

¿APELACIÓN ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN O DEMANDA CONTENCIOSA?

Por NATALIA COGLIATI y JUAN IGNACIO LANDONI

SUMARIO

1. Introducción	179
2. Competencia	181
2.1. Tribunal Fiscal de la Nación	182
2.2. Juzgados de Primera Instancia en lo Contencioso Administrati- vo Federal.....	182
2.3. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administra- tivo Federal.....	183
2.4. Competencia. Supuestos especiales	183
3. Efectos del recurso y plazos procesales.....	187
4. Facultades de los funcionarios	188
5. Valoración comparativa entre la regulación de la competencia del Tribunal Fiscal y sus hipotéticas modificaciones.....	189
6. Epílogo.....	192

¿APELACIÓN ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN O DEMANDA CONTENCIOSA?

Por NATALIA COGLIATI y JUAN IGNACIO LANDONI

1. *Introducción*

A través de la ley 15.256 el Congreso nacional creó el Tribunal Fiscal de la Nación, con sede en la ciudad de Buenos Aires, dentro de la órbita de competencia de la administración pública, a fin de dirimir las controversias que se suscitaren entre los administrados y la Dirección General Impositiva. Posteriormente, fue ampliada su competencia a cuestiones aduaneras mediante decreto-ley 6692/63.

La importancia en la creación de este organismo jurisdiccional radicó en asegurar a los contribuyentes que la determinación del gravamen se ajuste a la ley tributaria, otorgando la posibilidad de discutir tributos, sus accesorios e imposición de multas, a través de un proceso de conocimiento por parte de un órgano independiente y especializado, sin necesidad del pago previo de las cargas tributarias.

A pesar del arraigo que tenían los órganos administrativos —cuyas funciones son materialmente similares a la de los tribunales judiciales— con funciones jurisdiccionales, ha existido en un sector de la doctrina una resistencia a admitirlos, pues el art. 109 de nuestra Constitución nacional expresamente dispone que el Presidente de la Nación *en ningún caso* podrá ejercer funciones judiciales. Para sostener tal rechazo se argumentó que lo esencial para caracterizar a la función jurisdiccional es que haya un tercero imparcial e independiente para dirimir una contienda, lo cual no se advertía cuando los órganos administrativos llevaban a cabo esta función, pues el Estado es al mismo tiempo juez y parte.¹

Sin embargo, cabe aclarar que nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido la constitucionalidad de los tribunales administrativos, siempre y cuando se les reconociese a los litigantes el derecho de interponer un recurso ante los tribunales dependientes del Poder Judicial de la Nación contra las resoluciones

¹ BARRAZA, JAVIER I., “Funciones jurisdiccionales de la administración,” *LL*, 2010-A, 949.

de aquéllos, esto es, someterlas a un *control judicial suficiente*, debiendo negarse, asimismo, a los tribunales administrativos la posibilidad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y el derecho controvertido.²

Así, el Tribunal Fiscal es la vía recursiva que, con carácter suspensivo, permite a los contribuyentes defenderse frente a las pretensiones de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Sin embargo, lejos de constituir un órgano de la administración con subordinación a normas o directrices de superioridad jerárquica, éste garantiza la imparcialidad e independencia de sus miembros al asimilarlos a los magistrados del Poder Judicial, al otorgarles la garantía de inamovilidad, intangibilidad de su remuneración y designación mediante concursos abiertos.

Ello así, la Ley de Procedimiento Tributario prevé que contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos, los infractores o responsables podrán interponer —a su opción— recurso de reconsideración por ante el superior, o recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación.³ En el caso que se deniegue una acción de repetición de tributos que hubiesen sido abonados de más y sus respectivos accesorios, el contribuyente podrá interponer el recurso de reconsideración antes indicado u optar, nuevamente, entre apelar ante el Tribunal Fiscal o interponer demanda contenciosa.⁴ Más adelante, y en cuanto al procedimiento contencioso judicial se refiere, aclara que la demanda contenciosa contra el Fisco Nacional podrá interponerse —siempre que se cuestione una suma mayor a doscientos pesos (\$200)— contra las resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materia de multas, de repetición de tributos y sus reconsideraciones.⁵ Asimismo, dispone que el Tribunal Fiscal de la Nación entenderá en los recursos de apelación que se dedujeren contra las resoluciones que determinen tributos en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos; contra las resoluciones que impongan multas o sanciones de otro tipo, salvo las de arresto; y contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos o de las demandas que por el mismo motivo se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal.⁶ Finalmente, el decreto reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario instituye que para los supuestos en que no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes y/o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, recurso de apelación para ante el Director General, pudiendo

² CSJN, *Fernández Arias Elena y otros c. Poggio José*, 1960, *Fallos*, 247: 646.

