes decretada contra la demandada, dispuesta por el agente fiscal en los términos del art. 92 de la ley 11.683, modificada por ley 25.239.

IV. A fs. 88/204 la actora señala que, en el curso del procedimiento administrativo, la demandada tomó vista de las actuaciones, por lo que resultan ahora extemporáneas sus manifestaciones relativas a la aplicación de otras normas al procedimiento de determinación de deuda; puntualiza que se encuentra precluída la instancia administrativa y que la AFIP está legalmente habilitada para acudir a la vía de la ejecución fiscal. Destaca que la accionada no acreditó en autos haber presentado impugnación o recurso legal alguno con anterioridad al inicio de este juicio, por lo que, conforme lo dispuesto por el art. 1050 del Código Aduanero, sgtes. y ccdtes., la instancia administrativa se encuentra agotada y, por ende, la deuda está

firme, es líquida y se torna exigible.

Sostiene que toda vez que la percepción de los tributos se encuentra relacionada con operaciones de importación, que dieran origen a la apertura de actuaciones sumariales por parte de la Aduana, este organismo debe aplicar, en la instancia administrativa, el procedimiento administrativo dispuesto por el Código Aduanero, y no la ley 11.683.

Explica que los certificados de deuda cuya ejecución se persigue en autos fueron librados de conformidad con las pautas establecidas en el Código Aduanero, por lo que son hábiles y suficientes para fundar esta ejecución.

Señala que el instituto de la prescripción está previsto en los arts. 803 y sgtes. del Código Aduanero, ley 22.415, y que en el curso del procedimiento llevado a cabo en la instancia administrativa se han concretado las causales suspensivas e interruptivas del curso de la prescripción, en función del impulso de las acciones — que detalla en su escrito— tendientes a hacer efectivo el cobro de la infracción aduanera en sede/ instancia del procedimiento aduanero, por efecto de la resolución que recayera en la apertura sumarial. Acompaña copia de las actuaciones administrativas.

V. Conferido un traslado de esa presentación, a fs. 207/208 el letrado de la demandada explica que la presunta infracción fue cometida en el año 1994; que el sumario se inició contra Dymant y Albrecht (despachante de Aduana); que durante todo ese tiempo, la Aduana investigó y su representada tomó conocimiento en el año 1995. Afirma que en 1998 la Aduana notificó a un domicilio constituido, pero su representada jamás se enteró de la sanción, tampoco si adeudaba o no los tributos, hasta este juicio; es decir, que prescribió por transcurrir más de cinco (5) años. Señala que la boletas de deuda se refieren a multas que no le fueron notificadas y a tributos cuyo plazo de cobro ha pasado.

VI. A fs. 209 se llama autos para dictar sentencia.

VII. A fs. 215/219 la accionada manifiesta que la reforma del Código Aduanero que concedió facultades a la AFIP-DGI para ejecutar sus deudas entró en vigencia a partir del año 2005, por lo que — entiende— corresponde aplicar la normativa del dec. 65/95, que reglamenta dicha reforma, a partir del año 1995 y no antes.

VIII. A fs. 220/229 la accionada solicita la sustitución de la inhibición general de bienes traba, ofreciendo a embargo un bien inmueble sito en la calle Bulnes 2631 Piso 2º Dpto. "7" de la Ciudad de Buenos Aires. Manifiesta que los propietarios del inmueble suscriben ese escrito, prestando conformidad. Sostiene que, observando las tasaciones que acompaña, el valor del bien es muy superior a la deuda reclamada en autos y permite garantizar el cobro al acreedor.

IX. Corrido el pertinente traslado, a fs. 231/232, la actora peticiona el

rechazo de la sustitución solicitada, toda vez que la ejecutada no regulariza la obligación aduanera y la AFIP le permite presentar un plan de pagos a cuenta "Mis Facilidades". Asimismo, puntualiza que no existe garantía suficiente de resguardo del crédito fiscal, ya que el bien ofrecido a embargo no es de propiedad de la demandada, y las personas que la ejecutada menciona como propietarios del inmueble tan sólo han suscripto el escrito cuyo traslado contesta.

X. A fs. 235 se dispone que los autos sigan con el llamado a sentencia de fs. 209.

XI. En primer término, corresponde resolver el pedido de sustitución de medida cautelar, formulado por la demandada.

En este sentido, corresponde señalar que la inhibición general de bienes de que da cuenta el informe del Registro de la Propiedad Inmueble de fs. 76/76 vta. fue dispuesta por el agente fiscal sin orden judicial, en uso de las facultades que le otorga el art. 92 de la ley 11.683. Toda vez que esa norma produce una manifiesta violación a ciertos derechos y garantías amparados en la Constitución Nacional, corresponde dejar sin efecto la medida dispuesta y ordenar el inmediato levantamiento de la inhibición general de bienes anotada.

En primer lugar, cabe señalar que es facultad de los jueces declarar de oficio la inconstitucionalidad de aquellas normas que repugnen cláusulas constitucionales de forma manifiesta e indubitable, donde la incompatibilidad sea inconciliable, produciéndose un desmedro de la seguridad jurídica (conf. CSJN in re "Mill de Pereyra, Rita Aurora; Otero, Raúl Ramón y Pisarello, Angel Celso c. Estado de la Provincia de Corrientes s/ demanda contenciosa administrativa", del 27/09/2001; Fallos: 324:3219).

Como ya fuera resuelto por el suscripto, con fecha 26/06/06, en los autos caratulados "AFIP - DGI c. Leadcam Sociedad Anónima s/ Ejecución Fiscal - DGI" (Expte. N° 33.788/2005), la ley 11.683 otorga a la Administración Federal de Ingresos Públicos facultades que, de acuerdo a los principios elementales y fundamentales de la Constitución Nacional, están reservados al Poder Judicial. En efecto, en los términos del art. 92, puede disponer, inaudita parte, medidas cautelares. La atribución para ordenar medidas de tal carácter corresponde al Poder Judicial, que, a través de sus órganos, es el encargado de examinar la procedencia de la medida cautelar pretendida y de controlar que la entidad de la medida solicitada guarde relación con el derecho que se quiere asegurar. Lo expuesto es así, porque la Constitución Nacional reserva la facultad de "juzgar" al Poder Judicial y el desconocimiento de este principio básico de nuestra forma republicana de gobierno por parte del Poder Legislativo implica negar el principio de división de poderes y arrogarse la potestad de otorgar al Poder Ejecutivo las funciones propias y reservadas por la Constitución Nacional al Poder

Judicial.

La norma viola los derechos de propiedad y a la tutela judicial (arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional) y ello no se atenúa ni se resuelve estableciendo que la responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas por el agente fiscal quedarán sometidas a las disposiciones del art. 1112 del Código Civil, sin perjuicio de la responsabilidad profesional pertinente ante su entidad de matriculación.

El art. 17 de la Constitución Nacional dispone que "La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley". Frente a esta norma, la cuestión no es reparar, sino evitar que los perjuicios se produzcan y, para ello, el sistema de nuestra Constitución asigna a un juez del Poder Judicial las suficientes atribuciones para ello.

La norma del art. 92 de la ley 11.683 —como se dijo— viola el principio de división de poderes, el derecho de defensa en juicio, el principio del debido proceso, el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de propiedad.

Por lo tanto, corresponde declarar la inconstitucionalidad de la norma mencionada en cuanto autoriza al ente recaudador a disponer, sin intervención judicial, medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor y, en consecuencia, ordenar el inmediato levantamiento de la inhibición general de bienes de la demandada, dispuesta por la actora en las presentes actuaciones. Sin costas, en atención a que el fundamento que sustenta lo resuelto fue introducido de oficio por este Juzgado (art. 68, 2do. párrafo del CPCCN).

XII. En estas condiciones, se procede a tratar las excepciones opuestas por la demandada.

En primer lugar, cabe señalar que, conforme surge de las copias del expediente administrativo agregadas a fs. 88/199 —no desconocidas por la demandada—, la Res. 3424/99 que ordenó formular cargo por la suma de \$12.306,40, como los cargos formulados fueron notificados a la accionada y ésta no interpuso recurso alguno contra lo así decidido por el organismo aduanero. Por lo tanto, encontrándose consentido lo resuelto en sede aduanera, no corresponde en esta instancia entrar a analizar las manifestaciones de la demandada tendientes a cuestionar el procedimiento aplicado para la determinación de los impuestos a las ganancias, IVA y su adicional e internos reclamados en autos.

En relación con las notificaciones practicadas en sede aduanera, cabe destacar que a fs. 41 del expediente administrativo la demandada constituyó domicilio en Av. Independencia N° 344 Piso 8º Of. "802" de la Capital Federal, sitio en el que fueron diligenciadas las cédulas de fs. 52 y 53, las que arrojaron resultado negativo atento la inexistencia de la numeración denunciada. Por lo tanto, a fs. 55 el organismo aduanero tuvo

por constituido el domicilio de la aquí ejecutada en los estrados de la oficina aduanera, conforme lo establecido por el art. 1005 del Código Aduanero. No habiendo constituido nuevo domicilio, la Resolución dictada y los cargos formulados fueron notificados en la forma señalada, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 1013, inc. g) del citado cuerpo legal (vide fs. 97 y 98 del expte. administrativo). En consecuencia, cabe concluir que las notificaciones efectuadas en sede aduanera fueron correctamente practicadas.

De lo expuesto, resulta que tanto la Res. 3424/99 como los cargos formulados se encuentran firmes y consentidos y, en consecuencia, la Administración se hallaba habilitada para proceder a su ejecución y librar los correspondientes certificados de deuda.

XIII. A los fines de resolver la excepción de prescripción opuesta, se torna necesario distinguir los distintos tributos cuya ejecución se persigue en las presentes actuaciones y las normas que regulan la prescripción de los mismos.

En efecto, de la compulsa de los certificados de deuda de fs. 1 y 2, resulta que no sólo se intenta ejecutar tributos aduaneros, sino también tributos nacionales regidos por la ley 11.683, como el impuesto al valor agregado, el IVA adicional inscriptos, el impuesto a las ganancias e impuestos internos. En virtud de lo prescripto por el art. 112 de la ley 11.683, t.o. 1998 y modif., a estos últimos tributos les son aplicables las disposiciones de la mencionada ley, por lo que la prescripción está regulada en los arts. 56 y sgtes. de la ley 11.683.

El art. 57 de la mencionada ley establece que el término de la prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, comenzará a correr el primero de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

La operación de importación que originó las deudas cuya ejecución se persigue en autos se produjo en el año 1994. Si se entiende que la fecha de vencimiento para el ingreso de los tributos reclamados data del 4 de julio de 1995, como se desprende de la lectura de la Res. aduanera 3424/99 (fs. 78/79 de expediente administrativo), el término de prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos a las ganancias, IVA y su adicional e internos, comenzó a correr el 1º de enero de 1996. Por lo tanto, a la fecha en que se inició la presente ejecución fiscal (24/03/2003, conf. cargo de fs. 5 vta.), la prescripción de esas acciones y poderes del Fisco ya había operado. En este orden de consideraciones, debe señalarse que de las actuaciones administrativas no surge que, durante el transcurso del plazo de cinco años —conf. art. 56, inc. a) de la ley 11.683— que comenzó a correr el día 01/01/1996, se haya producido causal alguna de suspensión o interrupción del término

prescriptivo, de acuerdo con lo previsto por los arts. 65 y 67 de la ley 11.683.

Si por vía de hipótesis se entendiera que la resolución aduanera dictada en el año 1999 constituyó la resolución determinativa del tributo a la que se refiere el art. 65, inc. a) de la ley 11.683, igualmente, en ese caso, la prescripción se habría operado. Ello así, en razón de que la notificación de esa resolución, ocurrida en los estrados del organismo aduanero, habría suspendido el curso de la prescripción por un año y, de tal modo, la prescripción se habría producido el 1º de enero de 2002.

En lo que respecta a los tributos aduaneros, el curso de la prescripción de la acción del Fisco para percibir esos tributos debió haber comenzado a correr el día 1º de enero de 1995 (art. 804 del Código Aduanero). Sin embargo, la apertura del sumario, ocurrida en el año 1994, impidió que el término de la prescripción comenzara a computarse, hasta que recayó la decisión que habilitó el ejercicio de la acción para percibir los tributos (art. 805, inc. a) del Código Aduanero). Ello se produjo con el dictado de la Res. 3424 de fecha 7 de junio de 1999 (fs. 78/79 del expte. administrativo), razón por la cual, a la fecha del inicio de este juicio de ejecución fiscal (24/03/03), aún no habían transcurrido los cinco años que establece el art. 803 del Código Aduanero para que prescriba la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera.

Por lo expuesto, corresponde hacer lugar parcialmente a la excepción de prescripción opuesta por la demandada, declarando prescriptas las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos a las ganancias, IVA y su adicional e internos, reclamados en las presentes actuaciones, y rechazar la defensa planteada en relación con los derechos de importación y la tasa de estadística.

XIV. En cuanto a la inhabilidad de título planteada, cabe señalar que el título ejecutivo debe ser suficiente y bastarse a sí mismo para fundar la ejecución. Si bien la legislación no establece cuáles son los requisitos básicos que el certificado de deuda debe reunir, la doctrina ha elaborado una serie de presupuestos mínimos indispensables que estos títulos deberían satisfacer para dar lugar a su ejecución. Así, el Modelo de Código Tributario para América Latina determina los siguientes recaudos: 1) lugar y fecha de emisión; 2) nombre del obligado; 3) indicación precisa del concepto e importe del crédito con especificación, en su caso, del tributo y ejercicio fiscal que corresponda, tasa y período del interés; 4) individualización del expediente respectivo, así como la constancia de si la deuda se funda en declaración del contribuyente o, en su caso, si se han cumplido los procedimientos legales para la determinación de oficio o para la aplicación de sanciones; 5) nombre y firma del funcionario que emitió el documento, con especificación de que ejerce sus funciones debidamente autorizado al efecto (conf. Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Ed. LexisNexis,

Buenos Aires, 2005, 9na. Edición, pág. 543).

En el caso bajo examen, esos requisitos se encuentran reunidos en los certificados de deuda que se ejecutan en estos autos. En efecto, ellos indican los conceptos que se reclaman y los importes correspondientes y mencionan con precisión las normas que sustentan la solicitud de intereses (Res. 36/03 (M.E.)), cuya liquidación se practicará en el momento procesal oportuno. Asimismo, consignan lugar y fecha de emisión; identifican al deudor y su domicilio; y detallan que se refieren al Cargo N° 001-21909/2000. Además, se encuentra inserto el sello aclaratorio del nombre y cargo del funcionario que las suscribió.

Como fue explicado en el considerando XII, de la compulsa del expediente administrativo surge que la accionada conocía la deuda reclamada y que fue notificada del cargo formulado con anterioridad al inicio de este juicio de ejecución fiscal. Por lo tanto, no puede ahora invocar que los certificados de deuda no detallan los antecedentes administrativos que dieron origen a la deuda reclamada, ya que en los mismos se encuentra identificado el Cargo correspondiente. Las mismas consideraciones cabe efectuar respecto de las manifestaciones de la accionada tendientes a cuestionar los intereses resarcitorios contenidos en el título ejecutivo, ya que los mismos fueron liquidados en sede aduanera y, habiendo sido notificada la liquidación conforme se desprende de fs. 97/98 del expediente administrativo, la ejecutada no interpuso recurso alguno en su contra. En estas condiciones, la excepción de inhabilidad de título en los términos en que ha sido planteada por la demandada deberá ser desestimada.

No obstante, el certificado de deuda obrante a fs. 2 de las presentes actuaciones detalla "Intereses sobre conceptos aduaneros", "Cargo Nro.: 001-21909/2000", por la suma de \$30.314,72. De la compulsa de la liquidación practicada a fs. 95/96 del expediente administrativo, surge que esos intereses fueron calculados sobre el monto total de \$12.306,40, reclamado en concepto de tributos adeudados, entre los que se encuentran aquéllos respecto de los cuales se declara la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir su pago (conf. considerando XIII de la presente). Por lo tanto, toda vez que el título ejecutivo debe bastarse a sí mismo y que esto no se verifica respecto de la boleta de deuda de fs. 2, ya que el concepto allí consignado enumera la deuda de intereses en forma global, sin el detalle que permita distinguir el monto de los intereses que corresponda a cada tributo reclamado, corresponde declarar la inhabilidad del certificado de deuda N° 041/80000/02/03, obrante a fs. 2 de las presentes actuaciones.

XV. En atención al resultado obtenido y a la entidad de las defensas analizadas, ante la existencia de vencimientos parciales y mutuos, las costas de esta ejecución y de las excepciones opuestas serán distribuidas en el orden causado (arts. 68, 2do. párrafo y 71 del CPCCN).

Por todo lo expuesto, fallo: 1º) Declarar la inconstitucionalidad del art. 92

de la ley 11.683 en cuanto autoriza al ente recaudador a disponer, sin intervención judicial, medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor y, en consecuencia, ordenar el inmediato levantamiento de la inhibición general de bienes de la demandada, dispuesta por la actora en las presentes actuaciones. Sin costas (art. 68, 2do. párrafo del CPCCN). 2º) Haciendo lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada, respecto de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos a las ganancias, IVA y su adicional e internos, reclamados en estos autos. 3º) Rechazando la excepción de prescripción articulada por la ejecutada en relación con los derechos de importación y la tasa de estadística. 4º) Rechazando la excepción de inhabilidad de título en los términos en que ha sido planteada por la ejecutada. 5º) Declarando la inhabilidad del certificado de deuda N° 041/80000/02/03, obrante a fs. 2 de las presentes actuaciones. 6º) Distribuyendo las costas de esta ejecución y de las excepciones opuestas en el orden causado (arts. 68, 2do. párrafo y 71 del CPCCN). 7º) Mandando llevar adelante la presente ejecución contra Dymant Henry Fabio, hasta hacerse íntegro pago a la actora del capital reclamado en concepto de tributos aduaneros (derechos de importación y tasa de estadística), con más sus intereses. 8º) Postergando la regulación de honorarios de los profesionales intervenientes hasta que sea aprobada la liquidación definitiva. — Carlos M. Folco.

**Tribunal:** Juzgado de Ejecuciones Fiscales y Tributarias, Nro. 1 de la Capital Federal(JFedEjecucionesFiscalesyTributariasCapitalFederal)(Nro1 )

**Fecha:** 19/09/2006

**Partes:** Administración Fed. de Ingresos Públicos c. **Tenca Sociedad de Responsabilidad Ltda.**

**Publicado en:** PET 2007 (abril-369), 10

## **HECHOS:**

*El Fisco Nacional inició una ejecución fiscal en procura del cobro de una multa por la infracción a los deberes formales en que incurrió una sociedad comercial. El Juez si bien desestimó las defensas opuestas por la ejecutada, consideró que las facultades de los agentes fiscales para tratar los embargos eran inconstitucionales y ordenó su inmediato levantamiento.*

## **SUMARIOS:**

1. Es procedente la ejecución fiscal iniciada en procura del cobro de una multa formal impuesta por la AFIP, puesto que la ejecutada fue notificada de la resolución sancionatoria y no interpuso ninguno de los recursos previstos en el art. 76 de la ley 11.683 —t.o. en 1998—, ni abonó la suma reclamada en tal concepto, por lo que la sanción

quedó firme y resulta exigible.

2. Corresponde dejar sin efecto la medida cautelar dispuesta por el agente fiscal en uso de las facultades que le otorga el art. 92 de la ley 11.683 —t.o. en 1998— y ordenar el inmediato levantamiento del embargo trabado, puesto que la mencionada norma resulta inconstitucional, ya que produce una manifiesta violación al principio de división de poderes, al derecho de defensa en juicio, al principio del debido proceso, al derecho a la tutela judicial efectiva y al derecho de propiedad.

**TEXTO COMPLETO:**

1<sup>a</sup> instancia. — Buenos Aires, septiembre 19 de 2006.

Resulta:

1. Que el Fisco Nacional inicia la presente ejecución contra la firma "Tenca SRL" a fin de obtener el cobro de la suma de \$2.500 en concepto de multa formal, con más la suma de \$375 para responder a intereses y costas.
2. Que contra el progreso de la presente acción se presenta la representación de la ejecutada a fs. 11, oponiendo excepción de pago total y falta de legitimación activa.

Manifiesta que la multa aplicada y reclamada en autos resulta improcedente, pues afirma que cumplió en tiempo y forma con la presentación de la Declaración Jurada de Ganancias correspondiente al año 2001.

A sus efectos, acompaña la documental obrante a fs. 8/10.

3. Corrido el pertinente traslado, a fs. 22/23 contesta la parte actora, solicitando el rechazo del planteo formulado por la contraria.

En cuanto a la excepción de pago total documentado, sostiene que corresponde su rechazo al no haber acompañado constancia de pago alguno.

Respecto de la falta de legitimación opuesta, considera que no resulta procedente al no encontrarse contemplada dentro de las excepciones enumeradas en el art. 92 de la ley 11.683.

Agrega que, en la instancia administrativa y con carácter previo a la expedición del título ejecutivo, notificó la multa reclamada sin que la demandada haya interpuesto recurso alguno, no correspondiendo en esta instancia subsanar su conducta omisiva.

4. A fs. 23vta. se llama autos a Sentencia.

Considerando:

I. Que la presente causa se inicia en virtud del cobro de la multa practicada a la firma "Tenca Sociedad de Responsabilidad Ltda." por no haber presentado la Declaración Jurada de Ganancias del período fiscal 2001.

II. Que contra el progreso de la presente acción, la demandada opone excepción de pago total documentado y falta de legitimación activa.

III. Que, en cuanto a la falta de legitimación activa opuesta, cabe señalar que si bien la misma no se encuentra admitida dentro de las defensas enumeradas en el art. 92 de la ley 11.683, toda vez que esta norma limita la excepción de inhabilidad al análisis de las formas extrínsecas del título ejecutivo, al ser uno de los requisitos esenciales constitutivos del título ejecutivo la determinación de los sujetos activo y pasivo, la jurisprudencia la ha autorizado en resguardo del derecho de defensa y la seguridad jurídica.

Cabe poner de resalto, que la legitimación supone la aptitud para estar en juicio como parte actora, a fin de lograr el dictado de una sentencia sobre el fondo o mérito del asunto. En consecuencia, su falta se configura cuando el actor no es la persona especialmente habilitada por la ley para asumir tal calidad con referencia a la concreta materia sobre la cual versa el proceso.

Que en virtud de lo expuesto, y teniendo en cuenta el art. 92 de la ley de Procedimiento Tributario que establece "El cobro judicial de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, se hará por la vía de la ejecución fiscal establecida en la presente ley, sirviendo de suficiente título a tal efecto la boleta de deuda expedida por la Administración Federal de Ingresos Públicos", la defensa opuesta en autos no resulta procedente.

Sin perjuicio de ello, y en cuanto a la inexistencia de la deuda manifestada por la demandada, cabe señalar que de la boleta de deuda agregada a fs. 1, surge que la actora le aplicó una multa formal a la parte ejecutada mediante resolución de fecha 13/02/2004, siendo notificada de ello el 12/04/2004.

Que contra dicha resolución, la demandada no interpuso ninguno de los recursos establecidos en el art. 76 de la ley de Procedimiento Tributario, quedando de esta manera firme la misma la cual establece la multa reclamada, y en consecuencia, habilitada la Administración para ejecutar la medida mediante el cobro ejecutivo.

Que por lo expuesto y teniendo en cuenta que la normativa de la ley 11.683 de Procedimiento Tributario mencionada ut supra resulta ser la norma

específica en la materia, corresponde rechazar el planteo efectuado por la ejecutada.

IV. Que, por último tampoco ha de prosperar la excepción de pago opuesta, toda vez que el art. 92, inc. a) de la ley 11.683 establece como excepción en el juicio de ejecución fiscal el "pago", o sea, el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación dar, siendo únicamente admisible si el mismo es "total" y se encuentra "documentado", para lo cual es necesario que el ejecutado lo acredite mediante recibo u otro instrumento equivalente del que surja la cancelación de la deuda.

De lo expuesto se desprende que la defensa de pago total documentado implica el pago de la deuda reclamada efectuado con anterioridad a la demanda. Es decir que la interposición del escrito de excepción debe ser acompañado con las boletas de depósito que acrediten, fehacientemente, la realización del pago alegado.

Que de las constancias obrantes en autos, no surge que la ejecutada haya abonado la suma reclamada en concepto de multa, por lo que el planteo de la excepción de pago no puede prosperar toda vez que no se encuentran acreditados los requisitos establecidos para la procedencia de la misma.

V. En cuanto a la medida cautelar dispuesta por el agente fiscal sin orden judicial, en uso de las facultades que le otorga el art. 92 de la ley 11.683 — de la que da cuenta la constancia de diligenciamiento de fs. 30/31 —, corresponde dejarla sin efecto y ordenar el inmediato levantamiento del embargo trabado. Ello así, en razón de la manifiesta violación que la mencionada norma produce a ciertos derechos y garantías amparados en la Constitución Nacional.

En primer lugar, cabe señalar que es facultad de los jueces declarar de oficio la inconstitucionalidad de aquellas normas que repugnen cláusulas constitucionales de forma manifiesta e indubitable, donde la incompatibilidad sea inconciliable, produciéndose un desmedro de la seguridad jurídica (conf. CSJN in re "Mill de Pereyra, Rita Aurora; Otero, Raúl Ramón y Pisarello, Angel Celso c. Estado de la Provincia de Corrientes s/ demanda contenciosa administrativa", del 27/09/2001; Fallos: 324:3219).

Como ya fuera resuelto por el suscripto, con fecha 26/06/06, en los autos caratulados "AFIP - DGI c. Leadcam Sociedad Anónima s/ Ejecución Fiscal - DGI" (Expte. N° 33.788/2005), la ley 11.683 otorga a la Administración Federal de Ingresos Públicos facultades que, de acuerdo a los principios elementales y fundamentales de la Constitución Nacional, están reservados al Poder Judicial. En efecto, en los términos del art. 92, puede disponer, inaudita parte, medidas cautelares. La atribución para ordenar medidas de tal carácter corresponde al Poder Judicial, que, a través de sus órganos, es el encargado de examinar la procedencia de la medida cautelar pretendida y de controlar que la entidad de la medida solicitada guarde relación con el

derecho que se quiere asegurar. Lo expuesto es así, porque la Constitución Nacional reserva la facultad de "juzgar" al Poder Judicial y el desconocimiento de este principio básico de nuestra forma republicana de gobierno por parte del Poder Legislativo implica negar el principio de división de poderes y arrogarse la potestad de otorgar al Poder Ejecutivo las funciones propias y reservadas por la Constitución Nacional al Poder Judicial.

La norma viola los derechos de propiedad y a la tutela judicial (arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional) y ello no se atenúa ni se resuelve estableciendo que la responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas por el agente fiscal quedarán sometidas a las disposiciones del art. 1112 del Código Civil, sin perjuicio de la responsabilidad profesional pertinente ante su entidad de matriculación.

El art. 17 de la Constitución Nacional dispone que "La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley". Frente a esta norma, la cuestión no es reparar, sino evitar que los perjuicios se produzcan y, para ello, el sistema de nuestra Constitución asigna a un juez del Poder Judicial las suficientes atribuciones para ello.

La norma del art. 92 de la ley 11.683 —como se dijo— viola el principio de división de poderes, el derecho de defensa en juicio, el principio del debido proceso, el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de propiedad.

Por lo tanto, corresponde declarar la inconstitucionalidad de la norma mencionada en cuanto autoriza al ente recaudador, sin intervención judicial, a disponer medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor.

No obsta a lo resuelto precedentemente la falta de acreditación de la efectiva traba del embargo general dispuesto, ya que la eventual ausencia de fondos o la eventual inexistencia de cuentas no impide la configuración del perjuicio, ni conduce a sostener que el agravio es abstracto, máxime si se tiene en cuenta que la medida fue efectivamente comunicada al Banco Central y diligenciada. En consecuencia, existe suficiente afectación de los derechos del contribuyente.

Por lo expuesto, se ordena el inmediato levantamiento del embargo trabado por la actora en las presentes actuaciones.

Por lo expuesto, fallo: 1. Rechazando las defensas de pago total documentado y falta de legitimación activa opuestas por la parte demandada, con costas a la ejecutada (art. 558 del C.P.C.C.N.). 2. Mandando llevar adelante la ejecución iniciada hasta hacerse íntegro el pago al Organismo Recaudador de las sumas reclamadas con más sus intereses y costas. 3. Declarando la inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683 en cuanto autoriza al ente recaudador a disponer, sin intervención

judicial, medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor y, en consecuencia, ordenando el inmediato levantamiento del embargo trabado en autos. 4. Difiérase la regulación de honorarios de los profesionales intervenientes hasta el momento en que se practique la liquidación definitiva. — Carlos M. Folco.

---

**Tribunal:** Juzgado de Ejecuciones Fiscales y Tributarias, Nro. 1 de la Capital  
Federal(JFedEjecucionesFiscalesyTributariasCapitalFederal)(Nro1  
)

**Fecha:** 31/08/2006

**Partes:** Administración Fed. de Ingresos Públicos c. **Perfumerías Vanesa Sociedad Anónima**

**Publicado en:** LA LEY 16/03/2007, 4, con nota de José Sebastián Kurlat Aimar - LA LEY 2007-B, 380, con nota de José Sebastián Kurlat Aimar

---

### **HECHOS:**

*La AFIP inició ejecución fiscal contra un contribuyente en virtud de la caducidad del plan de facilidades de pago del Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado, además procedió al embargo sobre fondos y valores de la demandada conforme las facultades establecidas en el art. 92 de la ley 11.683. El contribuyente opuso la excepción de inhabilidad de título cuestionando la causa de la obligación. El Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales y Tributarias declaró la inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683, y rechazó la excepción opuesta.*

### **SUMARIOS:**

1. Corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683 en cuanto autoriza al ente recaudador, sin intervención judicial, a disponer medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor, puesto que viola el principio de división de poderes, el derecho de defensa en juicio, el principio del debido proceso, el derecho a tutela judicial efectiva y el derecho de propiedad.
2. La atribución para ordenar medidas cautelares inaudita parte corresponde al poder judicial, que, a través de sus órganos, es el encargado de examinar la procedencia de aquéllas y de controlar que la entidad de la medida solicitada guarde relación con el derecho que se quiere asegurar, ello así en tanto la Constitución Nacional reserva la facultad de juzgar al poder judicial.
3. Cabe rechazar la excepción de inhabilidad de título opuesta ante la ejecución fiscal seguida por la AFIP, ya que en la constancia de deuda se indica el concepto que se reclama y el importe correspondiente y

menciona con precisión las normas que sustentan la solicitud de intereses, también consigna lugar y fecha de emisión, identifica al deudor y su domicilio, individualiza la actuación administrativa y se encuentra inserto el sello aclaratorio del nombre y cargo del funcionario que la suscribió.

4. El certificado de deuda, como todo acto administrativo, goza de ejecutoriedad y se presume legítimo —art. 12 de la Ley 19.549—, no siendo el proceso de ejecución el ámbito previsto por la ley para examinar la causa de la obligación, pudiendo sólo atacarse su fuerza ejecutiva ante la existencia de vicios extrínsecos.

#### **TEXTO COMPLETO:**

Buenos Aires, agosto 31 de 2006.

Considerando:

I. La Administración Federal de Ingresos Pùblicos promueve la presente ejecución fiscal contra Perfumerías Vanesa Sociedad Anónima por la suma total de \$107.480,89, con más sus intereses y costas, en concepto de: 1) impuesto a las ganancias, caducidad de plan de facilidades de pago dec. 93/2000, capital impago (\$16.068,47) e intereses resarcitorios (\$90.227,07); y 2) impuesto al valor agregado, caducidad de plan de facilidades de pago Res. general 896/2000, intereses resarcitorios (\$1.185,35).

II. A fs. 7/8 la actora acredita que procedió a la traba del embargo general sobre fondos y valores, cuentas y activos de la demandada, acompañando el oficio N° 641770 de fecha 27/02/03, suscripto por el agente fiscal y por el responsable de gestión judicial.

III. A fs. 11/59 se presenta la demandada, mediante su representante legal, y opone excepciones de inhabilidad de título y pago.

Respecto de la primera de las defensas señaladas, manifiesta que nunca se acogió al plan de facilidades otorgado por el dec. 93/2000 mencionado en la boleta de deuda. Reconoce que en el año 1997 hizo una presentación acogiéndose, conforme dec. 93/2000, entre otras deudas, al impuesto a las ganancias 1996, por un importe en concepto de capital de \$16.068,47. Sin embargo, —señala— en esa presentación se cometió un error ya que el impuesto que se quiso y debió consignar fue el IVA. Por ello, al acogerse —con fecha 15/03/02— al plan de facilidades implementado por el dec. 1384/2001, se corrigió ese error.

Explica que el 17/01/03 recibió de parte de la AFIP una notificación donde se le hacía saber que el plan para el impuesto a las ganancias se encontraba caduco por un capital de \$16.068,47 y se le intimaba, asimismo, a abonar la suma de \$90.227,07 por intereses resarcitorios. Afirma que el 22/01/03

contestó a la AFIP la intimación. Acompaña documentación a fin de acreditar lo expuesto y, también, un estado de deuda emitido por la AFIP al 25/06/02, donde —señala— "la misma actora no informa ni denuncia la deuda que ahora reclama".

Entiende que, de existir, la deuda reclamada correspondería al IVA y, por lo tanto, el certificado es inhábil, para esta ejecución. Agrega que esa deuda tampoco existe, ya que las cuotas correspondientes a la moratoria normada por el dec. 1384/2001 se encuentran todas pagas a la fecha en que se presenta a oponer excepciones (18/03/03, conf. cargo de fs. 59 vta.).

En relación con la boleta de deuda librada por el impuesto al valor agregado, caducidad de plan de facilidades de pago, el título es inhábil porque no detalla a qué períodos se refiere, lo que hace imposible expedirse sobre ellos y acreditar su pago.

IV. Corrido el pertinente traslado, a fs. 69/84 la actora señala que en autos se han cumplimentado todos los requisitos que hacen a la validez extrínseca del título ejecutivo y que la demandada, en su escrito, incurre en cuestiones que hacen a la causa de la obligación, cuyo tratamiento no está permitido en este tipo de procesos. Agrega que las meras manifestaciones efectuadas por la demandada no constituyen una negativa de la deuda en los términos del art. 544 inc. 4º) del CPCCN, máxime si se advierte que la accionada no ha acompañado constancia de pago alguna.

Para el supuesto de que el suscripto decidiera adentrarse en la causa de la obligación, afirma que la ejecutada se acogió al plan de facilidades de pago dec. 93/2000 el día 06/07/2000, año en que se sancionó la norma, y no en el año 1997. Explica que en ese plan incluyó los conceptos cuya caducidad se reclama en estas actuaciones.

Destaca que su mandante no desconoce el plan de facilidades de pago dec. 1384/2001, sino que la demandada no incluyó en él los montos correspondientes a la caducidad del plan de facilidades de pago dec. 93/2000. Por ello, la actora procedió a liquidar e intimar los saldos no incluidos en el plan de facilidades dec. 1384/2001, descontando los montos incluidos por la ejecutada.

En relación con la deuda reclamada en concepto de caducidad del plan de facilidades de pago Res. general 896/2000, por el Impuesto al Valor Agregado, manifiesta que el argumento de la accionada —que se sustenta en que no se detallan los períodos involucrados— no puede prosperar, porque de la boleta de deuda surge que se reclama la caducidad del plan de facilidades de pago establecido en la Res. general 896/2000 y no del dec. 93/2000. Entiende que la demandada no puede desconocer los conceptos que abarca la caducidad reclamada por cuanto de la liquidación intimada y notificada oportunamente surge con total claridad a qué concepto corresponden los intereses resarcitorios reclamados.

V. Corrido un traslado de la presentación reseñada precedentemente, a fs. 86 la demandada, en referencia al plan de facilidades de pago dec. 1384/2002, señala que al acogerse al mismo lo hizo sobre toda la deuda existente incluidos los intereses devengados y a devengarse los que se fijan en el mismo plan. Por ello, sostiene que mal podría ahora reclamarse por planes anteriores y caducos.

VI. A fs. 90 se llama autos a sentencia. A fs. 93 se requiere a las partes, como medida para mejor proveer, que presenten las DD.JJ (anticipos y anual) correspondientes al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1996, así como los respectivos comprobantes de pago de la ejecutada.

VII. A fs. 102 la actora, en cumplimiento de la medida dispuesta, informa que, con relación al saldo de declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 1996, la demandada regularizó la suma de \$16.068,47 en el Régimen de Asistencia Financiera Ampliado Extendido establecido en la Res. general 1856/2005 y sus modificatorias. A efectos de acreditar lo expuesto, acompaña documentación (fs. 97/101). Aclara que los montos regularizados por la accionada serán descontados al momento de practicar la liquidación definitiva.

VIII. A fs. 105 vta. vuelven los autos con el llamado a sentencia de fs. 90.

IX. Respecto de la medida cautelar dispuesta por el agente fiscal sin orden judicial, en uso de las facultades que le otorga el art. 92 de la ley 11.683 — de la que da cuenta la constancia de diligenciamiento de fs. 7/8 —, corresponde dejarla sin efecto y ordenar el inmediato levantamiento del embargo trabado. Ello así, en razón de la manifiesta violación que la mencionada norma produce a ciertos derechos y garantías amparados en la Constitución Nacional.

En primer lugar, cabe señalar que es facultad de los jueces declarar de oficio la inconstitucionalidad de aquellas normas que repugnen cláusulas constitucionales de forma manifiesta e indubitable, donde la incompatibilidad sea inconciliable, produciéndose un desmedro de la seguridad jurídica (conf. CSJN in re "Mill de Pereyra, Rita Aurora; Otero, Raúl Ramón y Pisarello, Angel Celso c. Estado de la Provincia de Corrientes s/ demanda contenciosa administrativa", del 27/09/2001; Fallos: 324:3219).

Como ya fuera resuelto por el suscripto, con fecha 26/06/06, en los autos caratulados "AFIP - DGI c. Leadcam Sociedad Anónima s/ Ejecución Fiscal - DGI" (Expte. N° 33.788/2005), la ley 11.683 otorga a la Administración Federal de Ingresos Públicos facultades que, de acuerdo a los principios elementales y fundamentales de la Constitución Nacional, están reservados al Poder Judicial. En efecto, en los términos del art. 92, puede disponer, inaudita parte, medidas cautelares. La atribución para ordenar medidas de tal carácter corresponde al Poder Judicial, que, a través de sus órganos, es el encargado de examinar la procedencia de la medida cautelar pretendida y

de controlar que la entidad de la medida solicitada guarde relación con el derecho que se quiere asegurar. Lo expuesto es así, porque la Constitución Nacional reserva la facultad de "juzgar" al Poder Judicial y el desconocimiento de este principio básico de nuestra forma republicana de gobierno por parte del Poder Legislativo implica negar el principio de división de poderes y arrogarse la potestad de otorgar al Poder Ejecutivo las funciones propias y reservadas por la Constitución Nacional al Poder Judicial.

La norma viola los derechos de propiedad y a la tutela judicial (arts. 17 y 18 de la Constitución Nacional) y ello no se atenúa ni se resuelve estableciendo que la responsabilidad por la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas por el agente fiscal quedarán sometidas a las disposiciones del art. 1112 del Código Civil, sin perjuicio de la responsabilidad profesional pertinente ante su entidad de matriculación.

El art. 17 de la Constitución Nacional dispone que "La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley". Frente a esta norma, la cuestión no es reparar, sino evitar que los perjuicios se produzcan y, para ello, el sistema de nuestra Constitución asigna a un juez del Poder Judicial las suficientes atribuciones para ello.

La norma del art. 92 de la ley 11.683 —como se dijo— viola el principio de división de poderes, el derecho de defensa en juicio, el principio del debido proceso, el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de propiedad.

Por lo tanto, corresponde declarar la inconstitucionalidad de la norma mencionada en cuanto autoriza al ente recaudador, sin intervención judicial, a disponer medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor.

No obsta a lo resuelto precedentemente la falta de acreditación de la efectiva traba del embargo general dispuesto, ya que la eventual ausencia de fondos o la eventual inexistencia de cuentas no impide la configuración del perjuicio, ni conduce a sostener que el agravio es abstracto, máxime si se tiene en cuenta que la medida fue efectivamente comunicada al Banco Central y diligenciada. En consecuencia, existe suficiente afectación de los derechos del contribuyente.

Por lo expuesto, se ordena el inmediato levantamiento del embargo trabado por la actora en las presentes actuaciones.

X. En relación con la deuda reclamada en concepto de impuesto a las ganancias, caducidad de plan de facilidades de pago dec. 93/2000, corresponde señalar que de la documentación acompañada por la actora a fs. 97/101 surge que la demandada se acogió, con fecha 31/08/05, al Régimen de Asistencia Financiera Ampliado y que en el mismo incluyó las

obligaciones que, por tal concepto, aquí se ejecutan.

Ello importa el reconocimiento por parte de la accionada de la deuda reclamada (arts. 718 y sigtes. del Código Civil) y, en consecuencia, las manifestaciones por ella efectuadas en torno al dec. 93/2000 y posterior acogimiento al dec. 1384/2001 no pueden prosperar frente al resultado de la medida para mejor proveer dispuesta a fs. 93.

Asimismo, es dable remarcar que ni de la documentación obrante a fs. 97/101 ni de las manifestaciones vertidas por la actora a fs. 102 se desprende que las cuotas correspondientes al Régimen de Asistencia Financiera Ampliado hayan sido canceladas en su totalidad.

En cuanto a la deuda reclamada en concepto de impuesto al valor agregado, caducidad de plan de facilidades de pago - intereses resarcitorios, cabe recordar que, como todo acto administrativo, el título ejecutivo o boleta de deuda goza de ejecutoriedad y se presume legítimo (art. 12 de la ley 19.549), no siendo este tipo de procesos el ámbito previsto por la ley para examinar la causa de la obligación; por eso, sólo cabe atacar su fuerza ejecutiva ante la existencia de vicios extrínsecos en su conformación.