³ Art. 76 de la ley 11.683. (t.o. 1998.)

⁴ Art. 81 de la ley 11.683. (t.o. 1998.)

⁵ Art. 82 de la ley 11.683. (t.o. 1998.)

⁶ Art. 159 de la ley 11.683. (t.o. 1998.)

impugnarse la decisión que recaiga en éste, sólo por la vía prevista en el art. 23 de la ley 19.549.⁷

Por consiguiente, ante la posibilidad de opción del administrado de recurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación o de promover demanda contenciosa, cabría preguntarse, dada una específica controversia, sobre la conveniencia de una u otra opción y, para ello, resulta necesario en primer lugar tener en cuenta ciertas características de los procedimientos previstos por los ordenamientos jurídicos.

Por ello, dado que nuestro objetivo es orientar al lector y posible litigante en materia tributaria y aduanera, facilitando la comprensión de ciertas cuestiones que, a la postre de la existencia de dos tribunales competentes —uno administrativo y otro judicial— para entender en las controversias que pudieren suscitarse, resultarían decisivas en la elección del funcionario o funcionarios a los cuales someter la decisión del caso.

2. Competencia

Como ya lo hemos adelantado, conforme al art. 76 de la ley 11.683, el contribuyente posee dos alternativas —según la cuestión que pretenda debatir— a los efectos de impugnar resoluciones administrativas dictadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos que conculquen sus derechos.

Contra aquellas que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el art. 81 de la mencionada ley, los infractores o responsables podrán interponer dentro de los quince días de notificados:

a) Recurso de reconsideración por ante el superior.

b) Recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación competente, cuando fuere viable.

Por otro lado, el contribuyente tiene el derecho de recurrir a la vía judicial, por ante los juzgados nacionales en lo contencioso administrativo federal, cuando las cuestiones planteadas en los recursos de reconsideración en materia de multas y repetición de tributos (art. 82, incs. *a*) y *b*), no hayan sido resueltas en forma favorable.

Asimismo, tiene la posibilidad de recurrir ante la Cámara de Apelaciones de dicho fuero a fin de que revise lo resuelto por los jueces de primera instancia, y puede interponer recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación en materia de tributos, sanciones, recursos de amparo y recursos por retardo de justicia.

⁷ Art. 74 del decreto reglamentario 1397/79.

2.1. *Tribunal Fiscal de la Nación*

Este Tribunal resulta competente, conforme al art. 144, en los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones que aplicare la Dirección General Impositiva. Asimismo, tendrá la competencia establecida en el art. 4° del decreto-ley 6692/63 en los que se dedujeren con relación a los derechos, gravámenes, accesorios y sanciones que aplicare la Dirección General de Aduanas, excepto en los que correspondan a las causas de contrabando.

A su vez, conoce, según el art. 159, en 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 \$ 2.500 o \$ 7.000, respectivamente; los recursos de apelación contra las resoluciones del organismo fiscal que impongan multas superiores a \$ 2.500 o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto; 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.

En todos los casos, siempre que se trate de importes superiores a \$ 2.500, 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, el recurso de amparo a que se refieren los arts. 182 y 183 de la ley 11.683. En materia aduanera, el Tribunal Fiscal será competente para conocer en los recursos y demandas contra las resoluciones de la AFIP que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios, o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones —excepto en las causas de contrabando—; en los recursos de amparo de los contribuyentes y terceros; y en los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por organismo fiscal, como también de los recursos a que ellos den lugar.

2.2. *Juzgados de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal*

El art. 82 de la ley 11.683 dispone que se podrá interponer demanda contra el Fisco Nacional ante el Juez Nacional respectivo, siempre que se cuestione una suma mayor de doscientos pesos (\$ 200), contra las resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materia de multas y contra las resoluciones dictadas en materia de repetición de tributos y sus reconsideraciones, dentro del término de 15 días desde la notificación de la resolución administrativa.

También prevé los supuestos de que no se dictare resolución administrativa, dentro de los plazos señalados en los arts. 80 y 81 de la ley, en caso de sumarios instruidos o reclamaciones por repetición de tributos.

Finalmente, en los casos en que los contribuyentes hubiesen debido recurrir a la vía dispuesta por el art. 74 del decreto reglamentario, los jueces nacionales

en lo contencioso administrativo entenderán en la impugnación judicial que se interpusiere contra tales actos, en los términos del art. 23 de la ley 19.549.

2.3. *Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal*

Según el art. 86 de la ley 11.683, la Cámara resultará competente en las apelaciones que se interpusieran contra las sentencias de los jueces de primera instancia, dictadas en materia de repetición de gravámenes y aplicación de sanciones; en los recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación en materia de tributos o sanciones; en las apelaciones contra las decisiones adoptadas en los recursos de amparo de los arts. 182 y 183, sin limitación de monto; y en los recursos por retardo de justicia del mencionado ente.

2.4. *Competencia. Supuestos especiales*

De las normas transcriptas, parecería que no existen dudas respecto de la atribución de competencia que efectúa la Ley de Procedimiento Tributario; pero en la práctica, no ha resultado ser una tarea sencilla.

Así pues, supongamos el caso en que la Dirección General Impositiva, luego de iniciar el procedimiento reglado por el art. 19 de la ley, determina de oficio la obligación tributaria del contribuyente. Contra dicha resolución, éste puede apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación, o bien, interponer recurso de reconsideración por ante el superior.

Sin embargo, luego, la ley delimita la posibilidad de promover demanda contenciosa sólo respecto de las reconsideraciones en materia de multas y repetición de tributos, cuestión de trascendental importancia, pues, elegida la vía recursiva indicada en segunda medida, posteriormente no podrá promoverse la apelación ante el Tribunal Fiscal, dado que los medios impugnatorios son excluyentes entre sí. En ese sentido, si el contribuyente escoge impugnar la resolución determinativa mediante un recurso de reconsideración, el único medio que la Ley de Procedimiento Tributario contempla para cuestionar lo resuelto por la Administración Federal de Ingresos Públicos, es la demanda de repetición prevista en el art. 81.⁸

Qué pasaría entonces cuando, con motivo de tener saldos a favor de libre disponibilidad, el contribuyente solicita el pago por compensación de un determinado tributo y éste es rechazado por el organismo recaudador. Dado que la Ley de Procedimiento Tributario y su decreto reglamentario no contemplan un procedimiento recursivo especial, sólo cabría interponer el recurso de apelación fundado previsto en el art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683 por ante

⁸ CSJN, *Compañía de Circuitos Cerrados c. Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva*, 2010, Fallos, 333: 161.

el Director General y, en caso de obtener resultado desfavorable, su posterior impugnación judicial en los términos del art. 23 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

No obstante, el Tribunal Fiscal de la Nación ha admitido su competencia en supuestos en los cuales se habían deducido recursos de apelación contra la intimación formulada por la Dirección General Impositiva, de pagar el saldo resultante de la declaración jurada del impuesto al valor agregado, por considerar improcedentes las compensaciones solicitadas por el contribuyente contra los saldos de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias. Ello, por entender que, al haber determinado de oficio la obligación tributaria respecto del impuesto a las ganancias, dicha resolución y la referente a la denegatoria de la compensación peticionada, resultaban jurídica y económicamente inescindibles, ya que, en definitiva, la segunda de ellas reconocía como fundamento la primera, sujeta a las implicancias legales consecuentes de la apelación ante el Tribunal.⁹

En sentido contrario se ha expedido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ante la apelación interpuesta por el ente recaudador contra la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación, en virtud de la cual éste había acogido favorablemente la repetición intentada por la empresa actora, ordenando la devolución de las sumas abonadas a requerimiento de la Dirección General Impositiva como consecuencia del rechazo del pago por compensación del impuesto a los bienes personales con saldos favorables a otros impuestos. En efecto, la Cámara sostuvo que, dado el trámite inicialmente articulado por el contribuyente (compensación), la denegatoria de la autoridad de control de dicha forma de cancelación y la impugnación del temperamento insinuado, la cuestión pudo y debió continuar la vía establecida en el art. 74 del reglamento, por lo que concluyó que el Tribunal Fiscal resultaba manifiestamente incompetente, habida cuenta de no existir mérito para su intervención, al no tratarse propiamente el caso de un reclamo de repetición de lo pagado.¹⁰