El título ejecutivo debe ser suficiente y bastarse a sí mismo para fundar la ejecución. Si bien la legislación no establece cuáles son los requisitos básicos que el certificado de deuda debe reunir, la doctrina ha elaborado una serie de presupuestos mínimos indispensables que estos títulos deberían satisfacer para dar lugar a su ejecución. Así, el Modelo de Código Tributario para América Latina determina los siguientes recaudos: 1) lugar y fecha de emisión; 2) nombre del obligado; 3) indicación precisa del concepto e importe del crédito con especificación, en su caso, del tributo y ejercicio fiscal que corresponda, tasa y período del interés; 4) individualización del expediente respectivo, así como la constancia de si la deuda se funda en declaración del contribuyente o, en su caso, si se han cumplido los procedimientos legales para la determinación de oficio o para la aplicación de sanciones; 5) nombre y firma del funcionario que emitió el documento, con especificación de que ejerce sus funciones debidamente autorizado al efecto (conf. Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Ed. LexisNexis, Buenos Aires, 2005, 9na. Edición, pág. 543).

En el caso de autos, esos requisitos se encuentran reunidos en la constancia de deuda bajo análisis. En efecto, la misma indica el concepto que se reclama y el importe correspondiente y menciona con precisión las normas que sustentan la solicitud de intereses, cuya liquidación se practicará en el momento procesal oportuno. También consigna lugar y fecha de emisión; identifica al deudor y su domicilio; individualiza la actuación administrativa y detalla que se trata de la caducidad del plan de facilidades de pago Res. general 896/2000. Además, se encuentra inserto el sello aclaratorio del nombre y cargo del funcionario que la suscribió.

Por otra parte, de la documentación agregada por la actora a fs. 77/78 — que no fue desconocida por la demandada— surge que el contribuyente se encontraba en conocimiento de los conceptos y períodos reclamados en la constancia de deuda de fs. 3; y de la compulsa de las piezas obrantes a fs. 97/101 resulta que la deuda bajo análisis también habría sido regularizada por la ejecutada en el Régimen de Asistencia Financiera Ampliado ya referido. Ello —como ya se señaló— importaría el reconocimiento de la obligación.

En tales condiciones, las excepciones de inhabilidad de título y de pago opuestas por la demandada deberán ser desestimadas, con costas a la vencida (art. 558 del CPCCN).

Por todo lo expuesto, fallo: 1) Declarando la constitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683 en cuanto autoriza al ente recaudador a disponer, sin intervención judicial, medidas cautelares inaudita parte sobre el patrimonio del deudor y, en consecuencia, ordenando el inmediato levantamiento del embargo trabado en autos. 2) Rechazando las excepciones de inhabilidad de título y de pago opuestas por la demandada, con costas (art. 558 del CPCCN). 3) Mandando llevar adelante la ejecución contra Perfumerías Vanesa S.A. hasta hacerse íntegro pago a la actora del capital reclamado, con más sus intereses y costas. 4) Postérgase la regulación de honorarios de los profesionales intervenientes hasta que sea aprobada la liquidación definitiva, en la que deberán tenerse presentes los pagos efectivamente realizados. — Carlos M. Folco.

---

**Tribunal:** Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, sala A(CFedCordoba)(SalaA)

**Fecha:** 01/06/2001

**Partes:** Administración Federal de Ingresos Públicos - D.G.I. c. Hemodinamia Río Cuarto S.R.L. - ejecución fiscal

**Publicado en:** REVISTA IMPUESTOS 2001-B (Nº 13)

---

#### **SUMARIOS:**

1. El procedimiento previsto por el art. 18 de la ley 25.239 - modificatorias del art. 92 de la ley 11.683- afecta el principio republicano de división de poderes, desde que se le han asignado al Poder Administrador claras facultades jurisdiccionales, a punto tal que resulta difícil y complejo dirimir quién, en definitiva, resulta ser titular del ejercicio jurisdiccional.
2. Las disposiciones del art. 18 de la ley 25.239 -modificatorias del art. 92 de la ley 11.683- afectan del principio de igualdad de las partes en el proceso, en razón de ser insuficiente la intervención del magistrado en el caso que el demandado haya opuesto excepciones, puesto que

no impide el posible daño infringido al accionado, quien aún antes del pronunciamiento del sentenciante, ya pudo verse afectado en la libre disponibilidad de sus bienes por decisión de un mero funcionario del Poder Administrador, ajeno al Poder Judicial.

3. Las disposiciones del art. 18 de la ley 25.239 -modificatorias del art. 92 de la ley 11.683- implican un claro agravio a la garantía constitucional de la defensa en juicio y debido proceso, ello por cuanto la administración de justicia la ejercen los órganos judiciales - y no el Poder Administrador- y en este caso concreto pareciera ser que la función de aquél permanece "latente" y expectante a lo que decida, haga o deje de hacer el agente fiscal dependiente de la A.F.I.P..
4. El inciso 5 del art. 18 de la ley 25.239 -modificadorio del art. 92 de la ley 11.683- contradice lo consagrado por el art. 17 de la Constitución Nacional, ya que si el accionado no interpone excepciones procesales, el pleito no culmina de modo normal, cual es el dictado de una sentencia, sino que se prescinde de la misma y se la reemplaza por una mera "constancia", quedando así expedita la vía de ejecución de la deuda perseguida.

#### **TEXTO COMPLETO:**

El doctor Becerra Ferrer dijo:

I. Llegan los presentes autos a esta instancia en virtud del recurso de apelación interpuesto a fs. 66/67 por la parte autora; en contra de la resolución de fs. 56/64. El escrito de expresión de agravios corre agregado a fs. 69/74.

La recurrente se queja, en síntesis, porque el inferior declaró la inconstitucionalidad de los incs. 5 y 7 del art. 18 de la ley 25.239, que sustituye el art. 92 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y, en consecuencia, declara la nulidad de todos los actos procesales cumplidos en autos, con costas a su parte, arguye que el decisorio cuestionado consagra el quiebre de la doctrina y la jurisprudencia dominante, agregando que constituye una resolución lapidaria para los intereses y los fines propios del Estado Nacional, cual es entre otros su facultad indelegable de percibir los tributos e impuestos nacionales. Afirma que le agravia la desnaturalización del proceso ejecutivo, desde que se consagra el quiebre de las normas procesales que rigen el proceso, al admitirse una defensa (inconstitucionalidad) no prevista ni por el art. 92 de la Ley de procedimiento Fiscal 11.683 ni por el art. 544 del C.P.C.C.N., normas éstas que revisten el carácter de taxativas, quebrantando de este modo principios de igualdad de partes, ley aplicable y el debido proceso. Cita doctrina y jurisprudencia y, en resumen, solicita a esta alzada que revoque el fallo dictado, por haberse acogido una defensa inadmisible dentro del proceso de Ejecución Fiscal. Subsidiariamente manifiesta que el rito procedural establecido por la ley 25.239 de ninguna manera conculca, restringe y

avasalla los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, ni aspira a reemplazar la autoridad de los magistrados o menoscabar la misma, desde que los jueces asumen su rol de directores del proceso y guardianes permanentes del orden constitucional, ante conductas concretas por parte del estado Nacional que lesionen garantías constitucionales. Continua afirmando que la lesión constitucional que amerita la declaración de inconstitucionalidad de una norma federal debe dictarse ante el inminente desmedro de garantías constitucionales o bien ante el hecho concreto de su avasallamiento, lo cual no ha ocurrido en autos, puesto que no ha habido un solo acto que privara a la parte demandada de su legítimo derecho de defensa, máxime si se tiene en cuenta que la accionada es deudora del fisco Nacional por los montos que se demandan, por lo que debió haber obornado los tributos adeudados y luego invocado la lesión de sus derechos. Por las razones expuestas pide se revoque el fallo recurrido en todas sus partes, con costas.

A fs. 77/80 vta. la parte demandada evaca el traslado oportunamente corrido y solicita el rechazo del recurso interpuesto y la consiguiente confirmación del decisorio recurrido, con costas.

II. Previo ingresar al tema central del recurso que nos ocupa, he de señalar que más allá de la denominación que se le quiera otorgar al planteo efectuado por la parte demandada a fs. 26/30 vta. -esto es, incidente de nulidad o excepción de inconstitucionalidad- lo cierto es que ello en nada modifica o altera la cuestión, desde que, en la oportunidad procesal pertinente, al deudor demandado sólo le cabe oponer excepciones legítimas, si las tuviere (conf. art. 92 de la ley de procedimientos fiscales Nº 11.683, reformado por ley 25.239).

Ahora bien, no escapa a este juzgador que la defensa de inconstitucionalidad articulada no es de las previstas en el ordenamiento legal aplicable; sin embargo, dada la naturaleza -y, más aún, trascendencia- del planteo efectuado, en este caso concreto entiendo que dicha circunstancia no impedirá su tratamiento, máxime en casos como el que nos convoca, en que la falta de pronunciamiento al respecto puede "...frustrar un derecho federal o causar un perjuicio de imposible reparación ulterior" (C.N.C.Com. de la Capital Federal, sala III, 09/06/95, en autos "EDESUR c. Mercado del Progreso s/ Ejecución Fiscal", citado por Carlos María Folco en su obra "Procedimiento Tributario", p. 475, Ed. Rubinzel - Culzoni).

Concordantemente con lo resuelto, nuestro más Alto Tribunal de Justicia de la Nación tiene dicho que "...los tribunales inferiores se encuentran obligados a tratar de resolver la excepción de inconstitucionalidad si su rechazo ocasiona una clara violación a los derechos de propiedad y de defensa en juicio..." (CSJN, 06/03/90, "Municipalidad de Plaza Huincul c. YPF s/ Ejecución Fiscal", ED 139-503).

III. Conforme lo expuesto precedentemente, he de ingresar al tratamiento

de la cuestión principal traída a resolución de esta alzada, la que se circunscribe, concretamente, a la declaración de constitucionalidad o no, en su caso, de las disposiciones contenidas en los incs. 5º y 7º del artículo 18 de la ley N° 25.239, que sustituyó el art. 92 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.).

Al respecto, no está demás recordar que, a fin de garantizar la necesaria armonía en todo sistema normativo, es imprescindible la existencia de una gradación jerárquica de tales disposiciones legales, escalonándose las mismas en planos distintos. En la cúspide de dicha pirámide normativa, y en grado supremo, se encuentra nuestra Carta Magna, todo lo cual se conoce con el nombre de "Supremacía Constitucional", conforme lo prevé expresamente el art. 31 de la misma. Al respecto se ha dicho que "...Nuestra Constitución Nacional es suprema no sólo por ser el derecho fundamental de la organización jurídico-política del Estado. Es también suprema porque la constitución obliga a que las demás normas y los actos estatales y privados se acomoden, ajusten, subordinen o amolden a ella..." (Zarini, Helio Juan, "Constitución Argentina comentada y concordada", p. 135, Ed. Astrea).

IV. Es a la luz de este principio fundamental que he de analizar la ley 25.239 aquí cuestionada. Dicha normativa, en el título XV, art. 18, inc. 5º, reformó el art. 92 de la ley de Procedimientos Fiscales N° 11.683. En su 8º párrafo establece que se tendrá por interpuesta demanda de ejecución fiscal "...con la presentación del agente fiscal ante el Juzgado con competencia tributaria..., informando, según surja de la boleta de deuda, el nombre del demandado, su domicilio y el carácter mismo, concepto y monto reclamado... En su caso, deberá informarse las medidas precautorias a tráverse". Párrafos más adelante dispone: "...Cumplidos los recaudos contemplados en el párrafo precedente y sin más trámite el agente fiscal representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos estará facultado a librar bajo su firma mandamiento de intimación de pago y eventualmente embargo si no indicase otra medida alternativa, por la suma reclamada especificando su concepto con más el 15 % para responder a intereses y costas, indicando también la medida precautoria dispuesta, el juez asignado interviniente y la sede del juzgado, quedando el demandado citado para oponer las excepciones previstas en el presente artículo". Continúa el dispositivo legal aquí analizado: "...La Administración Federal de los Ingresos Públicos por intermedio del agente fiscal podrá decretar el embargo de cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras, o de bienes de cualquier tipo o naturaleza, inhibiciones generales de bienes y adoptar otras medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda... En cualquier estado de la ejecución podrá disponer el embargo general de los fondos y valores de cualquier naturaleza que los depositados (sic, debe leerse ejecutados) tengan depositados en las entidades financieras...". Asimismo dispone: "...Si las medidas cautelares recayeran sobre bienes registrables o sobre cuentas bancarias del deudor, la anotación de las mismas se practicará por oficio expedido por el agente fiscal, el cual tendrá el mismo valor que una

requisitoria y orden judicial...". El último párrafo de este inciso 5º dispone: "Vencido el plazo sin que se hayan opuesto excepciones el agente fiscal representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos requerirá al juez asignado interviniente constancia de dicha circunstancia, dejando de tal modo expedita la vía de ejecución del crédito reclamado..." (sin resaltar en el original).

A su vez, el inc. 7º de la normativa aquí analizada sustituye el art. 95 de la referida ley 11.683 y establece que el diligenciamiento de los mandamientos de ejecución y embargo y las notificaciones podrán estar a cargo de los empleados de la Administración General de Ingresos Públicos, designados como Oficiales de Justicia ad hoc.

V. He aquí los puntos más trascendentales de la ley cuestionada. Ahora bien, a poco que se avance en la lectura y análisis de la disposición transcripta precedentemente se advertirá, con claridad meridiana, la falta de concordancia de ésta con nuestra Carta Magna, por cuanto varios son los principios constitucionales que esta disposición legal contradice y lesiona.

En efecto, adviértase que el procedimiento fiscal previsto afecta decididamente el principio republicano de división de poderes, desde que se le ha asignado al Poder Administrador claras facultades jurisdiccionales, al punto facultades tal que resulta difícil y complejo dirimir quién, en definitiva, resulta ser el titular del ejercicio jurisdiccional. Pocos ejemplos bastan para corroborar lo antes expuesto, a saber: de conformidad con la ley 25.239, es el agente fiscal -y no el juez- quien está facultado para librarse bajo su sola firma mandamiento de intimación de pago y de embargo; asimismo debe tratar las medidas precautorias correspondientes, por lo que, a los fines de su anotación, debe expedir -el agente fiscal y no el magistrado "asignado"- un oficio, el cual tendrá el mismo valor de una requisitoria y orden judicial. Otro ejemplo: en caso que el demandado no haya opuesto excepciones, ya ni siquiera se dicta sentencia, sino que el juez emite una mera "constancia" que habilita la etapa de ejecución.

VI. Lo expuesto precedentemente ilustra de modo completo y claro en orden al rol meramente "pasivo" asignado al juez en este tipo de contiendas judiciales, desde que la mayor parte del proceso judicial quedó a cargo del Órgano Administrativo, siendo la intervención del Magistrado prácticamente mínima o casi inexistente. Resulta indudable entonces que las atribuciones que esta ley confiere a los agentes dependientes de la A.F.I.P. constituyen funciones y tareas que, de ordinario, compete a los jueces, desconociéndose así que el organismo fiscal dependiente del PEN no puede ejercer poderes y atribuciones que le están expresamente prohibidas por la Constitución a dicho Poder Ejecutivo, ello conforme lo dispuesto en el art. 109, por lo que la violación al principio constitucional de la división de poderes deviene palpable.

VII. Dentro de este contexto, soy de la opinión que, de admitirse el procedimiento en cuestión, no sólo se le impide al justiciable el acceso y el

derecho al juez natural y se lo priva de garantías elementales, como lo son la igualdad de trato y el debido proceso (puntos éstos a los que me referiré párrafos más adelante) sino que, en cierto modo, el Poder Judicial en si mismo estaría abdicando en el cumplimiento de su función primigenia, cual es la de administrar justicia. Al respecto se ha dicho que "(esta norma)... convierte prácticamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos en su sustituto de la mayoría de las funciones que, tradicionalmente, cumplían los jueces (y secretarios judiciales) cuando se trataba del trámite de ejecuciones fiscales, asignando ahora a los jueces una función mayoritariamente pasiva y prácticamente subordinada a los deseos y órdenes de la A.F.I.P...." (Grün, Ernesto, "Un engendro híbrido administrativo - judicial. El nuevo art. 92 de la ley 11.683 que implementa un novedoso mecanismo de ejecución fiscal", Revista Impuestos, 2000-A, 07/04/00).

Concordantemente con lo expuesto, la jurisprudencia ha establecido que en una democracia organizada como estado de derecho, sobre la base de la división de poderes, la facultad de juzgar debe quedar bajo la responsabilidad de órganos del Poder Judicial y ser vedada a los funcionarios dependientes del Poder Ejecutivo (Tribunal Superior de Entre Ríos, 04/05/92, La Ley, 1992-E, 344).

VIII. Continuando con el análisis de la normativa que en esta causa se cuestiona, y en concordancia con lo expuesto precedentemente, entiendo que sus disposiciones implican un claro agravio a la garantía constitucional de la defensa en juicio y debido proceso. Ello así, por cuanto demás está decir que la administración de justicia la ejercen los órganos judiciales -y no el Poder Administrador- y en este caso concreto pareciera ser que la función de aquel permanece "latente" y expectante a lo que decida, haga o deje de hacer el agente fiscal dependiente de la A.F.I.P. Dicho de otro modo, no hace falta realizar un gran esfuerzo interpretativo para darse cuenta que la figura del juez como "tercero imparcial" existente en todo proceso, aquí brilla por su ausencia, puesto que el organismo fiscal se convierte, por imperio legal, en juez "director del proceso" y parte a la vez.

He aquí entonces una nueva violación a otra garantía constitucional, la de igualdad de las partes en el proceso, consagrada en el art. 16 de nuestra Carta Magna. Podrá alegarse que el magistrado interviene en caso que el demandado haya opuesto excepciones. Sin embargo ello no es suficiente, puesto que no impide el posible daño infringido al accionado, quien aún antes del pronunciamiento del sentenciante, ya pudo verse afectado en la libre disponibilidad de sus bienes por decisión, lo reitero, de un mero funcionario del Poder Administrador y, consecuentemente, ajeno al Poder Judicial.

IX. No terminan allí las claras y sorprendentes violaciones a los principios y dispôiciones de raigambre constitucional. Repárese en lo dispuesto en el aludido inc. 5º, último párrafo, en cuanto dispone que si el demandado no opusiera excepciones, el Agente Fiscal requerirá al "Juez asignado

"interviniente" una mera constancia de dicha circunstancia, dejando de este modo expedita la vía de ejecución del crédito reclamado, por lo que el representante de la A.F.I.P. procederá a practicar la liquidación pertinente, notificando administrativamente la misma al demandado. De ello se desprende que, en la medida que el accionado no interponga excepciones procesales, el pleito no culmina del modo normal y corriente, cual es el dictado de una sentencia, sino que se prescinde de la misma y se la reemplaza por una mera "constancia", quedando así expedita la vía de ejecución de la deuda perseguida.

X. Ahora bien, el art. 17 de la Carta Magna establece que "La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley..." (el resaltado me pertenece).

Cabe preguntarse entonces cómo conjugar ambos preceptos normativos, si resulta claro que el primero contradice abiertamente lo consagrado en el art. 17 transcripto precedentemente. Dicho en otros términos, es flagrante la contradicción que existe entre lo dispuesto en el art. 17 de la C.N. y la disposición que omite el dictado de la sentencia, vicio éste que no puede soslayarse en el presente análisis. Demás está decir que el deudor no puede ampararse en la inviolabilidad de su propiedad para no cumplir con sus obligaciones, de modo tal que los acreedores -en este caso el Estado Nacional- tienen derecho a cobrarse la deuda ejecutando los bienes pertenecientes al deudor. Ahora bien, dicha ejecución debe ser el resultado de un proceso justo y su consecuente resolución o sentencia, donde se hayan respetando fielmente las garantías previstas en nuestra Constitución. Un proceder contrario deviene inaceptable por sus graves y previsibles consecuencias negativas y perjudiciales para el ejecutado.

XI. Así las cosas, concluyo que la inconstitucionalidad de la normativa aquí analizada es palmaria, y no puede justificarse en la urgencia de paliar el déficit fiscal ni en el colapso del sistema, como lo sostiene el recurrente (fs. 71 vta. in fine). Nadie discute la necesidad -y, más aún, deber- del Estado de ejercer su potestad en materia tributaria; nadie cuestiona sus facultades para disponer medidas tendientes a combatir, del modo más eficaz posible, la evasión fiscal. Pero deviene igualmente indiscutible que todo ello debe ejercerse dentro del marco que le otorga la Constitución Nacional. La manera de "perseguir" y castigar a quienes transgreden la ley no es, precisamente, infringiendo la Ley Suprema. Nada, ni aún la más loable de las intenciones, lo justifica y está claro que corresponde y compete al Poder Judicial el velar por su estricto cumplimiento.