Por otra parte, en ciertas ocasiones, la AFIP procede a intimar el ingreso de obligaciones tributarias sin seguir necesariamente el procedimiento de determinación de oficio previsto por la ley procedimental. A pesar de ello, se ha admitido la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación con fundamento en que la circunstancia que el ente recaudador no recurra al procedimiento reglado por el art. 17, no obsta a que los actos dictados en consecuencia sean igualmente revisables por el aludido Tribunal, si es que ellos —en esencia— se comportan como una verdadera revisión del contenido material de la obligación tributaria declarada por el contribuyente o responsable, pues tales son las notas que distinguen el

⁹TFN, Sala A, 15/XII/06, *Pilotes Trevi SA*.

¹⁰CNFed. CA, Sala III, 04/IX/08, *DGI (autos Cubecorp Argentina SA) (TF 23763-I)*.

concepto de determinación oficiosa que se tiene en cuenta en la ley para habilitar su competencia.¹¹

Ciertamente, una solución distinta a la allí propiciada, implicaría prescindir del texto de las disposiciones legales que gobiernan la competencia del Tribunal Fiscal, a las que naturalmente les cabe juzgar respecto de las revisiones de las obligaciones tributarias declaradas, a la postre de que envolvería una autorización al ente recaudador de omitir utilizar el procedimiento específico previsto para determinar de oficio la obligación tributaria y, con ello, evitar la revisión de sus decisiones por parte del organismo jurisdiccional que la ley entendió resultaba el adecuado para reverlas.

Así las cosas, el fundamento de la competencia en el caso de recursos de apelación radica en la existencia de una determinación de oficio. Sin embargo, la Dirección General Impositiva no realiza sólo funciones determinativas, ya que, estando a su cargo la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos, ejerce para ello un cúmulo variado de funciones que se materializan, a su vez, en una variedad de actos jurídicos relativos a la percepción, recaudación, ejecución, devolución o determinación de tributos. En ese sentido, del conjunto de actos que continuamente produce la Dirección General Impositiva, sólo un número determinado de ellos habilita a los contribuyentes a iniciar una discusión en un órgano jurisdiccional como es el Tribunal Fiscal de la Nación, entre los que únicamente se encuentran los mencionados en el art. 9, inc. b) del decreto 618/97 y donde se ha querido excluir la instancia del Tribunal Fiscal de las cuestiones relativas a la administración activa o meramente recaudatoria, lo que implica —de por sí— sostener que ante tales supuestos reine la arbitrariedad, pues en virtud de lo normado por el art. 74 del decreto reglamentario se establece un recurso específico para aquellos casos en que no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial.

Por consiguiente, en atención a que el procedimiento de determinación de oficio se encuentra suficientemente reglado por la ley procedimental de la materia, estableciéndose un conjunto de reglas que hacen a los derechos de los responsables y contribuyentes, éste resulta nítidamente distinguible de aquellos actos que hacen a la actividad recaudatoria del ente fiscal y que no abren la competencia del Tribunal Fiscal.¹²

Una cuestión controvertida, sobre la que aún no se ha logrado consenso, resulta ser la alusión que hace la norma atributiva de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, cuando refiere en su art. 159, inc. b) a *sanciones de otro tipo*. Sobre la base de ello, ha sido materia de discusión en sede del Tribunal Fiscal, habiendo tenido asimismo, en ciertas ocasiones, intervención la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, la naturaleza que cabe otorgarle al decaimiento de

¹¹ CNFed. CA, Sala V, 20/II/06, *AMP San Juan SA*.

¹² TFN, Sala C, 28/VI/06, *Hipercierres S.A.*

planes de facilidades de pago. Ello, puesto que no puede soslayarse que, de ser considerado una sanción por el incumplimiento a las obligaciones asumidas por el contribuyente al plan de facilidades de pago y, en su consecuencia, ser recurrible por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en virtud de lo establecido por el art. 167 el recurso suspende la ejecutoriedad del acto.