XII. Por último, no está demás recordar la opinión del diputado Pichetto quien, en oportunidad del debate parlamentario correspondiente, sostuvo con acierto: "Quiero formular una reflexión sobre este título, especialmente en cuanto a las atribuciones que otorga al agente fiscal. Un recaudador de algún estado feudal del Medioevo no tendría más atribuciones que las que estamos atorgando al agente fiscal. Tiene facultades para todo: para librarnos mandamientos de embargo y para trabar cuentas sin ningún tipo de control

judicial. Todos queremos recaudar. Sabemos que la evasión es un verdadero flagelo, pero evidentemente se debe proceder dentro del marco del debido proceso..." ("Antecedentes Parlamentarios", ley 25.239 - Reforma Tributaria - La Ley, Año 2000, Nº 2, marzo de 2000, p. 1113). Cabe aclarar que en sentido similar se expedieron, entre otros, los diputados Balter, Natale, y la señora Presidente de la Comisión de Asuntos Constitucionales, Elisa Carrió. Por elementales razones de brevedad me remito a las exposiciones efectuadas con motivo del referido debate parlamentario.

A mayor abundamiento, la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de la Ciudad de resistencia, en un reciente fallo del día 21 de setiembre de 2000, en autos "Cámara de Comercio, Industria y Producción de Resistencia c. A.F.I.P. s/ amparo", se ha pronunciado en idéntico sentido al expuesto precedentemente (ver CD Lexco Fiscal 2.0 - Legislación - Bibliografía - Jurisprudencia; Edición Nº 41; 22/05/2001).

Por los fundamentos expuestos es que concluyo que la resolución recurrida debe confirmarse, rechazándose así el recurso aquí interpuesto.

XIII. Las costas originadas en esta instancia se imponen a la recurrente, conforme el principio objetivo de la derrota previsto en el art. 68, 1<sup>a</sup> parte, del C.P.C.C.N. Los honorarios del letrado-apoderado de la parte demandada, doctor Marcelo Norberto Cassini, por su labor profesional en esta instancia, se estiman en la suma de \$ 50 -ello en virtud que éstos deben guardar una razonable proporción con los fijados en primera instancia (art. 33 de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432)- no efectuándose lo propio con los de la representación y asistencia letrada de la recurrente, en virtud de lo dispuesto en el art. 2 de la normativa referida precedentemente. Así voto.

El doctor Aliaga Yofre dijo:

Que por análogas razones a las expresadas por el juez preopinante, voto en idéntico sentido.

Por el resultado del acuerdo que antecede, se resuelve: I. Confirmar la resolución recurrida en lo que decide y ha sido materia de agravio. II. Imponer las costas originadas en esta alzada en su totalidad a la perdidosa (art. 68, 1<sup>a</sup> parte, del C.P.C.C.N.). Los honorarios del letrado-apoderado de la parte demandada, doctor Marcelo Norberto Cassini, por su labor profesional en esta instancia, se estiman en la suma de \$ 50, no efectuándose lo propio con los del letrado del Fisco Nacional, en virtud de lo dispuesto en el art. 2º de la ley arancelaria en vigencia, con las reformas introducidas por la ley 24.432.- Gustavo Becerra Ferrer.- Humberto J. Aliaga Yofré.

**Tribunal:** Cámara Federal de Apelaciones de La Plata, sala I(CFedLaPlata)(SalaI)

**Fecha:** 08/03/2006

**Partes:** D. B. S.R.L. c. Administración Federal de Ingresos Pùblicos - D.G.I.

**Publicado en:** LLBA 2006 (junio), 641 - IMP 2006-13, 1634

### **SUMARIOS:**

1. Corresponde hacer lugar a la acción declarativa de certeza deducida por el actor contra la AFIP y la DGI, a fin de que se declare la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los arts. 1º y 2º de la ley 25.345 (Adla, LX-E, 5552, modificada por el art. 9º de la ley 25.413 (Adla, LXI-B, 1514), en razón de que su aplicación al caso concreto provocaría un perjuicio económico cierto e inminente, cuya eventual reparación se podría demorar hasta que culmine el trámite del recurso administrativo y la eventual demanda contenciosa administrativa que impulse el actor.

### **TEXTO COMPLETO:**

2ª Instancia. — La Plata, marzo 8 de 2006.

El doctor Compaired dijo:

I. Llega la causa a esta Alzada en virtud del recurso de apelación interpuesto por la parte actora a fs. 98/108 contra la resolución de primera instancia que rechazó in limine la demanda y, consecuentemente, ordenó su archivo.

Para así decidir, el a quo sostuvo, con sustento en los arts. 3º de la ley de amparo 16.986 y 337 del CPCCN, el carácter excepcional del amparo y la existencia de otra vía judicial alternativa más idónea que la presente acción.

II. El actor promovió una acción declarativa de certeza contra la Administración Federal de Ingresos Pùblicos (AFIP) y la Dirección General Impositiva (DGI) a fin de que se declare la inconstitucionalidad e inaplicabilidad al caso de los arts. 1º y 2º de la ley de prevención de la evasión fiscal 25.345, modificada por el art. 9º de la ley de competitividad 25.413. A tal fin, solicitó que la acción tramite por el proceso sumarísimo (conf. arts. 322, último párrafo, CPCCN).

La cuestionada normativa establece que los pagos superiores a \$ 1.000, efectuados en cancelación de compras y gastos deben realizarse mediante depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, cheques, tarjeta de crédito, compra o débito, factura de crédito y/u otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional, bajo apercibimiento de que dichos pagos no podrán ser

computados como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios.

La misma pretensión se dirigió contra el art. 92 de la ley de procedimiento tributario 11.683 —según texto de la ley 25.239—, en relación a la indebida atribución de facultades jurisdiccionales a la AFIP, violatorias junto a las demás normas impugnadas de los derechos reconocidos en los arts. 14, 14 bis, 18, 19, 28, 31, 33, 75 y 109 de la Constitución Nacional.

Por último, relata que mediante acto F... N°... fue sancionado con disminuciones en los créditos fiscales en el IVA y la no admisión de deducciones por facturas pagadas en efectivo respecto del impuesto a las ganancias por no cumplir con lo normado en el art. 1º de la ley de prevención de la evasión fiscal, lo que le genera un perjuicio económico superior a los \$ 40.000.

Sostiene que la AFIP no tuvo en cuenta que si bien algunos pagos fueron efectuados en efectivo, otros lo fueron en patacones. Explica: "... se informó a la inspección, que si bien no existía contabilidad diferenciada respecto de los pagos efectuados en letras de tesorería para cancelación de obligaciones de la provincia de Buenos Aires 'Patacones' y los efectuados en pesos, en el balance cerrado al 31/12/2001, se informó la existencia de dichos bonos entre las recaudaciones de la empresa (...) el 80 % de las ventas se efectúan con pago en bonos (...) la situación concursal de la empresa, hace que muchos proveedores se resistan a recibir cheques y exijan el pago en efectivo...".

III. El recurrente se agravia de la resolución que rechazó in limine la acción intentada por cuanto el juzgador se sustentó en la ley de amparo para desestimar una acción de mera certeza que, tal como lo solicitase el accionante en el escrito inicial, tramita por las reglas de los procesos ordinario o sumarísimo que regula el Código Procesal, según lo establece el art. 321 y 322 de dicho cuerpo legal.

Por otro lado, la supuesta vía alternativa idónea que aduce el a quo no sería tal, pues el recurso administrativo que interpuso ante el Director General de la AFIP-DGI, previsto en el art. 74 del dec. 1397/79, no goza de efecto suspensivo, por lo que la validez y ejecutoriedad del acto administrativo en cuestión —la sanción— podría generar en lo inmediato medidas compulsivas de ejecución contra el patrimonio del contribuyente. Además, dicho funcionario tampoco podrá, en definitiva, declarar la inconstitucionalidad de las normas impugnadas toda vez que carece de dicha competencia. En suma, estas vías recursivas administrativas resultarían ineficaces para la protección de los derechos constitucionales amenazados.

IV. Analizadas las constancias de la causa y la pretensión actora, debo concluir que asiste razón al apelante, por lo que la resolución apelada debe ser revocada, por los argumentos que pasare a exponer.

V. En primer lugar, adviértase que equivocadamente el a quo ha dado trámite a las presentes actuaciones como si fuese un amparo, cuando en realidad se trata de una acción meramente declarativa de certeza, prevista y regulada en el art. 322 del Código Procesal, conforme lo manifestara el accionante y lo reconociera el propio juez en los resultandos de la sentencia apelada.

Si bien ambos institutos poseen similitudes en cuanto a sus fines preventivos y en algunos aspectos procesales (conf. CNFed. Cont. Adm., Sala V, 5/3/97, LA LEY, 1997-D, 719; Gordillo, Agustín, "La acción declarativa de certeza como proceso sumarísimo", LA LEY, 1997-D, 719; Gil Domínguez, Andrés, "La acción declarativa de certeza como proceso constitucional", LA LEY, 1996-A, 1445), la acción de certeza es un juicio de conocimiento que debe tramitar por la vía ordinaria o sumarísima, según lo que decida el juez en su primera providencia (Falcón, Enrique M., "Comentario al Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y leyes complementarias", t. I. Ed. Abeledo - Perrot, p. 527). Por tanto, las presentes actuaciones deben seguir el trámite especial que ha previsto la ley ritual en el art. 322 y concordantes.

VI. Ahora bien, para la procedencia de la acción meramente declarativa es necesario que concurran los siguientes aspectos: a) un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica concreta; b) que el accionante tenga un interés jurídico suficiente, en el sentido que la falta de certeza pueda producir un perjuicio o lesión actual y, c) que haya un interés específico en el uso de esta vía, lo que sólo ocurrirá cuando aquél no disponga de otro medio legal para darle fin inmediatamente (ED, 123-421; LA LEY, 1989-D, 92).

VI. a) Vale decir, como primer requisito debe existir un "caso". La cuestión no debe versar sobre hechos abstractos o teóricos, ni tener carácter simplemente consultivo, o importar una indagación meramente especulativa (CSJN, 20/4/99, "Droguería Aires SA c. Provincia de Santa Fe y otros"). A partir del caso "Santiago del Estero, Provincia de c. Estado Nacional y/o Yacimientos Petrolíferos Fiscales" (fallo del 20/8/85) la Corte Suprema reconoció la aptitud de esta vía para impugnar la validez constitucional de leyes, decretos y toda otra norma jurídica que se oponga a los fines y preceptos de la Constitución, aunque exceptuó a los casos en que se procura la declaración general y directa de inconstitucionalidad de las normas o actos de los otros poderes (conf. "Edesur c. Provincia de Buenos Aires", fallo del 17/3/98).

VI. b) La acción declarativa tiene una finalidad preventiva y no requiere la existencia de un daño consumado en resguardo de los derechos, es un medio suficiente para satisfacer el interés de la actora que se agosta en una mera declaración de certeza (conf. ED, 131-353).

VI. c) Por último, esta acción de certeza posee un carácter subsidiario — quizá el punto más sobresaliente que la acerca a la acción de amparo—,

pues está subordinada a la inexistencia de otro medio legal e idóneo que evite el perjuicio que se invoca; sin embargo, no es dable admitir su exclusión si esas otras vías no le ponen término inmediatamente (conf. CNCiv., Sala H, 12/7/00, "Pagano de Sánchez, Martha B. c. Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires", LA LEY, 2001-A, 434).

"Claro está que no cabe sostener dogmáticamente la tesis de la exclusión de la acción declarativa por la existencia de otras vías, pues su derivación provoca una derogación del texto legal que no es admisible como resultado de la interpretación judicial de las normas. Lo más importante es analizar si la acción declarativa será eficaz, como modo de implantar el imperio del derecho, y de consiguiente la paz civil entre las partes, y desde ese punto de vista, la apreciación sobre la idoneidad de la vía declarativa no ha de depender tanto de un antecedente (cuál es la existencia de otro medio, al momento de origen del diferendo, como recurso para traerlo al tribunal), sino de una consecuencia de la labor jurisdiccional: la eficacia que ella pueda tener para restablecer la concordia de los sujetos del pleito" (Morello, Augusto Mario; Lucas Sosa, Gualberto; Berizonce, Roberto Omar; "Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires y de la Nación. Comentados y Anotados", t. IV-A. Segunda edición. Segunda reimpresión. Librería Editora Platense - Abeledo Perrot, p. 418).

Basta que se constate el perjuicio que podría causarse obligando al actor a recurrir a un procedimiento que no sólo fuera más largo y dispendioso, sino que mantuviera por más tiempo la incertidumbre y los efectos que con la acción declarativa o de certeza se quieren evitar. La aplicación irrestricta de la exigencia procesal del reclamo administrativo previo y el agotamiento de la vía administrativa, podría implicar poner trabas y dificultades al acceso a la justicia, lo que no se condice con la preservación de la garantía de la defensa en juicio y la tutela judicial efectiva, principios apuntalados como derechos humanos en las Convenciones Internacionales que tienen jerarquía constitucional (conf. "Acción declarativa, agotamiento de la vía administrativa y no retroactividad del acto administrativo", Nota de Redacción, LA LEY, 2002-A, 809; en similar sentido, CNCiv., Sala H, 16/8/01, "Gilardone, Leonor y otro c. G.C.B.A.").

En este sentido, ya se ha manifestado recientemente esta sala en autos "Rodríguez, Laura Mercedes y otra c. Universidad Nacional de Lomas de Zamora s/ordinario" (expte. 5990/03).

"Las pautas hermenéuticas prevalecientes conducen a sostener la posibilidad de acceder a la instancia en función del principio pro actione (Fallos: 312:1017, 1306; 312:83); el que adquiere especial relevancia a la luz del art. 75, inciso 22, párrafo 2º, de la Constitución Nacional y las disposiciones de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (art. XVIII), de la Declaración Universal de los Derechos Humanos (art. 8º), del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 2º, aps. 3 y 14) y de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 8º, aps. 1, 25 y 29), que establecen la necesidad de posibilitar la

prerrogativa política de obtener un rápido acceso a un Tribunal de Justicia imparcial".

"En definitiva, lo que se está decidiendo en la habilitación de la instancia es el acceso a la justicia, mas no el resultado del pleito y mucho menos los posibles fundamentos de la sentencia a dictarse. Es por ello que en supuestos de duda rige el principio pro actione por el que debe estarse a favor de tal habilitación con el fin de resguardar la garantía de la defensa en juicio de los derechos (conf. CNac. Cont. Adm. Fed., Sala II, en autos 'Susteras, Aída Viviana c. E.N. (Min. de Educación y Just.) s/ordinario', fallo del 29/06/93; 'Schapiro Electrocivil S.R.L. c. Adm. Gral. de Puertos s/cobro de australes', fallo del 22/04/93; 'Fibrasur S.A. c. E.N. s/juicios de conocimiento en gral.', fallo del 2/09/93 y; 'Esquivel, Domingo A. c. Comité Fed. de Radiodifusión s/empleo público"', fallo del 8/06/95).

VII. Sentado lo expuesto, en el sub examine el actor solicitó la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 1º y 2º de la ley de prevención de la evasión fiscal 25.345, modificada por el art. 9º de la ley de competitividad 25.413, cuya aplicación en el caso concreto provocaría un perjuicio económico cierto e inminente (art. 17 Const. Nac.), cuya eventual reparación se podría demorar hasta que culmine el trámite del recurso administrativo —que carece de efectos suspensivos respecto de la sanción que se ataca— y la eventual demanda contenciosa administrativa que impulse el actor.

Según Falcón, el "otro medio legal" al que alude la norma del art. 322 de la ley ritual tiene que ser de tal naturaleza que produzca los mismos efectos jurídico-temporales, lo que no ocurriría en este caso (conf. "Comentario al Código...", op. cit., p. 526).

Asimismo, por la imposibilidad constitucional de la Administración de declarar la inconstitucionalidad de una norma, queda a la vista que el reclamo en sede administrativa y el agotamiento previo de dicha vía se convertirían en exigencias puramente formales, y lo único que harían sería demorar el derecho del contribuyente, sin la esperanza de que se reconozca lo que en derecho corresponde, quedando sujetas sus garantías constitucionales a un proceso contencioso ordinario de largos años.

Por último, cabe destacar obiter dictum que el requisito de "ausencia de recursos o remedios administrativos que permitan obtener la protección del derecho o garantía constitucional de que se trate", previsto en el inciso a) del art. 2º de la ley de amparo 16.983 —en el que se sustenta la resolución apelada—, ha quedado derogado implícitamente por el texto del art. 43 de la Constitución Nacional, el cual sólo exige para desestimar esta vía rápida y expedita la existencia de "otro medio judicial más idóneo", convirtiéndose el amparo, en reiteradas ocasiones, en la vía alternativa y principal para procurar la defensa de los derechos fundamentales de los habitantes (confr. Morello, Augusto M., "El amparo régimen legal", Editorial Platense, La Plata, 2000; Bidart Campos, Germán J., "Tratado elemental de Derecho

Constitucional argentino", p. 296, Ed. Ediar, Bs. As., 2002-2003).

VIII. Por tanto, en orden a las consideraciones que anteceden, propongo al Acuerdo revocar la sentencia apelada y, en consecuencia, admitir formalmente la acción meramente declarativa interpuesta por la accionante, debiéndosele dar el trámite procesal previsto en el art. 322 y concordantes del CPCCN.

Así lo voto.

El doctor Durán dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, en orden al Acuerdo que antecede, el Tribunal resuelve: Revocar la sentencia apelada y, en consecuencia, admitir formalmente la acción meramente declarativa interpuesta por la accionante, debiéndosele dar el trámite procesal previsto en el art. 322 y concordantes del CPCCN. — Carlos R. Compaired. — Alberto R. Durán.

---

**Tribunal:** Juzgado Federal de 1a Instancia Nro. 1 de Bahía Blanca(JFedBahiaBlanca)(Nro1)

**Fecha:** 01/07/2004

**Partes:** Marilao S.A. c. Administración Fed. de Ingresos Públicos

**Publicado en:** IMP 2004-B, 2123

---

#### **HECHOS:**

*En el marco de una acción declarativa de inconstitucionalidad respecto de la ley antievasión 25.345, el contribuyente solicitó una prohibición de innovar tendiente a que la A.F.I.P.-D.G.I. suspenda la determinación de oficio del impuesto al valor agregado. El juez hizo lugar a la medida cautelar.*

#### **SUMARIOS:**

1. Resulta procedente la prohibición de innovar tendiente a que la A.F.I.P.-D.G.I. suspenda la determinación de oficio del impuesto al valor agregado, hasta tanto se resuelva la acción declarativa de inconstitucionalidad del art. 2º la ley antievasión 25.345 -que no permite el cómputo de deducciones y créditos fiscales respecto de los pagos superiores a \$10.000 que no fueron realizados mediante alguna de las formas previstas en la ley-, ya que se encuentra configurado el requisito de la verosimilitud del derecho, pues del planteo del actor surge una aparente credibilidad en tanto la citada norma crea una presunción iure et de iure que no admite prueba en relación con las operaciones concertadas.

#### **TEXTO COMPLETO:**

**1<sup>a</sup> Instancia. - Bahía Blanca, julio 1 de 2004.**

Resulta: Que, a fs. 1/53 y vta., se presenta el doctor D. F. W., como apoderado de la firma Marilao S.A., iniciando acción meramente declarativa de inconstitucionalidad del art. 2º de la ley 25.345 -conocida como ley antievasión- contra la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva-.

Manifiesta que la DGI ha promovido contra su representada, formal procedimiento de determinación de oficio de la materia tributaria, otorgando Vista de las actuaciones y cargos efectuados, respecto del Impuesto al Valor Agregado de los períodos mensuales abril 2001 a abril 2002 de fecha 19 de marzo de 2004, presentándose escrito de descargo contra dicho acto administrativo, el que a la fecha no fue resuelto.

Señala que la demandada, pretende efectuar un ajuste en el Impuesto al Valor Agregado, por entender que su representada actuó, en dicho período, incumpliendo lo dispuesto por los arts. 1º y 2º de la ley 25.345 -que transcribe-.

Expresa que por dichas normas, no surten efectos entre partes ni frente a terceros, los pagos superiores a pesos diez mil, que no fueran realizados mediante alguna de las formas previstas en los cinco puntos del art. 1º, y además, por lo dispuesto en el art. 2º, se generan consecuencias en materia tributaria, al no permitirse el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios al contribuyente o responsable, aun cuando se demuestre la realidad de las operaciones.

El apoderado de la firma, entiende que esta norma introduce sustanciales modificaciones a la legislación de fondo -Código Civil-, pues regula en forma diferente aspectos atinentes a la relación entre las partes y los efectos que se producen respecto de terceros.

Y, continúa diciendo, que modifica de modo significativo el art. 724 del Código Civil, respecto a considerar el pago como un modo extintivo de las obligaciones, ya que no sólo lo condiciona a la utilización de determinados medios, sino que no serán computables aun cuando se acredite la veracidad de las operaciones.

Sostiene por lo tanto, que la disposición resulta irrazonable y arbitraria, ya que partiendo de un indicio comprobado -la no utilización de algunos de los medios de pago previstos- se presume la inexistencia de la operación.

**Medida cautelar**

Solicita la medida cautelar de prohibición de innovar, a fin que se suspenda el procedimiento administrativo de determinación de oficio de la materia

inoponible, referido únicamente al impuesto al valor agregado.

Justifica tal medida, en el hecho que de no hacerse lugar a la suspensión del procedimiento administrativo hasta que se resuelva la presente acción, la demandada continuará adelante con el procedimiento administrativo y determinará de oficio el importe, con la obligación de interponer denuncia penal de acuerdo a la ley tributaria N° 24.769.

Hace reserva del Caso Federal.

Considerando:

Medida cautelar

Que, respecto a la medida cautelar en cuestión, el art. 230 del CPCCN, establece los requisitos que habilitan la misma, estableciendo que "podrá decretarse la prohibición de innovar en toda clase de juicio, siempre que: 1. el derecho fuere verosímil, 2. existiere peligro de que si se mantuviera o alterara, en su caso, la situación de hecho o de derecho, la modificación pudiera influir en la sentencia o convirtiera su ejecución en ineficaz o imposible y 3. la cautela no pudiere obtenerse por medio de otra medida precautoria.

Que, numerosos pronunciamientos jurisprudenciales han señalado que, para la procedencia de las medidas cautelares no se requiere una prueba acabada de la verosimilitud del derecho debatido en el principal, extremo que sólo puede ser alcanzado en la sentencia. Basta que a través de un estudio prudente se pueda percibir el "fumus iuris" del peticionario (ED 106-500).

Que, claramente en el presente caso se dan las dos condiciones para dictar una medida cautelar, 1. la verosimilitud del derecho y 2. el peligro en la demora.

Con respecto al primer requisito, del planteamiento del apoderado de la firma actora, surge una aparente credibilidad ya que el art. 2º de la ley 25.345, crea una presunción -jure et de jure- que no admite prueba en relación con las operaciones concertadas.

El segundo requisito está dado en el hecho que el procedimiento administrativo ya se está realizando.

Por lo tanto se otorga la medida cautelar solicitada y se ordena a A.F.I.P. - DGI que suspenda el procedimiento administrativo de determinación de oficio de la materia tributaria, respecto al Impuesto al Valor Agregado, hasta que se resuelva la presente acción. Todo bajo debida caución juratoria que deberá prestar la actora en esta Sede.

Por lo tanto, tiéñese por promovida Acción Declarativa de

Inconstitucionalidad, imprimiéndose el trámite previsto en el proceso sumarísimo, corriéndose el pertinente traslado, oficiándose -con copias, a la Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General Impositiva) en el domicilio de la sede central, sito en Hipólito Irigoyen nº 370 de Capital Federal, para que en el término de cinco días hábiles -con más cuatro en razón de la distancia- la contesten bajo apercibimiento de ley.

Tener presente la reserva del Caso Federal planteada.

Por todo ello, resuelvo: Hacer lugar a la medida cautelar, oficiándose a la Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General Impositiva), -con copias- en el domicilio de Hipólito Irigoyen nº 370 de Capital Federal a fin de que suspenda el procedimiento administrativo de determinación de oficio de la materia tributaria, respecto al Impuesto al Valor Agregado, hasta que se resuelva la presente acción. Todo bajo debida caución juratoria que deberá prestar la actora en esta Sede.

Atento lo expuesto en el considerando de la presente, tiénesse por promovida Acción Declarativa de Inconstitucionalidad, imprimiéndose el trámite previsto en el proceso sumarísimo, corriéndose el pertinente traslado, oficiándose -con copias, a la Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General Impositiva) en el domicilio de la sede central, sito en Hipólito Irigoyen nº 370 de Capital Federal, para que en el término de cinco días hábiles -con más cuatro en razón de la distancia- la contesten bajo apercibimiento de ley. Téngase presente la reserva del Caso Federal planteada. - Alcindo Alvarez Canale.

---

**Tribunal:** Tribunal Fiscal de la Nación, sala D(TFiscal)(SalaD)

**Fecha:** 17/04/2007

**Partes:** Marilao S.A.

**Publicado en:** PET 2007 (agosto-378), 11

---

#### **HECHOS:**

*En virtud de la resolución del Fisco por la cual se comunicó a la actora la caducidad del plan de facilidades de pago suscripto, intimándola al ingreso de las sumas adeudadas, ésta interpuso recurso de apelación. El Fisco opuso la excepción de incompetencia y el Tribunal Fiscal hizo lugar a la misma.*

#### **SUMARIOS:**

1. Resulta procedente la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco, ya que la resolución apelada por la cual el ente recaudador le comunicó a la sociedad recurrente la caducidad del plan de facilidades de pago suscripto, intimándola a ingresar las sumas adeudadas no encuadra en ninguno de los supuestos contemplados por el art. 159

de la ley 11.683 para habilitar la competencia del organismo jurisdiccional (del voto del Dra. Siritó) El Tribunal Fiscal de la Nación resulta incompetente para entender en el recurso de apelación interpuesto por la sociedad actora contra la resolución por la cual el ente recaudador le comunicó la caducidad del plan de facilidades de pago suscripto, intimándola a ingresar las diferencias adeudadas, en tanto dicha resolución no resulta determinativa de la materia imponible o sus accesorios en forma cierta o presuntiva, no ajusta quebrantos ni impone sanción alguna, por lo que no se encuentra comprendida en los incisos del art. 159 de la ley 11.683 (del voto del Dr. Bosco) El Tribunal Fiscal de la Nación resulta competente para entender en el recurso de apelación interpuesto por la sociedad actora contra la resolución por la cual el ente recaudador le comunicó la caducidad del plan de facilidades de pago suscripto, intimándola a ingresar las diferencias adeudadas, pues, si bien el decisorio apelado no es una determinación de oficio en los términos previstos en los arts. 16 y 17 de la ley 11.683, nada impide que las resoluciones fiscales dictadas sin observar el procedimiento indicado en las citadas normas puedan ser juzgadas por el organismo jurisdiccional, debiendo equipararse el acto apelado a una sanción en los términos del art. 165 de la citada ley (del voto en disidencia del Dr. Brodsky).

#### **TEXTO COMPLETO:**

Buenos Aires, 17 de abril de 2007.

El doctor Brodsky dijo:

I. Que a fs. 26/30vta. Marilao S.A. interpone recurso de apelación contra el acto administrativo de fecha 13 de diciembre de 2005, dictado por el Jefe del Distrito Coronel Suárez de la AFIP-Dirección General Impositiva, por el que le comunica la caducidad del plan de pago dispuesto por la Res. general 1678/04 —Régimen de Asistencia Financiera Ampliada—, de conformidad con lo previsto en los arts. 14 y 15 de la misma y se lo intimó para que dentro de los quince días de notificado ingrese las sumas cuya liquidación se adjunta, correspondientes a los impuestos a las ganancias, a la ganancia mínima, presunta y al valor agregado, por los períodos 2001 en el primero de los tributos, 2000 y 2001 para el segundo y diciembre de 2000, enero, febrero, agosto y setiembre de 2001 y mayo, junio y diciembre de 2002, indicándole que la falta de cumplimiento dará lugar al cobro del total adeudado por la vía judicial.

Por los argumentos que desarrolla solicita que se declare la nulidad del acto apelado por haberse dictado sin emitirse el pertinente dictamen jurídico atento que el juez administrativo firmante de la resolución tiene el título de Contador Público. Asimismo por las razones que expone pide que oportunamente se revoque la resolución recurrida, con costas y se tenga

por efectuada la reserva del caso federal.

II. Que a fs. 39/50vta. el Fisco Nacional contesta el traslado conferido articulando como excepción previa la incompetencia de este Tribunal para entender en estos autos. Manifiesta que la ley 11.683 no prevé la apelación de actos administrativos donde se comunica la caducidad del plan de facilidades de pago y se intima las diferencias adeudadas.

Sostiene que la caducidad no es una sanción, sino que es la consecuencia lógica de no haber cumplido con la obligación a su cargo y por lo tanto estima que la vía del art. 76 inc. b) de la ley 11.683, no es la apropiada toda vez que no es la establecida para el cuestionamiento de los actos de intimación de diferencias por caducidad de plan de facilidades de pago. En virtud de lo expuesto y la jurisprudencia que invoca pide que se haga lugar a la excepción opuesta, con costas.

En subsidio, contesta los agravios referidos a la nulidad articulada por la contraria, peticionando su rechazo y por los argumentos que expone pide que se dicte sentencia declarando la incompetencia de este Tribunal, con costas y en subsidio se rechace el planteo de nulidad de la contraria y se dicte sentencia confirmando la resolución, con costas. Hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 53/55 la actora contesta el traslado de la excepción corrido a fs. 52 punto 2º). Solicita el rechazo de la excepción planteada por la contraria reiterando las consideraciones expuestas en el escrito de apelación y cita jurisprudencia que entiende aplicable a la cuestión suscitada.

A fs. 56 se elevan los autos a conocimiento de la sala D para resolver, como de previo y especial pronunciamiento, la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional, poniéndose a fs. 62 los autos para dictar sentencia.

IV. Que corresponde establecer primero si el acto recurrido es de aquellos que abren la competencia asignada a este Tribunal por la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Que al respecto cabe señalar que ya tuve oportunidad de pronunciarme sobre el tema traído a resolver, en ocasión de sentenciar la causa "Silberman y Cía. S.A.C.I.F. s/recurso de apelación" (Expte. N° 12.911-I) fallada en la sala B, con fecha 21 de marzo de 1994 y "Tejidos Gulfi S. A. s/recurso de apelación" (Expte. N° 14042-I), sala C de fecha 24 de abril de 1995, por haberme desempeñado como Vocal Subrogante de las Vocalías de la 6º y 9º Nominación respectivamente, a cuyos fundamentos y conclusiones me remito por razones de brevedad.

Que en dichas ocasiones se trataban de resoluciones emanadas de la AFIP en las cuales se había declarado la caducidad de planes de facilidades de pago en los cuales los contribuyentes habían cancelado algunas o la

totalidad de las cuotas comprometidas, sin mediar la previa constitución en mora ni la concesión de plazo para subsanar la omisión, lo que en opinión del suscripto, resulta equiparable a una sanción. Que esa situación es la que se verifica en el presente caso.

Que en consecuencia, la sanción es el proceder impuesto a la infracción de un deber jurídico; en este sentido, la caducidad se presenta como la consecuencia de una conducta contraria al derecho objetivo entendido en plenitud. Precisamente, una concepción genérica de ilicitud como lo contrario al orden jurídico, lleva a considerar la caducidad como sanción; en igual sentido se ha pronunciado el Dr. Guillermo P. Galli al resolver la causa "Constructores Asociados S.A. c. DGI", CNFed. Contencioso Administrativo, sala IV, del 29/6/99 (Rev. Impuestos N° 17 —LVII-B— págs. 57/65).

Que al resolver con fecha 7/3/2005 la causa "Pedro Ehrenbock S.C.A. s/recurso de apelación" (Expte. N° 23.455-I) al adherir al voto del Dr. Urresti en ocasión de desempeñarme como Vocal subrogante de la Vocalía N° 9 —sala C, sostuve —en su parte pertinente— que:

"Efectuando un somero análisis respecto de los regímenes de facilidades de pago, cabe concluir en lo siguiente: el contribuyente que decide acogerse a un plan de tal naturaleza, exteriorizando manifiestamente una clara voluntad de cumplir con sus obligaciones tributarias, y que, posteriormente se ve inmerso en una situación económicamente crítica que no es capaz de superar, recibe a manera de castigo la notificación del acto administrativo que lo excluye del régimen en cuestión, por lo cual todos los elementos que éste pueda oponer, tendrán lugar recién después de aplicada la sanción, vulnerándose de esta manera las garantías constitucionales del "debido proceso" y de efectivo ejercicio del "derecho de defensa".

"Asimismo, es dable señalar el carácter objetivo de estos castigos, dado que para su aplicación no se efectúa análisis alguno acerca de la existencia de un accionar doloso o culposo por parte del contribuyente. Es decir que, aún cuando —por hipótesis— un hecho fortuito o de causa mayor hubiera desencadenado el incumplimiento, la sanción será aplicada sin perjuicio de la revisión posterior de la misma conforme al procedimiento recursivo."

"La primera consecuencia legal prevista en todo incumplimiento a un plan de pagos está dada por la obligación de abonar los intereses por la totalidad de los días en que se incurrió en mora —consecuencia automática aplicable a todo contribuyente moroso—."

"La otra consecuencia prevista es la posibilidad de que los responsables incluidos en dichos planes pierdan los beneficios obtenidos a partir de su acogimiento —consecuencia excepcional denominada "caducidad del plan"—."

"Esta pérdida de beneficios ocurre, en general, en forma automática, es decir, sin intimación administrativa previa al interesado, a quien sólo se le

comunica la caducidad dispuesta en el acto administrativo por el cual, además, se le reliquida e intima al pago de la deuda originaria, con más los accesorios devengados hasta dicha fecha, calculados como si el plan de facilidades nunca hubiera existido."

"La caducidad así legislada, cuyas liquidaciones administrativas llegan en algunos casos a duplicar e incluso a triplicar los montos por los que se acogiera el contribuyente, constituye una medida típicamente sancionatoria, que agrava notoriamente el status quo anterior, reuniendo en sí todos los elementos que le dan naturaleza de pena."

"La Procuración del Tesoro de la Nación ha sostenido que: "El instituto de la caducidad de derechos, por afectar la subsistencia de los derechos constituye una excepción al principio general que tiende a la conservación de los actos jurídicos, por lo que su interpretación y aplicación deben ser restrictivas; participando dicho instituto de la naturaleza de una sanción, no puede aplicarse sin ley, pacto o pronunciamiento judicial que la haya impuesto" (Dictamen N° 19/98, febrero 20 de 1998, Expte. 090-000426/97, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, publicado en el B.O. N° 28.976, 2<sup>a</sup> sección el 9/9/98)."

"Dado que la estructura normativa de la sanción se compone de un precepto, de la descripción de la antijuridicidad formal (significación normativa del disvalor ético-social), de una sanción y del procedimiento, en las figuras donde esta estructura no aparezca, la situación se torna anómala."

"La desproporción existente entre el incumplimiento de la norma y la consecuencia que el mismo acarrea, así como la imposibilidad de realizar un descargo previo al dictado de la caducidad, denotan la existencia de una sanción que busca únicamente, infilir un menoscabo en el patrimonio del sujeto autor de la violación, con independencia del daño causado."

"Si bien la forma en que la caducidad se verifica a nivel administrativo — automáticamente y sin necesidad de intimación previa, a consecuencia de lo cual el organismo recaudador nunca da la posibilidad de una intervención o descargo previo por parte del contribuyente, y en algunos casos, no dicta acto alguno declarando caduco el plan, y se limita a intimar directamente el saldo liquidado administrativamente, manifestando que es la consecuencia de que el plan de pagos se encuentra caduco—, esta circunstancia no puede hacer desaparecer los caracteres sancionatorios del acto, dado que los aspectos formales que revisten los hechos y actos jurídicos, aún cuando estén previstos por la ley, no califican la naturaleza de aquellos sino que, por el contrario, es la naturaleza de estos últimos la que exige la utilización de las formas jurídicas adecuadas a derecho."

Debe destacarse que la ley 11.683 en su art. 159 inc. b), expresa que este Tribunal es competente para entender en los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que impongan multas o sanciones de otro tipo,

salvo la de arresto. Resulta imposible restringir la competencia del Tribunal solamente al conocimiento de aquellas resoluciones que impongan multas, dada la claridad del texto citado, por lo que debe entender en la apelación de cualquier sanción que imponga el organismo fiscal, so pena de introducir una limitación que no resulta del espíritu ni de la letra de la ley, con la excepción que dispone la propia norma aludida.

A mayor abundamiento, si bien las resoluciones apeladas no son determinaciones de oficio en los términos previstos en los arts. 16 y 17 de la ley ritual, nada impide que las resoluciones dictadas por el Fisco Nacional sin observar el procedimiento indicado en los citados artículos puedan ser juzgados por este Tribunal, por lo que debe concluirse que el caso traído a decisión encuadra sin esfuerzo en la previsión del inc. b) del art. 159 dado que el acto que se apela debe considerarse equiparado a una sanción en los términos del art. 165 de la ley 11.683 —t.o. citado—.

Que ya he venido sosteniendo en diversas causas 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).

Atento las consideraciones que anteceden, estimo que el Tribunal Fiscal de la Nación es competente para entender en la presente causa, por lo que se rechaza la excepción opuesta por el Fisco Nacional, con costas.

La doctora Siritto dijo:

I. Que comparte el relato de los antecedentes de la causa efectuado en los puntos I, II y III del voto del doctor Brodsky.

II. Que corresponde entonces examinar la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional puesto que —como he venido sosteniendo— el pronunciamiento de este Tribunal sobre el alcance de su jurisdicción constituye un presupuesto esencial para otorgar validez a toda otra decisión posterior.

Que el acto impugnado en autos agregado a fs. 17/18 —y sus anexos de fs. 19/21 y 22/25— por el cual se anula y reemplaza a la nota de la misma fecha notificada a la apelante el 20/12/05 (v. fs. 8/9 y anexos de fs. 10/12 y 13/16) —consiste en la declaración de caducidad del régimen de asistencia financiera al que se acogiera la recurrente a tenor de lo previsto por la Res. general 1678/04 (AFIP), por incumplimientos de pagos, de lo que resulta que se le intimó el ingreso de los saldos adeudados en concepto de impuestos a las ganancias y ganancia mínima presunta del período 2001, y al valor agregado correspondiente a los períodos 12/2000; 1, 2, 3, 8 y 9

de 2001 y 5, 6 y 12 de 2002, con más intereses resarcitorios. En el caso del impuesto a la ganancia mínima presunta correspondiente al período 2000 sólo se intiman intereses.

Que, por lo tanto, resulta aplicable al caso la doctrina —que se comparte— sostenida pro la sala B en autos "Dopchitz, Alberto" sentencia del 11/5/90, confirmada por la Alzada el 16/10/90 y en "Márquez, Guillermo César", sentencia del 25/8/92, donde, en lo pertinente se estableció:

"El decaimiento de un régimen de facilidades de pago, constituye una decisión del organismo recaudador que no encuadra en ninguno de los supuestos contemplados por los arts. 141 y 147 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modif.), 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 S.A., B-1632 del 14/5/85; más recientemente "Lamponi, Heraldo Hugo" sentencia del 30/10/89)".

Que por otra parte, no puede en modo alguno confundirse la caducidad o el rechazo de un acogimiento a un plan de facilidades de pago con una sanción, porque tal rechazo o caducidad 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 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 sólo las consecuencias ordinarias de la mora como resultado objetivo de aquella inactividad o incumplimiento debido del plan de pagos". (En el mismo sentido, "Fernández, Eduardo Horacio s/apelación", Expte. N° 14.569-I, sentencia de la sala B del 5/9/95)."

Que la sala 2 de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha reafirmado el criterio expuesto, al resolver en la causa "Ferrocchio y Cía. S.A. s/ apelación" Expte. del T.F.N. N° 12.832-I, sentencia del 11 de diciembre de 1998, en donde en lo pertinente se sostuvo que "el decaimiento de un plan de facilidades de pago no es una sanción de carácter penal comprendida en el art. 14 de la ley 11.683, sino la consecuencia necesaria del incumplimiento del contribuyente a las condiciones establecidas en el plan al que se acogió voluntariamente, por lo que caducidad se produce de pleno derecho sin que sea necesario, ni el reconocimiento por parte del contribuyente, ni el dictado por parte de la DGI de una resolución que la declare", y posteriormente, en la causa "BelleSpin Hebe Carolina s/apelación" Expte. del Tribunal Fiscal N° 16.236-I, sentencia del 7 de octubre de 1999.

Por ello, y en virtud de que la declaración del decaimiento del régimen de

facilidades de pago instrumentado por la Res. general 1678/04 (AFIP) no encuadra en ninguno de los supuestos contemplados por el art. 159 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) para habilitar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, no resulta susceptible de serapelada ante este organismo jurisdiccional.

Que, por lo expuesto, corresponde hacer lugar a la excepción de incompetencia planteada por el Fisco Nacional, con costas.

III. Que por la forma en que se resuelve no corresponde tratar la defensa de nulidad articulada por la recurrente.

IV. Que procede, entonces, remitir los autos a la Administración Federal de Ingresos Pùblicos - Dirección General Impositiva a fin de que les imprima el trámite que corresponda.

V .Que asimismo, corresponde intimar a la recurrente para que en el término de 5 (cinco) días ingrese la tasa de actuación en la proporción dispuesta por el art. 5º de la ley 25.964.

El doctor Bosco dijo:

I. Que llegan los presentes autos a consideración del suscripto a fin de que se expida sobre la competencia de este Tribunal para entender respecto del recurso de apelación interpuesto por la recurrente por el que pretende obtener la declaración de nulidad de todo lo actuado por el organismo fiscal como consecuencia de dos resoluciones, ambas de fecha 13 de diciembre de 2005, la primera obrante a fs. 8/16 y la segunda que anula y reemplaza a la anterior agregada a fs. 8/16. En ambas se decreta la caducidad del plan de facilidades de pago del Régimen de Asistencia Financiera Ampliada —Res. general 1678/04—, al que se había acogido para regularizar su situación en los impuestos a: las ganancias soc., la ganancia mínima presunta y al valor agregado, resultando en definitiva los períodos reclamados en el segundo acto administrativo: en ganancias socs. el ejercicio fiscal 2001; en ganancia mínima presunta 2000 y 2001 y por valor agregado los períodos diciembre de 2000, enero, febrero, agosto y septiembre de 2001 y mayo, junio y diciembre de 2002 y se le informa que la falta de ingreso en el plazo de 15 días de los tributos e intereses que se le intiman, dará lugar al cobro de lo adeudado por la vía judicial.