En este orden de ideas, quienes se inclinan por privar de competencia al aludido tribunal, han sostenido que, lejos de ser una sanción, la caducidad constituye la condición resolutoria que pone fin al goce del beneficio que se le otorga y que se vincula con el comportamiento futuro de los sujetos en lo que hace al fiel cumplimiento de sus obligaciones fiscales, resultando así la consecuencia necesaria del incumplimiento del contribuyente a las condiciones establecidas en el plan al que se acogió voluntariamente, por lo que ella se produce de pleno derecho sin que sea necesario, ni el reconocimiento por parte del contribuyente, ni el dictado por parte de la Dirección General Impositiva de una resolución que lo declare.¹³

Desde otro punto de vista, analizando el instituto de la caducidad a la luz de los principios del derecho administrativo, a falta de previsión expresa de la ley procedimental en materia tributaria, lo que habilita la aplicación supletoria de la ley 19.549, se observa que éste se encuentra especificado en el art. 21 del decreto reglamentario de la ley 19.549 el cual, en la parte pertinente, expresa que “[l]a Administración podrá declarar unilateralmente la caducidad de un acto administrativo cuando el interesado no cumpliera las condiciones fijadas en el mismo.” En tal sentido, se puede sostener que la caducidad es un medio particular de extinción del acto administrativo a través del cual se sanciona el incumplimiento de una obligación del particular o administrado. El acto que se extingue concede derechos e impone deberes que, ante su incumplimiento, la administración sanciona con la caducidad.¹⁴ En tal entendimiento, decretar la caducidad de un plan de facilidades de pago constituye un acto administrativo que importa el ejercicio de potestades sancionatorias por parte de la administración, lo que encuadra en el tipo normativo de *otras sanciones* al que se refiere el art. 159, inc. b).¹⁵

¹³ CNFed. CA, Sala IV, 10/II/00, *Saycor S.R.L. (TF 16.144-I) c/ D.G.I.*, con el voto de la mayoría de los Dres. PÉREZ CORTES Y USLENGHI. Por su parte, el Dr. GALLI, en disidencia, entendió que correspondía revocar la sentencia apelada y, en consecuencia, declarar la competencia del Tribunal de la Nación. Para ello sostuvo que “la norma, no ha limitado la competencia del Tribunal Fiscal en materia tributaria al conocimiento de los recursos respecto de determinaciones de impuestos o reclamos por repetición de tributos o la aplicación de multa, sino que ha pretendido abarcar todo el régimen punitivo del sistema, salvo en aquellos supuestos delictuales, materia propia de la justicia federal.”

¹⁴ CNFed. CA, Sala V, 29/IX/06, *Cine Press S.R.L. -Hoy S.A.- v. Dirección General Impositiva*, con citas de CASSAGNE, JUAN C., *Derecho Administrativo*, t. 2, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996, 5ª ed., p. 271; GORDILLO, AGUSTIN, *Tratado de Derecho Administrativo*, t. 3, *El acto Administrativo*, Buenos Aires, FDA, 2011, 10ª ed., cap. XIII, § 7, pp. XIII-18-19.

¹⁵ CNFed. CA, Sala V, 02/X/08, *Marilao S.A c. D.G.I.*

3. *Efectos del recurso y plazos procesales*

Otra cuestión fundamental, a la hora de considerar las opciones que la ley otorga, y lo cierto es que no pasa inadvertida, es que el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, por imperio de lo dispuesto en el art. 167 de la ley 11.683, suspende la ejecutoriedad del acto en aquello que resulte apelado. Es decir, que los efectos de la intimación de pago de un acto administrativo que impone una multa o determina un impuesto se suspende cuando dicho acto es apelado ante el Tribunal Fiscal, suspensión que opera hasta tanto éste dicte sentencia definitiva en la causa.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe tener presente que si el acto resulta consentido parcialmente, la suspensión de los efectos de éste sólo comprenderá a aquello que hubiere sido cuestionado, pues la norma tiene por objeto garantizar al contribuyente que la determinación del gravamen se ajuste a la ley tributaria.