II. Que al respecto quien suscribe, integrando la sala A, ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre una cuestión sustancialmente análoga a la presente al sentenciarse, con fecha 18 de julio de 2006, la causa: "Alemany, Daniel Eduardo s/Recurso de apelación—", (Expte. N° 26.323-I, en la que se sostuvo: "I.- Que el art. 159 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) establece, en lo que aquí interesa, que "El Tribunal Fiscal será competente para conocer: a) de los recursos de apelación contra las resoluciones de la Dirección General Impositiva que determinen tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva o ajusten quebrantos por un importe superior a

\$...., b) los recursos de apelación contra las resoluciones de la Dirección General Impositiva que impongan multas superiores a \$..., c) de los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de impuestos formuladas ante la Dirección General Impositiva y las demandas de repetición que se entablen directamente ante el Tribunal. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a \$..., d) De los recursos por retardo en las resoluciones de las causas radicadas ante la Dirección General Impositiva, en los casos contemplados en el segundo párrafo del art. 81; e) del recurso de amparo a que se refieren los arts. 182 y 183...".

"Analizados los actos venidos en recurso de apelación, se advierte que no resultan determinativos de la materia imponible o sus accesorios en forma cierta o presuntiva, ni ajusta quebrantos ni, por lo demás imponen sanción alguna, como entiende la actora."

"II. Que tal como lo ha decidido este Tribunal en reiteradas resoluciones, los actos que reúnen las características expresadas en el párrafo anterior y que no se encuentren comprendidos en los incisos del art. 159 de la ley 11.683 —t.o. en 1998—, como claramente ocurre en el sub lite, resultan ajenos a su competencia (vid. entre otros, "Gutierrez y Belinsky S.A. s/recurso de apelación", Expte. N° 9581-I; "Acelin S.A.C.I.A. y F. s/recurso de apelación", Expte. N° 9247-I"; "Gráfica Ares S.A.C.I.F. s/recurso de apelación—", Expte N° 9145-I; "Curi Hnos S.A. s/recurso de apelación—", Expte. N° 14939-I)."

"En el último de los decisarios referidos, la sala B de este Tribunal, remitiéndose a lo resuelto in re "Cresol S.A.", expresó: "...puede afirmarse desde ya que no todo conflicto tributario entre la Administración y los particulares es materia que permita un pronunciamiento válido de este Tribunal Fiscal. Es al respecto el art. 141 de la ley 11.683 el que dispone qué puede conocer este Tribunal, a saber: a) recursos de apelación contra resoluciones que "determinen" tributos o que impongan multas, b) recursos de apelación contra resoluciones denegatorias de reclamaciones de repetición de impuestos, c) recursos por retardo, d) recursos de amparo."

"III. Que sentado ello, debe advertirse que en los actos en recurso el organismo recaudador no ha desarrollado ninguna tarea interpretativa acerca del hecho imponible y sus diversos aspectos, sino que se ha limitado a intimar el pago de gravámenes como consecuencia de haber caducado los planes de facilidades de pago instituido por el dec. 93/00.".

"Que por lo demás el referido acto no importa la aplicación de una sanción que habilita esta instancia."

"En efecto, debe destacarse que el citado art. 159 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) en su inc. b) habilita la instancia de este Tribunal frente a las resoluciones del organismo recaudador que impongan "multas". Es claro que la norma se remite a las multas de los arts. 43, 45, 46 y 47 de dicha

ley, sin que tampoco pueda equipararse la consecuencia impuesta por el acto apelado a las "sanciones de otro tipo" allí también previsto.".

II. Que en virtud de los fundamentos vertidos en el fallo transcripto precedentemente, corresponde hacer lugar a la excepción opuesta por la representación fiscal en los presentes autos y declarar la incompetencia de este Tribunal para entender en la causa, con costas.

III. En atención a la forma en que se resuelve procede remitir estas actuaciones a la Administración Federal de Ingresos Pùblicos —Dirección General Impositiva— a fin de que les imprima el trámite correspondiente.

IV. En cuanto a la procedencia de intimar a la apelante el pago de la tasa de actuación legislada por la ley 25.964, adhiere al pto. V. del voto de la doctora Siritto.

Del resultado de la votación que antecede, por mayoría, se resuelve: 1º) Hacer lugar a la excepción de incompetencia opuesta por el Fisco Nacional, con costas. 2º) Remitir las presentes actuaciones a la AFIP - Dirección General Impositiva para que le dé el trámite que corresponda. 3º) Intimar a la recurrente que en el término de cinco (5) días ingrese la tasa de actuación en la proporción dispuesta por el art. 5º de la ley 25.964. — María I. Siritto. — Sergio P. Brodsky.

---

**Tribunal:** Cámara Federal de Apelaciones de Paraná(CFedParana)

**Fecha:** 14/11/2006

**Partes:** Epuyen S.A. c. Administración Fed. de Ingresos Pùblicos

**Publicado en:** La Ley Online

---

## SUMARIOS:

1. Corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 2º de la ley 25.345 —antievasión—, por cuanto al impedir la posibilidad de acreditar la veracidad de las operaciones realizadas por medios de pago distintos a los allí previstos contradice al art. 34 de la ley 11.683 —t.o. en 1998 y sus modif.—, que por ser una ley especial debe prevalecer sobre la norma general en los aspectos en que resulten contradictorios.

## TEXTO COMPLETO:

2<sup>a</sup> Instancia. — Paraná, noviembre 14 de 2006.

Considerando:

- I. Que, llegan estos actuados a conocimiento del Tribunal en virtud del

de fs. 75/80, que desestima la acción entablada, impone las costas a la actora perdidosa, regula honorarios y tiene presente la reserva del caso federal.

El mismo se concede a fs. 86; se expresan agravios a fs. 87/98, se contestan a fs. 100/105 vta., quedando los autos en estado de resolver a fs. 110.

II. a) La actora se agravia porque la sentencia considera que no surge de manera manifiesta e ineludible la repugnancia constitucional del art. 2 de la ley 25.345 (Ley Antievasión), Res. general 1547 (AFIP) y demás normas complementarias, así como la intimación cursada por la AFIP mediante la cual se impugnan los pagos realizados de Impuesto a las Ganancias/periodo 2003. El segundo agravio versa sobre la falta de tratamiento de la prueba de la incompatibilidad de las normas con los principios constitucionales.

Se agravia asimismo por la cita jurisprudencial, ya que considera que la causa "Tachella" no resulta aplicable al caso.

Sostiene la irrazonabilidad de la norma en crisis, porque al negar la posibilidad al sujeto pasivo de demostrar la veracidad de la operación, impide el triunfo de la verdad y desconoce las características de la operatoria de la empresa con los pescadores de la zona, que requiere el pago de dinero en efectivo.

Se agravia por entender que se ha demostrado la afectación del derecho de propiedad, siendo el fallo "Droguería del Sud S.A." citado por el a quo un aval a la posición de la actora, ya que se han cumplido los requisitos en ella contenidos, los que analiza.

Sostiene que el Juez se limitó al análisis parcializado de la Ley Antievasión, sin analizar la normativa de menor rango y la intimación de AFIP, tal como fuera pedido en la demanda.

Refiere que el a quo no ha considerado el esfuerzo y la intención de la empresa de cumplir con la bancarización de los pagos, hasta donde podía hacerlo y explica seguidamente la operatoria de pago a los pescadores, quienes no pueden acceder al cobro de los cheques y los endosan a favor de la empresa.

Expresa que también se ha omitido analizar la violación al principio de la capacidad contributiva —cita jurisprudencia de esta Cámara en la que se determinó la imposibilidad de gravar ganancias ficticias—, la violación del derecho de defensa y debido proceso —al prohibir acreditar la veracidad de las operaciones— y la contradicción en que incurre el Fisco al impugnar las compras de pescado como gastos para ser deducidos del impuesto a las ganancias y tener esas mismas operaciones como válidas para exigir al contribuyente retenciones en IVA y Ganancias.

contribuyente retenciones en IVA y Ganancias.

Explica que la Ley Antievasión se opone al art. 34 de la ley 11.683, que si bien condiciona algunos efectos tributarios a la utilización de determinados medios de pago, da la posibilidad de "acreditar la veracidad de las operaciones", opina que esta norma por su especialidad prevalece sobre la Ley Antievasión.

Solicita que se declare la nulidad del fallo apelado.

Cita la causa "Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.", en abono de su postura. Hace reserva del caso federal.

b) La representante de la AFIP, al contestar agravios, comienza por hacer referencia a que dentro del marco de la solicitud de reintegro por exportaciones presentada por la firma, se inició una fiscalización en razón de haberse detectado incumplimientos a lo dispuesto por la ley 25.345, específicamente en relación a las operaciones de compra de pescado de río, ya que los pagos fueron realizados en efectivo y por importes que superaban los \$1.000. Advierte que estos pagos no podían ser deducidos como gastos en la liquidación del impuesto a las ganancias período 2003, poniéndose a disposición del contribuyente las planillas con el detalle de los pagos impugnados, bajo apercibimiento de la aplicación del art. 14 de la ley 11.683. En relación a los agravios expresados, centraliza la cuestión en la razonabilidad de la exigencia contenida en la Ley Antievasión teniendo presentes sus fines y la posibilidad de cumplimiento. Asimismo, considera que no se demostró la afectación del derecho de propiedad, ni de defensa ni del debido proceso y que, al haberse rectificado la declaración jurada reconociéndose los gastos impugnados, el caso se habría tornado abstracto. En cuanto a la falta de tratamiento de determinadas cuestiones por el sentenciante, aduce que se dejaron de lado consideraciones irrelevantes para la solución de la causa. Mantiene la reserva del caso federal.

III. a) Que, la actora ocurre por la vía del art. 322 del C.P.C.C.N. a fin de que se declare la inconstitucionalidad del art. 2º de la ley 25.345, de la Res. general 1547 (AFIP) y demás normas complementarias, así como la intimación cursada por la AFIP mediante la cual se impugnan los pagos realizados de Impuesto a las Ganancias/periodo 2003, por verse afectados sus derechos de propiedad, de defensa y del debido proceso. En subsidio, pretende que se declare la derogación del art. 2º de la ley 25.345 por la ley 25.795, que expresamente modifica el art. 34 de la ley 11.683.

El a quo rechazó su pretensión por entender que la repugnancia de las normas cuestionadas con las disposiciones constitucionales no surge de manera manifiesta e ineludible, apuntando que la normativa es razonable acorde a los fines para los cuales fue dictada y no trae aparejada confiscatoriedad, como argumenta el apelante.

Estas normas importan limitaciones a las transacciones en dinero en

la inexistencia de la operación. El art. 2º establece que los pagos efectuados sin emplear los medios de cancelación allí establecidos, carecerán de valor para el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios, "aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones".

La ley 25.345, en el segundo párrafo del art. 2º, remite para el caso de impugnación de pagos, al procedimiento establecido en el art. 14 de la ley 11.683, o sea que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen, no siendo procedente el proceso de determinación de oficio del art. 16.

Con fundamento en estas disposiciones, ante la solicitud de Epuyen S.A. de reintegro por exportaciones, la fiscalización consideró que los pagos superiores a \$1.000 realizados en efectivo, resultaban impugnables y no podían ser deducidos como gastos en la liquidación del impuesto a las ganancias.

b) Que, es pauta hermenéutica que la decisión del órgano jurisdiccional, acerca de la declaración de inconstitucionalidad de una norma, constituye la última "ratio" a la que corresponde acudir.

En este sentido, entre los criterios orientadores de la interpretación constitucional, se ha sostenido: "...Los actos emanados de los órganos de poder se presumen válidos y constitucionales, lo que en nada obsta al control de su constitucionalidad, pero no ha de llegarse a la declaración de inconstitucionalidad sin antes realizar una esforzada interpretación para compatibilizar la norma o el acto presuntamente contrarios a la constitución con las disposiciones de ésta, porque la declaración de inconstitucionalidad configura, según la Corte, una última "ratio" o un recurso extremo del orden jurídico, que ha de usarse con suma cautela" (Bidart Campos, Germán J., "La interpretación y el control constitucionales en la jurisdicción constitucional", Ed. Ediar, Buenos Aires, 1988, pág. 236).

Que, el art. 34 de la ley 11.683 (texto según ley 25.795), que faculta al Poder Ejecutivo Nacional a establecer determinados condicionamientos en el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente, a la utilización de determinados medios de pago, en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

Así, el cercenamiento de la posibilidad de acreditar la veracidad de la operación dispuesto por el art. 2º de la ley Antievasión, choca con esta disposición dada por una normativa especial como lo es la ley de procedimiento fiscal.

En este orden de ideas, debe analizarse la extensión que debe darse al art. 2º de la ley 11.683, en cuanto propugna la determinación de la verdadera

naturaleza del hecho imponible.

Es cierto que en principio esta norma tiene como intención revelar el verdadero sustrato del hecho imponible que puede aparecer encubierto con formas o estructuras jurídicas construidas para evadir total o parcialmente la carga impositiva.

Es así que se ha expresado: "Si bien el principio de la realidad económica es el principio interpretativo de excepción instaurado en la ley de procedimiento tributario, debe ser aplicado cuando no existe una verdadera identidad entre el hecho jurídico que se pone de manifiesto y que, consiguientemente, provocará una carga fiscal, y el sustento real que de ese hecho se desprende... La C.S.J.N. tiene dicho que "sin desconocer la significativa importancia que tiene en materia tributaria el principio de la "realidad económica", su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales, ya que lo contrario afectaría el principio de reserva o legalidad y supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica (Fallos 319:3208). De lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente" (el resaltado nos pertenece).

"El alcance de las leyes impositivas debe determinarse computando la totalidad de las normas que la integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación. La interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas por el contribuyente, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal."(PET 2002, Doctrina Jurisprudencial, pág. 537).

En virtud de lo dicho este principio relevante puede verse desvirtuado si el contribuyente se ve impedido de demostrar la realidad económica en la que se basa. Por lo demás, si el Fisco puede recurrir a la prescindencia de la forma jurídica para develar una realidad distinta a la apariencia que dichas formas han presentado, no resulta coherente que se interponga una norma que impide en modo absoluto hacerlo en ciertos casos, cuando ello puede beneficiar al contribuyente.

Puede establecerse, como se ha hecho, un catálogo de medios cancelatorios que por sí se consideren suficientes, pero no aparece razonable que ante la ausencia de ellos no se permita en modo alguno la acreditación por otros medios.

El art. 1º de la ley 25.345 al privar de efectos entre partes a los pagos hechos sin las formas mencionadas se introduce en cuestiones que se encuentran reguladas en el Código Civil. Porque si a los efectos fiscales se

prefieren ciertos medios acreditativos, tal requisito no debe ampliarse a los efectos entre las partes, materia que, como se ha dicho, tiene su propia regulación en cuanto a la prueba de pago.

IV. En definitiva, el art. 2º de la ley 25.345 al contradecir al art. 34 impidiendo la prueba de la verdad, resulta constitucional.

Además de lo ya expresado, puede agregarse que la ley 25.795 modifica el art. 34 de la ley 11.683 pero mantiene la posibilidad de acreditar la verdad de las operaciones, y la ley 26.044 no altera su texto. Ambas normas son posteriores a la ley 25.345.

Corresponde señalar también que: "Teniendo presente que el art. 34 de la L.P.T. se encuentra vigente y que es una norma especial, la cual regula la materia procedimental tributaria; ante la colisión de disposiciones normativas debemos estar a la prevalencia de la primera, porque si bien es anterior en el tiempo a la ley antievasión (sic), esta última es general y sólo podrá tener vigencia en los que en forma expresa no se oponga a lo reglado por aquella ley tributaria especial.(PET/2001, "La prohibición de pago en efectivo: el cheque cancelatorio", por Eduardo Christensen, pág. 117).

"...el suscripto se inclina por la prevalencia de la aplicación de la ley especial de procedimiento tributario, donde se regula el derecho de defensa del contribuyente a brindarle la posibilidad de probar la veracidad de las operaciones cuestionadas (conf. art. 34), por sobre lo establecido en la ley general de prevención de la evasión. Ello en virtud del "principio de especialidad", por el cual una ley posterior no deroga a una ley anterior (sic) y especial de determinada materia, aunque ésta pueda estar alcanzada por la generalidad de aquélla y aún cuando ambas normas estén vigentes." (del voto en disidencia del doctor Celdeiro, en el fallo "Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.", dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación el 14/9/2004, Lexis Nexis N° 70022012).

Por lo dicho debe prevalecer el art. 34 por sobre el art. 2º de la ley 25.345 en lo que resultan contradictorios.

Se ha expresado: "En el primer fallo "Pascuzzi" ... la sentencia del Tribunal Fiscal, con referencia a la ley 25.345 dice: "El art. 2º de la ley crea una presunción absoluta —en rigor, una ficción— que impide a quien no utiliza los medios de pago establecidos en su art. 1º acreditar la veracidad de las operaciones. Ello implica, de un lado, un cercenamiento al derecho de defensa de los contribuyentes y responsables al no permitir, por otros medios la demostración de las operaciones realizadas que resulten impugnadas. Más, de otro, ello indudablemente puede conducir a desconocer el principio de rango constitucional de capacidad contributiva, pues esa imposibilidad —en términos de realidad económica—, puede implicar una carga tributaria manifestada, en definitiva, como un incremento de la tasa efectiva del impuesto, consecuencia que derivará al no admitirse la deducibilidad de un gasto o la utilización de un crédito." (

PET/Doctrina, 27/01/06, "ley 25.345, sobre antievasión: medios de pago. Estado de situación, a propósito de reciente fallo.", por Alfredo J. Bacigaluppi y Germán N. Alvarez, pág. 2 y sigtes.).

Un argumento adicional en este caso es la circunstancia de que el mismo hecho es desconocido por no haberse instrumentado debidamente a los efectos del impuesto a las ganancias pero es reconocido por AFIP cuando de retenciones de IVA se trata. Sobre esto el Tribunal Fiscal de la Nación ha dicho: "... la admisión por parte del Fisco de la existencia real de las operaciones a efectos del Impuesto a las Ganancias, no pudiendo considerarse un criterio diferente, pues se trata de las mismas, a los efectos del Impuesto al Valor Agregado..." (Causa "Cereales El Cóndor s/apelación - I.V.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 2001/12/18, PET/2002, Jurisprudencia, pág. 459). En este caso, la propia AFIP a fs. 11, 56 vta. y 101 reconoce la veracidad de las operaciones, y lo único que impugna son los medios de pago.

Esta incongruencia resulta del propio texto del art. 2º de la ley 25.345 y también del art. 34 de la ley 11.683 en cuanto a que los medios que se autorizan sirven para "deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios", pero ello no puede interpretarse como que la AFIP, apartándose de la verdad, reconozca el mismo hecho, (el pago y lo retenido en concepto de IVA) para cobrar un impuesto y lo desconozca para hacer deducción de otro impuesto.

V. Lo hasta aquí expresado no abre juicio sino sobre el carácter constitucional del art. 2º de la ley 25.345, primer párrafo, en cuanto expresa "aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones".

Que, en lo referente a la imposición de las costas, en atención al modo en que se resuelve la litis, las particularidades ventiladas, la cantidad y variedad de normas en juego y la probable razón fundada para litigar justifican plenamente que el Tribunal se aparte del principio general en materia de costas, imponiendo las mismas por el orden causado (cfr. art. 68 2 párrafo CPCCN).

Por lo expuesto, se resuelve: 1.- Admitir el recurso de apelación interpuesto y revocar la sentencia de fs. 75/80. 2. Hacer lugar a la acción interpuesta por Epuyen S.A., declarando la constitucionalidad del primer párrafo, in fine del art. 2º de la ley 25.345, en cuanto expresa "aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones". 3. Costas en ambas instancias, en el orden causado (art. 68 2 párrafo CPCCN). 4. Regular los honorarios correspondientes a la primera instancia de la siguiente manera: por la parte actora, los pertenecientes al Dr. Rubén Dario Bonacossa en la suma de pesos ochocientos (\$800,00), y los atinentes al Dr. Roberto Aníbal Lerena en la suma de pesos cuatrocientos (\$400,00); por la demandada, los relativos a las Dras. Diana Marina Nuñez y Sandra María Liliana Cuestas, en la suma de pesos quinientos (\$ 500,00) a cada una de ellas —arts. 6º y 7º de la ley 21.839, t.o. por ley 24.432—. Asimismo, regular los honorarios

habidos en esta instancia de la siguiente manera: por la parte actora, al Dr. Roberto Aníbal Lerena, en la suma de pesos cuatrocientos veinte (\$420,00) y por la demandada, a la Dra. Diana Marina Nuñez en la suma de pesos doscientos cincuenta (\$ 250,00) —art. 14 de la ley 21.839, t.o. por ley 24.432—.

Se constituye el Tribunal con los suscriptos de conformidad con lo establecido en el art. 109 del R.J.N. (vocalía vacante). — Guillermo Enderle. — Gabriel Chausovsky.

MIGUEL PASCUZZI E HIJOS S.A.  
Tribunal Fiscal de la Nación  
Sala A  
14/09/2004

### **HECHOS:**

*En una fiscalización, la Dirección Gral. Impositiva detectó compras cuyos pagos no reunían los extremos legales previstos en la ley 25.345, procediendo a la impugnación de los créditos fiscales. Como consecuencia de dicho procedimiento se intimó al contribuyente al ingreso del saldo de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, lo cual motivó la apelación de éste y el planteo de nulidad del acto recurrido. Corrido el traslado, el Fisco opuso excepción de incompetencia. El Tribunal Fiscal, por mayoría, se declaró competente y rechazó la nulidad incoada por el recurrente.*

### **SUMARIOS:**

1. El Tribunal Fiscal de la Nación es competente para entender en la apelación del acto por el cual la Dirección Gral. Impositiva intimó el ingreso de saldos de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, dado que las mismas fueron elaboradas en el marco de una fiscalización por aplicación de las disposiciones de la ley 25.345, discutiéndose la veracidad de las operaciones, por lo que el procedimiento llevado a cabo por el Fisco debe ser considerado una determinación de oficio más allá de la forma del acto dictado en su consecuencia, y por lo tanto, apelable en los términos del art. 159 de la ley 11.683.
2. Cabe rechazar el planteo de nulidad del acto por el cual la Dirección Gral. Impositiva intimó el ingreso de saldos de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por aplicación de las disposiciones de la ley 25.345, sustentada en la inaplicabilidad de dicha norma por falta de derogación del art. 34 de la ley 11.683, pues la sanción de aquélla no implica necesariamente la derogación del citado art. 34, ya que el mismo está concebido en términos más amplios que la referida

ley en cuanto a los requisitos que pudieran exigirse a los contribuyentes y responsables, y no se agota en la utilización de determinados medios o procedimientos de pago sino que se refiere a otras formas de comprobación de las operaciones.

3. Es improcedente el planteo de nulidad del acto por el cual la Dirección Gral. Impositiva intimó el ingreso de saldos de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por aplicación de las disposiciones de la ley 25.345, sustentada en la inaplicabilidad de dicha norma por falta de derogación del art. 34 de la ley 11.683, atento que este último instrumenta una delegación a favor de la Administración Fed. de Ingresos Públicos, por lo que razonablemente puede interpretarse que el legislador retomó su facultad para ejercerla en forma directa en lo que hace a la utilización de determinados medios de pago mediante la referida ley, circunstancia que trajo como consecuencia la derogación implícita de la res. general 151, mas no la del citado art. 34, si bien ha resultado carente de operatividad.
4. Debe rechazarse el planteo de nulidad del acto por el cual la Dirección Gral. Impositiva intimó el ingreso de saldos de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por aplicación de las disposiciones de la ley 25.345, con sustento en la inexistencia de una determinación de oficio, toda vez que el Fisco se ciñó a la aplicación de las disposiciones de la referida ley que en forma expresa prevé la inaplicabilidad de aquél procedimiento.
5. Sin perjuicio del valladar impuesto por el art. 185 de la ley 11.683 al Tribunal Fiscal de la Nación para que se pronuncie sobre la constitucionalidad de las leyes, cabe manifestar las objeciones constitucionales que merece la ley 25.345, en tanto su art. 2º crea una presunción absoluta que impide a quien no utiliza los medios de pago establecidos en su art. 1º acreditar la veracidad de las operaciones, lo cual implica un cercenamiento al derecho de defensa, pudiendo llegar a desconocerse el principio de capacidad contributiva, pues esa imposibilidad puede implicar un incremento de la tasa efectiva del impuesto al no admitirse la deducibilidad de un gasto o la utilización de un crédito, maguer la veracidad de las operaciones.
6. Ante la existencia de colisión entre lo normado por el art. 34 de la ley 11.683 y el art. 2º de la ley 25.345, en lo referente a los medios de pago, debe establecerse que la ley especial de procedimiento tributario, donde se regula específicamente el derecho de defensa, prevalece por sobre lo establecido en la ley general de prevención de la evasión. (del voto en disidencia parcial del doctor Celdeiro).
7. Es nulo el acto por el cual la Dirección Gral. Impositiva intimó el ingreso de saldos de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por aplicación de las disposiciones de la ley 25.345, ya que al no permitirle al contribuyente acreditar la autenticidad de sus operaciones vulneró la garantía del debido proceso y cercenó el

derecho a ofrecer y producir prueba, resultando claro que no puede admitirse que la pretensión fiscal sobre la que no se pudo ofrecer probanza en sede administrativa constituya enjuiciamiento definitivo en el proceso. (del voto en disidencia parcial del doctor Celdeiro).

**TEXTO COMPLETO:**

Buenos Aires, setiembre 14 de 2004.

Los doctores Bosco y Buitrago dijeron:

I. Que a fs. 736/746 se interpone recurso de apelación contra el acto de fecha 7 de Octubre de 2003 de la División Sede de la Dirección Regional Salta de la AFIP-DGI, mediante el cual se intima a la recurrente al pago de \$261.755,57.- en concepto de saldos de declaraciones juradas por el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los periodos fiscales 5, 6, 9, 10, 11 12/2002 y 1 y 2/2003.

En su escrito de inicio la actora analiza el acto recurrido, describiendo que el mismo consigna en el asunto: -Obligaciones Impositivas. Orden de Intervención N° 925/3 Impuesto al Valor Agregado. Intimación falta de pago-.

Al respecto, puntualiza que la nota recurrida, no posee fundamentos normativos ni dictamen jurídico previo. Sostiene que únicamente refiere a una Orden de Intervención, evidenciando que la apelante estuvo sujeta a una Auditoria Fiscal por el IVA respecto a los periodos antes señalados. Agrega que la recurrente presentó las declaraciones juradas en el IVA, con saldos a su favor sin deuda sobre el impuesto, concluyendo que los saldos a favor expuestos en las declaraciones juradas no se corresponden con los importes intimados. Desconoce, por ende, el origen de dichos saldos, los cuales -entiende- no derivan de sus declaraciones juradas que hasta la fecha no fueron impugnadas.

Plantea la excepción de nulidad, solicitando su tratamiento como de previo y especial pronunciamiento. Expone que la nota recurrida es consecuencia de la violación abierta y evidente de los procedimientos legales establecidos en la ley 11.683, para arribar a una determinación de deuda conforme lo establecen los arts. 16 y siguientes.

Agrega al respecto, que el Fisco omitió otorgar la vista que establece el art. 17 de la citada ley de rito, privándosele de la posibilidad de ejercitar su derecho a disponer de la garantía del debido proceso y ejercitar su derecho de defensa que asegura el art. 17 de la constitución nacional. Efectúa un análisis de las normas aplicables al caso y asimismo alega falta de motivación, de dictamen jurídico previo e incompetencia del órgano.

Sostiene asimismo la inaplicabilidad al supuesto de autos de la ley 25.345. Afirma que se trata de una norma de prohibición, cuya consecuencia es la

inoponibilidad de los "pagos" ya sea entre las partes o frente a terceros, por sumas superiores a la de \$1.000, aspecto que la diferencia del art. 34 de la ley 11.683 (t.v.), que se refiere a la acreditación de "operaciones".

Continúa diciendo que tal circunstancia hace que sea congruente que acto seguido disponga que en los casos por ella regidos sea de aplicación el art. 14 de la citada ley ritual.

Afirma que habiendo pagado con títulos públicos (Lecops y Patacones entre otros) no son estrictamente pagos sino "daciones en pago", que no están comprendidos en la norma del art. 1º de la ley 25.345, sino, en todo caso, caen en el ámbito operativo del art. 34 de la ley 11.683.

Expresa que la ley 25.345 es una ley de índole general que pese a que tiene vigencia posterior a la ley 24.765 que introdujo el texto actual del art. 34 de la ley 11.683, no es derogatoria de esta última, porque se trata de una ley especial aplicable solamente en materia impositiva y con referencia a la existencia de base imponible y no a la acreditación de pagos.

Finalmente ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 753/759 contesta la representación fiscal oponiendo como de previo y especial pronunciamiento la excepción de incompetencia prevista en el art. 171 inc. a) de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y modif.). Sostiene que la nota recurrida no determina tributo en forma cierta o presunta, ni ajusta quebranto, ni impone multa, sino que sólo es una intimación administrativa. Agrega que solo ha existido una fiscalización acerca del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la actora y una intimación administrativa. Subsidiariamente, contesta los agravios vertidos por la apelante con relación a la nulidad planteada solicitando su rechazo y se extiende en lo que hace a la aplicación de la ley 25.345. Cita jurisprudencia que considera avala su postura y deja planteado el caso federal.

III. Que a fs. 762/764 obra la contestación de la recurrente en relación a la excepción de incompetencia formulada por el Fisco Nacional. A fs. 765 se declara formalmente admisible la excepción de incompetencia como de previo y especial pronunciamiento y se elevan las presentes actuaciones a consideración de la sala A. A fs. 768 se ponen los autos a sentencia, a los fines de considerar las excepciones interpuestas como de previo y especial pronunciamiento por las partes.

IV. Que en primer lugar corresponde que este Tribunal se expida con relación a la excepción de incompetencia interpuesta por el Fisco Nacional.

V. Que en autos se apela el acto emitido por la Administración Federal de Ingresos Públicos (DGI), mediante el cual se informa a la recurrente que no existe constancia de la cancelación de saldos de declaraciones juradas en el impuesto y períodos anteriormente detallados, por lo que se solicita acompañe la documentación que acredite su ingreso y en caso de haber

omitido el pago, se la intimá a que ingrese la suma en cuestión, bajo apercibimiento de proceder al cobro por vía judicial.

VI. Que el art. 159 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) establece, en lo que aquí interesa, que "El Tribunal Fiscal será competente para conocer: a) de los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva o ajusten quebrantos por un importe superior a \$..., b) los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que impongan multas superiores a \$..., c) de los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de impuestos formuladas ante la AFIP y de las demandas de repetición que se entablen directamente ante el Tribunal. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a \$..., d) De los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la AFIP, en los casos contemplados en el segundo párrafo del art. 81; e) del recurso de amparo a que se refieren los arts. 182 y 183....".

VII. Que a fin de dilucidar la cuestión cabe previamente reseñar las circunstancias que han llevado al Fisco Nacional, y de acuerdo a su propia perspectiva, a intimar el ingreso de saldos de las declaraciones juradas correspondientes al impuesto al valor agregado por los períodos 5, 6, 9, 10, 11 y 12/2002, 1 y 2/2003.

De acuerdo a los antecedentes administrativos, se aprecia que las citadas declaraciones juradas fueron elaboradas en el marco de una fiscalización llevada a cabo por el organismo recaudador, en la cual los inspectores actuantes procedieron a la impugnación de créditos fiscales con sustento en la aplicación de la ley 25.345 y sus modif. (Ley de Prevención de la Evasión Fiscal).

Sobre el particular, cabe recordar que la mentada norma establece en su art. 1º -texto según dec. 363/02- que: "No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a \$1.000 (mil pesos), o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los 15 (quince) días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el art. 8º de la presente, que no fueran realizadas mediante:

1. Depósitos en cuentas de entidades financieras.
2. Giros o transferencias bancarias.
3. Cheques o cheques cancelatorios.
4. Tarjeta de crédito, compra o débito.
5. Factura de crédito.

## 6. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional.

Por su parte, el art. 2º del citado texto legal dispone que: "Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el art. 1º de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aún cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones." Agrega, luego, que: "En el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido en el art. 14 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.)".

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

Con fundamento en estas disposiciones, la fiscalización -conforme las tareas de auditoría practicadas- al detectar compras cuyos pagos no reunían los extremos legales precedentes, consideró improcedente el cómputo de los créditos fiscales respectivos y confeccionó las consecuentes declaraciones juradas rectificativas.

Surge asimismo de las actuaciones administrativas, que el organismo recaudador procedió a notificar las conclusiones arribadas por la verificación, dejando constancia que de no rectificar las declaraciones juradas proyectadas según la pretensión fiscal, se procedería de acuerdo a lo que establece la ley 25.345 y modif., a la aplicación del procedimiento normado en el art. 14 de la ley 11.683 (t.o. en 1998).

Ante la disconformidad expresada por la contribuyente, el ente fiscal, previo dictamen del servicio jurídico de la Dirección Regional Salta (vide fs. 674/675 de los a.a.), aplicó el mentado procedimiento dictando, en consecuencia, el acto que aquí se recurre.

VIII. Que con relación a la cuestión planteada, resulta relevante formular algunas consideraciones sobre el concepto de determinación de oficio, cuestión ésta que ha sido analizada en varias causas, entre ellas: "Cooperativa Agropecuaria Gral. San Martín de Coronel Suárez Ltda." (TFN, sala B, de fecha 6/04/93). Allí con cita de Dino Jarach se dijo que aquella "Ha de consistir en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables, como también el monto imponible resultante de la aplicación de las normas y pautas legales de valoración, aún cuando se

omitan las operaciones finales del cálculo del gravamen adeudado... Que en el mismo sentido, el art. 23 -hoy art. 16- de la ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modif.) expresa que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Dirección General Impositiva, procederá a determinar de oficio la materia imponible y a liquidar el gravamen correspondiente".

IX. Que asimismo, en el fallo recaído en la causa "Confecat S.A." de la sala B y del 27/3/95 se dijo: "...Que desde el punto de vista objetivo, atendiendo al contenido del acto, conforme a la ley 11.683, la determinación debe tener por objeto establecer la existencia de "materia imponible" (art. 9º inc. b) y art. 23 -hoy 16-... Que fijar la materia imponible implica también acreditar la existencia, por vía directa e indirecta, del hecho imponible... Que dicha materia imponible y su medición en términos legales dará como resultado la "base imponible" sobre la que procederá el último acto del proceso de determinación que es la liquidación". Idénticas consideraciones ha expuesto esta sala in re "Robert Bosch" del 13/11/97.

En el mismo sentido esta sala, en autos "Pescapuerta Arg. S.A. s/apelación - impuesto al valor agregado" de fecha 21/6/2002 expresó: "Que a juicio de los que suscriben, la mentada resolución significa jurídica y económicamente una determinación de oficio de la obligación tributaria del impuesto al valor agregado en cabeza de la actora."

"Ello es así aún cuando el Fisco Nacional haya prescindido del procedimiento instituido en los arts. 17 y siguientes de la ley 11.683 (t.v.), ya que el acto conlleva una operación interpretativa y de cálculo propia de tal determinación. Repárese que a través de él se describe en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicitándose claramente sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de medida, la indicación del sujeto responsable y, también, se liquida e intima el impuesto resultante (v. opinión de los suscriptos in re "Robert Bosch Arg. S.A.", del 13/11/97)."

"Cabe señalar que asimismo la jurisprudencia coincidente de la Alzada, cuyo criterio se estima aplicable de acuerdo con las particularidades del sub lite. Ha dicho que cuando no se trate de una reclamación de importes declarados por el contribuyente ni de una "liquidación" de las contempladas en el último párrafo del art. 20 (hoy art. 11) de la ley 11.683, si en la resolución se menciona concretamente el importe de la suma por la que se requieren los comprobantes de pago, los conceptos a los que aquella obedece y el sujeto responsable, dejándose constancia de que en caso de incumplimiento se procederá a la vía ejecutiva, no puede negarse al acto el carácter de determinación, abriendo -en consecuencia- la competencia del Tribunal Fiscal (v. "Alvarez, Mario Roberto", sala I, 29/9/93; "Coop. Agrícola San Martín", 21/4/94 y "Alpachiri Coop. Agrícola Ganadera Ltda.", 22/10/91 - ambos de la sala II-)".

"Esta tesis ya fue sostenida desde los albores del contencioso tributario que se desarrolla ante este organismo. Los Dres. Bavio, Micele y Rodríguez Jauregui, expresaron tiempo ha "...no es sólo la forma del acto lo que, fundamentalmente, caracteriza a una determinación impositiva, pues, como lo ya dicho el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, 'no es posible que ella dependa del simple arbitrio de la administración, según se adopte o no cierto aparato meramente formal, sustrayendo según ello la cuestión, al oportuno ejercicio de los derechos de los contribuyentes'..." (v. "Shell Cía. Arg. de Petróleo S.A.", 11/7/61, Fallos Tribunal Fiscal 1960/1961; 228/231)."

X. Que dentro de ese contexto conceptual, la materia aquí controvertida, conlleva una determinación de oficio, toda vez que de sus previsiones surge que lo que se discute -en definitiva- es la veracidad de las operaciones, conteniendo ello implicancias directas en la configuración del hecho imponible.

En suma, la aplicación de las disposiciones de la ley 25.345 entraña la verificación de hechos ocurridos y de las disposiciones jurídicas aplicables, así como también la comprobación del tributo conforme a pautas legales de valoración.

Siendo ello así, cabe concluir que la cuestión sometida a la consideración de este Tribunal, versa sobre un procedimiento llevado a cabo por el organismo fiscalizador, que debe ser considerado una determinación de oficio, más allá de la forma del acto dictado en su consecuencia y por lo tanto apelable de conformidad con lo prescripto por el art. 159 de la ley procedural.

Por ello votamos en el sentido de declarar la competencia de este Tribunal en las presentes actuaciones. Con costas.

XI. Que determinada la competencia de este Tribunal para entender en autos, corresponde ahora pronunciarse respecto de la excepción de nulidad, interpuesta por la actora como de previo y especial pronunciamiento.

Sobre el particular cabe tener presente que una declaración de tal tipo importa la privación de efecto a los actos que adolecen de algún vicio y que por ello carecen de aptitud para cumplir con el fin a que se hallan destinados, por lo que, a los efectos de su procedencia, interesa que exista alguna causal que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que puede dar lugar a la indefensión (CCiv., sala F, LL 114-834). Por lo demás, deben ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido (CCiv., sala E, 116-245).

XII. Que sentados tales aspectos y tal como lo expresara esta sala en la sentencia recaída en la causa "Pescapuerta Arg. S.A. s/apelación- impuesto al valor agregado" de fecha 21/6/2002, en la cuestión planteada "... cobra

especial significación recordar el carácter "objetivamente jurisdiccional" que reviste el procedimiento de determinación de oficio dentro de la ley 11.683, en la medida que concreta la obligación nacida abstractamente en la ley. Es por tal motivo que se ha dicho, y con razón, que la formación regular de un acto administrativo de tal trascendencia, debe ser observada con estrictez."

XIII. Que a los fines de analizar concretamente el acto venido en recurso, corresponde ante todo dejar sentado que a criterio de los suscriptos no le asiste razón a la actora en cuanto sostiene la inaplicabilidad al presente caso de las previsiones de la ley 25.345.

Ello es así, en primer lugar, porque el art. 1º sólo condicionó su aplicación a la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación, por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el art. 8º; circunstancia acaecida el 21/12/2000 (conforme a lo cual la norma comenzó a tener aplicación a partir del 5/1/2001).

Desde otro ángulo, la inaplicabilidad no puede sustentarse en la circunstancia de que no se derogara simultáneamente el art. 34 de la ley 11.683, que fuera incorporado a la ley 11.683 por la ley 24.765.

Esta última disposición establece: "Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados."

La facultad conferida fue ejercitada por la AFIP mediante el dictado de la res. general 151 (modificada por la res. general 215 y complementada por la res. general 308), en lo que hace a la utilización de determinados medios de pago o procedimientos de cancelación de las obligaciones.

Del texto de la norma legal citada surge claramente que la sanción de la ley 25.345 no implicaba necesariamente la derogación del art. 34 transcripto, ya que el mismo está concebido en términos más amplios que la referida ley, en cuanto a los requisitos que pudieran exigirse a los contribuyentes y responsables, y no se agota en la utilización de determinados medios o procedimientos de pago, sino que asimismo se refiere a "otras formas de comprobación de las operaciones".

Además, no debe olvidarse que por la misma se instrumenta una delegación a favor de la AFIP, pudiendo razonablemente interpretarse que el legislador retomó su facultad para ejercerla en forma directa en lo que hace a la utilización de determinados medios de pago, mediante la ley 25.345; circunstancia que trajo como consecuencia la derogación implícita de la res. general 151, mas no la del art. 34 mentado, si bien este último, por el

motivo expresado, ha resultado carente de operatividad en la materia que nos ocupa.

A los suscriptos no se les escapa que en la materia existió desprolijidad en lo que hace a la reglamentación de la nueva norma y el adecuado ordenamiento de las disposiciones, aspecto que recién se concretó -al menos en las cuestiones esenciales- mediante el dictado de la res. general 1547, extremos que en el interregno pueden haber causado situaciones de incertidumbre para los obligados. Pero tales circunstancias frente al tenor de las disposiciones de la ley 25.345, no pueden dar fundamento suficiente para considerar que dicha norma no fue operativa en el lapso referido.

XIV. Que en cuanto a los agravios de la actora destinados a establecer una distinción respecto de la materia tratada en una y otra norma, cabe observar que si bien la ley 25.345 hace referencia a "pagos" -particularidad en virtud de la cual la recurrente la vincula con el art. 14 de la ley 11.683-, en el art. 2º hace expresa referencia a las "operaciones" cuya acreditación se verá afectada por el incumplimiento de sus disposiciones.