A contrario de ello, de optar el contribuyente en última instancia por promover demanda contenciosa, no se verá beneficiado por la suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo, lo que encuentra sustento en la presunción de legitimidad de éstos, por lo que su fuerza ejecutoria faculta a la administración a ponerlo en práctica por sus propios medios —pudiendo en consecuencia iniciar la correspondiente ejecución fiscal de las obligaciones contenidas en el acto— e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos.¹⁶

Tanto el recurso de reconsideración previsto en el inc. *a*) del art. 76, como el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, deben interponerse dentro de los quince días de notificado el acto que imponga sanciones o determine tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o se dicten en los reclamos por repetición de gravámenes previsto en el art. 81 de la ley 11.683. Igual término se prevé para interponer la demanda contenciosa contra la AFIP en los supuestos previstos en los incs. *a*) y *b*) del art. 82 de la misma ley.

Es de destacar, asimismo, que el recurso interpuesto contra el Director General de la AFIP, estatuido en el art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683, no suspende los efectos del acto recurrido, excepto que la no suspensión cause un perjuicio grave e irreparable. Se resuelve sin substanciación dentro de los sesenta días hábiles contados desde su presentación, con el requisito de previo dictamen jurídico. La decisión que se adopte tendrá carácter definitivo y sólo puede ser objeto de impugnación judicial dentro del perentorio plazo de 90 días,¹⁷ no procediendo las apelaciones ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Admitido el curso de la demanda contenciosa, se le debe correr traslado a la AFIP para que lo conteste dentro del término de 30 días y oponga todas las defensas y excepciones que tuviere,¹⁸ vencido el cual no podrá luego contestarla

¹⁶ Art. 12 de la ley 19.549.

¹⁷ Art. 25 de la ley 19.549.

¹⁸ Art. 85 de la ley 11.683.

debido a la perentoriedad de los plazos procesales, conforme lo establece el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación en su art. 155.

Frente a los supuestos de optar el contribuyente por el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, al igual que en la demanda contenciosa, se le dará traslado de éste a la apelada por un plazo de 30 días para que lo conteste. Sin embargo, si no lo hiciera, de oficio o a petición de parte, el vocal instructor hará un nuevo emplazamiento a la repartición por el término de 10 días, bajo apercibimiento de rebeldía. Sin perjuicio de ello, éste puede ser prorrogado por conformidad de las partes por un término no mayor de 30 días.¹⁹ En cambio, cuando la demanda se interpone en forma directa ante el tribunal jurisdiccional, el término para contestarla es de 60 días, de conformidad con el art. 178 de la ley 11.683. Ello así, no puede omitirse hacer hincapié en la importancia del distingo que realiza la ley al respecto.

Otra diferencia sustancial, radica en el plazo que disponen las partes para apelar la sentencia que recaiga con motivo de la sustanciación de la demanda contenciosa o como culminación del trámite correspondiente ante el Tribunal Fiscal de la Nación, puesto que, en el primero de los supuestos, por aplicación del art. 244 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, será apelable dentro de los cinco días de notificada la sentencia definitiva siempre que el monto cuestionado sea superior a la suma de pesos veinte mil (\$20.000); en cambio, el recurso de apelación limitada y el recurso de revisión ante la Cámara de Apelaciones competente al que se refiere el art. 86, deben interponerse dentro de los treinta días de notificada la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

A lo indicado, cabe agregar que, en tal supuesto, la Cámara resolverá el fondo del asunto teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados. No obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de la causa autoricen a suponer un error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos.²⁰

4. *Facultades de los funcionarios*

En este título, en atención a que el Tribunal Fiscal de la Nación es un organismo creado dentro de la órbita de la administración pública, resulta relevante señalar que, por tal motivo, las sentencias que se pronuncien como consecuencia de solicitar su intervención, no pueden contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado su inconstitucionalidad. Sin embargo, podrá, en el

¹⁹ Art. 169 de la ley de procedimiento tributario.

²⁰ Art. 86 de la ley 11.683.

caso concreto, declarar que la interpretación ministerial o administrativa no se ajusta a la ley interpretada.²¹

A pesar de ello, lo cierto es que los funcionarios del Tribunal Fiscal poseen ciertos deberes y facultades que se distinguen nítidamente de las atribuidas a los magistrados del Poder Judicial, que resultan de sumo interés a la hora de cuestionar los actos administrativos por parte de los contribuyentes. En este sentido, es menester señalar que, conforme a lo dispuesto en el art. 164 de la ley, el Tribunal Fiscal de la Nación impulsará de oficio el procedimiento, por lo que no hay perención de instancia, teniendo además, a diferencia de los jueces que se encuentran limitados en sus decisiones por el principio de congruencia, amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediere la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria, en cuyo caso, si el desistimiento o allanamiento fuera aceptado por la contraparte, deberá dictar sentencia teniendo a la litigante por desistida o allanada según corresponda.