De este modo, la diferencia que se apunta no es tal y la remisión al procedimiento establecido en el art. 14 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones tiene la finalidad de establecer que para la impugnación de los actos que se dicten en su consecuencia, no será de aplicación el procedimiento normado en los arts. 16 y siguientes de la ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de la declaración jurada.

En virtud de lo expuesto no le asiste en este punto razón a la actora.

XV. Que la recurrente plantea asimismo la nulidad del acto sobre la base de que en la especie no se han seguido los procedimientos establecidos en la ley de rito a los fines de llevar a cabo una determinación de oficio.

Sobre este particular debe tenerse presente que a los fines del dictado del acto en cuestión, el Fisco se ciñó a la aplicación de las disposiciones de la referida ley 25.345, las que, como se vio en el considerando precedente, en forma expresa prevé la inaplicabilidad de aquellos procedimientos. Frente a ello, debe señalarse que este Tribunal no puede obviar la aplicación de normas expresas de la ley, siendo que la declaración de nulidad por el motivo expuesto implicaría expedirse sobre la validez constitucional de la ley, aspecto que le está vedado por el art. 185 de la ley 11.683 (t.v.).

XVI. Que por su parte y en torno a los restantes agravios de la actora en torno a la nulidad incoada, cabe señalar respecto de la motivación del acto, que en el mismo se consigna en el Asunto la orden de intervención O.I. N° 925/3 y se detallan los conceptos y períodos fiscales que se intiman por falta de pago.

Sentado ello, a poco que se observen los antecedentes administrativos

correspondientes a dicha intervención, tal como se lo expresara en el Considerando VII se obtienen los motivos en que se fundamenta el dictado del acto en cuestión, de los cuales evidentemente la actora tuvo conocimiento, según surge de la narración de los hechos efectuada en su escrito de apelación y de la copia de los antecedentes administrativos y restante documental que acompaña.

En cuanto al dictamen jurídico, tal como se dijo supra, a fs 674/675 de los antecedentes administrativos obra el dictamen del servicio jurídico de la Dirección Regional Salta.

Respecto de la competencia del órgano que dictó el acto recurrido, debe tenerse presente que la actora no cuestiona el carácter de juez administrativo del funcionario firmante, sino su competencia para suscribir actos de naturaleza determinativa. En este punto corresponde remitirse a lo expresado anteriormente en cuanto a las normas aplicables a los fines del procedimiento que dio lugar al acto de que se trata, estimándose oportuno reiterar lo expresado en el Considerando XV en el sentido que una cosa es la naturaleza determinativa de dicho acto, que este Tribunal reconoce y en virtud de lo cual se declara competente en la presente causa y otra es la posibilidad de su parte -frente a las disposiciones del art. 185 allí citado- de exigir el cumplimiento estricto de los procedimientos reglados en la ley 11.683, con miras a una posible declaración de nulidad, frente a la existencia de una norma legal expresa que dispone la no aplicación de dichos procedimientos.

En orden a lo expresado, cabe asimismo rechazar los agravios de la actora en las cuestiones precedentemente tratadas.

XVII. Que en lo que hace al concreto planteo de inconstitucionalidad formulado por la recurrente, con fundamento en la afectación del derecho de propiedad y el principio de legalidad en materia fiscal y el derecho de defensa protegidos por los arts. 4º y 75, 17 y 18 de la Constitución Nacional, los suscriptos no pueden dejar de poner de manifiesto las objeciones constitucionales que les merece el mecanismo instrumentado por la ley 25.345.

En efecto, el art. 2º de la ley crea una presunción absoluta -en rigor, una ficción- que impide a quien no utiliza los medios de pago establecidos en su art. 1º acreditar la veracidad de las operaciones. Ello implica, de un lado, un cercenamiento al derecho de defensa de los contribuyentes y responsables al no permitir, por otros medios, la demostración de las operaciones realizadas que resulten impugnadas. Mas, de otro, ello indudablemente puede conducir a desconocer el principio de rango constitucional de capacidad contributiva, pues esa imposibilidad -en términos de realidad económica-, puede implicar una carga tributaria manifestada, en definitiva, como un incremento de la tasa efectiva del impuesto, consecuencia que derivará al no admitirse la deducibilidad de un gasto o la utilización de un

crédito, maguer la veracidad de las operaciones.

Sin perjuicio de lo expuesto, el valladar impuesto por el art. 185 de la ley de procedimiento tributario impide que este Tribunal se pronuncie sobre el particular.

Por lo expuesto votamos en el siguiente sentido:

1. Rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal. Con costas.
2. Rechazar la excepción de nulidad interpuesta por la actora. Con costas.

El doctor Celdeiro dijo:

I. Que se comparten los relatos vertidos en los considerandos I, II y III precedentes.

II. Que en primer lugar corresponde que este Tribunal se expida con relación a la excepción de incompetencia interpuesta por el Fisco Nacional.

III. Que en autos se apela el acto emitido por la Administración Federal de Ingresos Públicos (DGI), mediante el cual se informa a la recurrente que no existe constancia de la cancelación de saldos de declaraciones juradas en el impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales 5, 6, 9, 10, 11 y 12/2002 y 1 y 2/2003, por lo que se solicita acompañe la documentación que acredite su ingreso y en caso de haber omitido el pago, se la intimá a que ingrese la suma en cuestión, bajo apercibimiento de proceder al cobro por vía judicial.

IV. Que el art. 159 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) establece, en lo que aquí interesa, que "El Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer:

a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a \$2.500 (dos mil quinientos pesos) o \$7.000 (siete mil pesos), respectivamente.

b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que, impongan multas superiores a \$2.500 (dos mil quinientos pesos) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.

c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, 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

\$2.500 (dos mil quinientos pesos).

d) De los recursos por 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.

e) Del recurso de amparo a que se refieren los arts. 182 y 183."

V. Que de acuerdo a los antecedentes administrativos que corren por cuerda, se aprecia que las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado correspondientes a los precitados períodos fiscales, fueron elaboradas en el marco de una fiscalización llevada a cabo por el organismo recaudador, en la cual los inspectores actuantes procedieron a la impugnación de créditos fiscales con sustento en la aplicación de la denominada "ley antievasión" (Ley 25.345 y sus modif.).

Sobre el particular, cabe recordar que la mentada norma establece en su art. 1º -texto según dec. 363/02- que: "No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a \$1.000 (mil pesos), o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los 15 (quince) días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el art. 8º de la presente, que no fueran realizadas mediante:

1. Depósitos en cuentas de entidades financieras.
2. Giros o transferencias bancarias.
3. Cheques o cheques cancelatorios.
4. Tarjeta de crédito, compra o débito.
5. Factura de crédito.
6. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional.

A su vez, el art. 2º del citado texto legal dispone que: "Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el art. 1º de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aún cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones." Agrega, luego, que: "En el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido en el art. 14 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.)". Por su parte, dicho artículo establece que cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la AFIP se cancele

o se difiera impropiamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los arts. 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada.

VI. Que el ente fiscalizador, al detectar compras cuyos pagos no reunían los extremos legales precedentes, consideró improcedente el cómputo de los créditos fiscales respectivos y proyectó las consecuentes declaraciones juradas rectificativas, advirtiendo que de no rectificarse las mismas, se procedería de acuerdo a lo que establece la ley 25.345 y modif., a la aplicación del procedimiento normado en el art. 14 de la ley 11.683 (t.o. en 1998).

Ante la disconformidad expresada por la contribuyente, el ente fiscal, previo dictamen del servicio jurídico de la Dirección Regional Salta (vide fs. 674/675, ant. adm.), aplicó el mentado procedimiento dictando, en consecuencia, el acto que aquí se recurre.

VII. Que con relación a la cuestión planteada, resulta relevante formular algunas consideraciones sobre el concepto de determinación de oficio, cuestión ésta que ha sido analizada en varias causas, entre ellas: "Cooperativa Agropecuaria Gral. San Martín de Coronel Suárez Ltda.", TFN, sala B, de fecha 6/4/93. Allí con cita de Dino Jarach se dijo que aquélla "Ha de consistir en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables, como también el monto imponible resultante de la aplicación de las normas y pautas legales de valoración, aún cuando se omitan las operaciones finales del cálculo del gravamen adeudado... Que en el mismo sentido, el art. 23 -hoy art. 16- de la ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modif.) expresa que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Dirección General Impositiva, procederá a determinar de oficio la materia imponible y a liquidar el gravamen correspondiente".

VIII. Que esta sala, en autos "Pescapuerta Arg. S.A." de fecha 21 de junio de 2002, sentenció que aún cuando el Fisco Nacional haya prescindido del procedimiento instituido en los arts. 17 y siguientes de la ley 11.683 (t.v.), la resolución apelada significa jurídica y económicamente una determinación de oficio de la obligación tributaria, cuando el acto conlleva una operación interpretativa y de cálculo propia de tal determinación. Se continuó expresando que "... a través de él se describe en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicitándose claramente sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de medida, la indicación del sujeto responsable y, también, se liquida e intima el impuesto resultante (vid. opinión de los suscriptos in re "Robert Bosch Arg. S.A.", del 13/11/97)."

"Cabe señalar que asimismo la jurisprudencia coincidente de la Alzada, cuyo

criterio se estima aplicable de acuerdo con las particularidades del sub lite. Ha dicho que cuando no se trate de una reclamación de importes declarados por el contribuyente ni de una "liquidación" de las contempladas en el último párrafo del art. 20 (hoy art. 11) de la ley 11.683, si en la resolución se menciona concretamente el importe de la suma por la que se requieren los comprobantes de pago, los conceptos a los que aquella obedece y el sujeto responsable, dejándose constancia de que en caso de incumplimiento se procederá a la vía ejecutiva, no puede negarse al acto el carácter de determinación, abriendo -en consecuencia- la competencia del Tribunal Fiscal (vid. "Alvarez, Mario Roberto", sala I, 29/9/93; "Coop. Agrícola San Martín", 21/4/94 y "Alpachiri Coop. Agrícola Ganadera Ltda.", 22/10/91, ambos de la sala II).

"Esta tesis ya fue sostenida desde los albores del contencioso tributario que se desarrolla ante este organismo. Los Dres. Bavio, Micele y Rodríguez Jauregui, expresaron tiempo ha "...no es sólo la forma del acto lo que, fundamentalmente, caracteriza a una determinación impositiva, pues, como lo ya dicho el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, 'no es posible que ella dependa del simple arbitrio de la administración, según se adopte o no cierto aparato meramente formal, sustrayendo según ello la cuestión, al oportuno ejercicio de los derechos de los contribuyentes'..." (vid. "Shell Cía. Arg. de Petróleo S.A.", 11/7/61, Fallos Tribunal Fiscal 1960/1961; 228/231)."

IX. Que cobra especial significación recordar el carácter "objetivamente jurisdiccional" que reviste el procedimiento de determinación de oficio dentro de la ley 11.683, en la medida que concreta la obligación nacida abstractamente en la ley. Es por tal motivo que la formación regular de un acto administrativo de tal trascendencia, debe ser observada con estrictez.

Ahora bien, ese conjunto de actos a través de los cuales el organismo recaudador lleva a cabo la actividad de determinación de los tributos se encuentra gobernado por las reglas específicas contenidas en la ley 11.683 (sin perjuicio de la aplicación de aquellos principios que derivan de su condición de procedimiento administrativo) que persiguen en definitiva el cumplimiento estricto de la ley impositiva, luego de un proceso que debe guardar estricta observancia de las formas preordenadas legalmente para su realización y en donde el respeto al debido proceso adjetivo es ineludible.

X. Que dentro de ese contexto conceptual, la materia aquí controvertida, conlleva una determinación de oficio, toda vez que de sus previsiones surge que lo que se discute -en definitiva- es la veracidad de las operaciones, contenido ello implicancias directas en la configuración del hecho imponible.

En suma, la aplicación de las disposiciones de la ley 25.345 entraña la verificación de hechos ocurridos y de las disposiciones jurídicas aplicables, así como también la comprobación del tributo conforme a pautas legales de

valoración.

Al ser ello así, cabe concluir que la cuestión sometida a la consideración de este Tribunal, versa sobre un procedimiento llevado a cabo por el organismo fiscalizador, que debe ser considerado una determinación de oficio, más allá de la forma del acto dictado en su consecuencia y por lo tanto apelable de conformidad con lo prescripto por el art. 159 de la ley procedural.

En virtud de lo expuesto voto en el sentido de declarar la competencia de este Tribunal en las presentes actuaciones.

#### XI. Que corresponde resolver entonces la nulidad articulada por la actora.

En el caso de autos se observa una colisión entre lo normado por el art. 34 de la ley 11.683 y el art. 2º de la ley 25.345. El primero de ellos dispone que se faculta a la AFIP a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados. Por su parte, el art. 2º de la ley 25.345 establece que los pagos que no sean efectuados de acuerdo a las modalidades contempladas en el art. 1º de dicha ley no serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aún cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones, agregando que en el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido en el art. 14 de la ley 11.683.

Sobre el particular, cabe destacar que conforme al "principio de especialidad", una ley posterior no deroga una ley anterior y especial a una materia (*lex posterior generalis non derogat priori speciali*), aunque ésta pueda estar alcanzada por la generalidad de aquélla y aún cuando ambas normas estén vigentes.

En este contexto y en cuanto a la materia controvertida, la "ley especial" es la ley de procedimiento tributario, donde se regula específicamente el derecho de defensa y cuyo art. 34 prevalece por sobre lo establecido en la "ley general" de prevención de la evasión.

No obstante, si bien la Administración Federal de Ingresos Públicos eliminó la reglamentación del precitado art. 34, con la derogación de la resolución general (AFIP) 151 y su reemplazo por la res. general 1547 (AFIP), ello no conlleva la inoperatividad del mentado plexo legal en cuanto al ejercicio del derecho de defensa -como lo sostiene la representación fiscal-, sino todo lo contrario. El art. 34 prevalece por sobre el art. 2º de la ley 25.345, puesto que es aquél el que permite el pleno ejercicio de la garantía del debido proceso al posibilitar al contribuyente acreditar la veracidad de las

operaciones impugnadas.

La garantía constitucional de la defensa en juicio integra el núcleo de principios básicos a que debe ajustarse cualquier procedimiento administrativo e incluye, no solamente el derecho a ser oído sino el derecho a ofrecer y producir prueba, y obtener una decisión fundada. En este sentido, es dable advertir que la importancia de la prueba excede el marco del derecho tributario, en tanto no podría hablarse de orden jurídico alguno si aquélla no es reconocida como uno de los derechos inherentes a las personas. Gráficamente podemos expresarlo con el viejo adagio: "tanto vale no tener un derecho cuanto no poder probarlo".

En autos, el Fisco Nacional, al no permitirle al contribuyente acreditar la autenticidad de sus operaciones ha vulnerado la garantía del debido proceso, en tanto ha cercenado el derecho a ofrecer y producir prueba. Es claro, no se puede admitir que la pretensión fiscal sobre la que no se pudo ofrecer probanza en sede administrativa constituya enjuiciamiento definitivo en el proceso. Y ello pues este Tribunal Fiscal no podría -so pretexto de una restrictiva aplicación de la ley- apartarse de la búsqueda de la verdad objetiva.

En forma subsidiaria, y coherentemente con lo expuesto en los considerandos anteriores, si se concluye también que el acto recurrido es una "determinación de oficio", el mismo es nulo en tanto se omitió otorgar la vista que establece el art. 17 de la ley de rito, privándosele de la posibilidad de ejercitar su derecho a disponer de la garantía del debido proceso y ejercitar su derecho de defensa que asegura el art. 17 de la Constitución Nacional.

Por todo ello, asiste razón a la nulidicente en el planteo de la excepción interpuesta, deviniendo innecesario expedirse sobre el resto de las cuestiones planteadas por las partes.

XII. Que en cuanto a las costas por las excepciones planteadas, éstas deben imponerse en el orden causado, atento a la complejidad de la materia venida en recurso.

En virtud de lo expuesto, voto por:

1º) Rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal. Costas en el orden causado.

2º) Declarar la nulidad del acto apelado. Costas en el orden causado.

Como consecuencia de lo que antecede, por mayoría se resuelve: 1º) Rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal. Con costas. 2º) Rechazar la excepción de nulidad interpuesta por la actora. Con costas. - José E. Bosco. - Ignacio Buitrago. - Ernesto C. Celdeiro.

## BIBLIOGRAFIA

### LEYES

- LEY N° 11683- (t.o. en 1998)  
LEY N° 24765- B.O. 18/12/1995  
LEY N° 25239- B.O. 29/12/1999  
LEY N° 25345- B.O. 17/11/2000  
LEY N° 25413- B.O. 26/03/2001  
LEY N° 25795- B.O. 29/10/2003  
LEY N° 26044- B.O. 08/06/2005

### DECRETOS

Decreto 434/00- B.O. 01/06/2000

### RESOLUCIONES GENERALES

- RG N° 151- B.O. 25/06/1998  
RG N° 1547- B.O. 12/08/2003

### TEXTOS CONSULTADOS

ALVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel- Procedimiento Tributario. Comentario de la Ley 26044 "Antievasión II"- Editorial Ad-Hoc

CASAS, Osvaldo José- Derechos y Garantías constitucionales del contribuyente- Editorial Ad-Hoc- Primera Edición Agosto de 2002

FOLCO, Carlos María -Procedimiento Tributario -2º Edición- Editorial La Ley

GÓMEZ, Teresa- Procedimiento Tributario -2º Edición- Editorial La Ley

SPISSO, Rodolfo R.- Derecho Constitucional Tributario- Ed. Depalma- 2º Edición actualizada y ampliada-2000

### ARTICULOS DE DOCTRINA

ADORNO, Adriana: Medida cautelar autónoma. Exclusión del registro de operadores en la compraventa de granos y legumbres secas. Res. Gral. 129/98(AFIP) Violación del debido proceso adjetivo- IMP 2001-A, 20 - La Ley Online

BERTAZZA, Humberto J y MARCONI, Norberto J. : Secuestro, interdicción y decomiso de mercaderías. Una nueva medida de prevención de evasión fiscal. Práctica Profesional 2005-5, 1- La Ley Online

BILLER, Juan F.: La Ley 25345 de prevención de la evasión fiscal y un nuevo supuesto de acto determinativo- IMP 2004-B, 1724- La Ley Online

CAEIRA PALACIO, Lucas: Algo más sobre el denominado plan antievasión II- PET 344-

CAMMISA; Augusto: Eficacia de los pagos en efectivo superiores a un mil pesos- La Ley Online

CARDENAS, Jerónimo: Código Tributario de Tucumán: El derecho de defensa, ilusión o realidad, frente a las últimas modificaciones- Práctica Tributaria Nº 45 Mayo 2007- Ed. La Ley

CHRISTENSEN, Eduardo: La prohibición de pago en efectivo: El cheque cancelatorio. El incumplimiento de las leyes descansa en la razonabilidad de las mismas. Sin éstas no puede esperarse que sean obediencia PET 226

COMBA, Luis: Los condicionamientos formales de las operaciones, como herramientas de lucha contra la evasión- PET 295- La Ley Online

CORTES OLMEDO, Facundo: El contencioso tributario en la provincia de Córdoba y la crisis de la Garantía del debido proceso formal y sustancial- PET 337- noviembre de 2005

DI PETROMICA; Viviana: Los principios constitucionales de capacidad contributiva y de razonabilidad y las presunciones iere de iere- Derecho Tributario tomo XXI pág. 293- La Ley Online

GOMEZ, Teresa: La afectación de las reglas del debido proceso y el derecho de defensa en juicio configura causal de nulidad de orden general- PET 275

GOMEZ, Teresa: Colisión inevitable: art. 34 (Ley 11683) vs. Ley 25345 (antievasión). Tanto vale no tener un derecho cuanto no poder probarlo- PET 313

MALVESTITI, Daniel: Procedimiento. Intimación administrativa. Competencia del T.F.N. Doctrina de los actos propios. Violación del debido proceso. Nulidad. PET 259

MALVESTITI, Daniel: Otra Cámara Federal que declara la inconstitucionalidad del procedimiento de ejecución fiscal creado por la Ley 25239. IMP 2001-B, 2057. La Ley Online.

MALVESTITI, Daniel: Antievasión vs. Ley de Procedimiento tributario: triunfó, por mayoría, la contradicción por sobre la intención del legislador. IMP 2004-B, 2069- La Ley Online

O'DONNELL, Agustina- SEIJAS, Gabriela: Sanciones :Presunciones. Prueba en contra. Debido procedimiento previo. Teoría de la subsanación. Art. 46 de la Ley 11683- PET 204. La Ley Online

PENA, Ramón Eduardo: Impuestos y Democracia- Ámbito web. Suplemento novedades fiscales - 20/11/2007

RUBIOLO, Rubén: El derecho de defensa del administrado frente a una norma que parece ignorarlo – La Ley Online

SFERCO, José María: Buenos Aires: La defensa en juicio se encuentra en estado Terminal- Ámbito financiero. Suplemento Novedades fiscales 10/07/07.