Esa mayor potestad se ve reforzada justamente con el fin perseguido por el legislador al crear este tribunal administrativo, resultando consecuencia directa del deber de indagar la existencia y verdadero alcance de la obligación tributaria, subsumiéndola a la norma adecuada para que el mandato del legislador se cumpla en la justa medida.

5. *Valoración comparativa entre la regulación de la competencia del Tribunal Fiscal y sus hipotéticas modificaciones*

De todo lo expuesto, no puede obviarse que el Tribunal Fiscal de la Nación, órgano jurisdiccional compatible con nuestro orden constitucional, de acuerdo a los requisitos exigidos por el Máximo Tribunal en la causa *Fernández Arias Elena y otros c. Poggio José*, ha sido pensado como una pieza fundamental para asegurar el derecho de los contribuyentes de obtener, en el ámbito de la administración pública, certeza y celeridad, volcadas sus decisiones con absoluta imparcialidad, en cuanto al alcance y medida de las obligaciones tributarias.

A su vez, una característica destacable del Tribunal Fiscal de la Nación es la especialidad de sus miembros en el conocimiento técnico de la materia, pues los vocales son designados previo concurso de antecedentes que acrediten competencia en cuestiones impositivas o aduaneras. Resulta otra nota distintiva, la referida a la composición del Tribunal, ya que en las salas con competencia impositiva, por imperio de lo dispuesto en el art. 146 de la ley, están integradas por 3 vocales, dos de los cuales son abogados y uno es contador público nacional.

Tal acierto ha sido reconocido por la doctrina como el mayor logro para el pleno funcionamiento del Tribunal Fiscal, porque da respuesta integrada al unísono

²¹ Art. 185 de la ley de procedimiento tributario.

tanto en conceptos jurídicos como económicos a cada uno de los pronunciamientos del órgano, a la vez que, dada la complejidad de los sistemas tributarios que exige de los profesionales un alto grado de especialización, la integración mixta ha dado buenos frutos en el estudio interdisciplinario del fenómeno tributario.²²

Sin embargo, no pasa inadvertida la incapacidad que poseen los miembros del Tribunal de declarar inconstitucionalidades de conformidad a la prohibición expresa que surge del art. 185 de la ley procedimental. A ello cabe agregar la imposibilidad de compeler el cumplimiento de sus decisiones en los supuestos en que ésta resulta desfavorable al Fisco, dado el carácter declarativo de la sentencia frente al Estado nacional, circunstancia ésta que obliga a los contribuyentes a recurrir a la justicia nacional por la vía de un proceso de ejecución, lo que implica —en definitiva— un dispendio jurisdiccional en desmedro de los administrados, quienes ven retardados el efectivo cumplimiento de sus derechos.

No obstante, dadas las ventajas comparativas que tiene el Tribunal Fiscal en cuanto a la sustanciación de los recursos por sobre el procedimiento de demanda contenciosa por ante la justicia nacional, lo que ha implicado acertadamente que los contribuyentes opten por la intervención de aquél, entendemos propicio ampliar sus facultades jurisdiccionales, permitiendo la ejecución de sus propias sentencias. Ello, a fin de lograr una tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria, lo que parecería ser precisamente la intención del legislador en el dictado de la ley 15.256 de creación del citado tribunal.

Por lo demás, consideramos un acierto de fundamental trascendencia aquellas posturas que sostienen —si bien sólo en lo que se circunscribe a la competencia en materia sancionatoria— que la ley 11.683 no ha limitado la atribución del Tribunal Fiscal de la Nación en materia tributaria al conocimiento de los recursos respecto de determinaciones de impuestos o reclamos por repetición de tributos o la aplicación de multas, sino que ha pretendido abarcar todo el régimen punitivo del sistema, salvo en aquellos supuestos delictuales, materia propia de la justicia federal.

En ese sentido, habría que tener presente, frente a situaciones dudosas como las que hemos comentado, que “[l]a garantía constitucional de la defensa en juicio exige que las normas procesales locales que organizan la correcta sustanciación de las causas y la competencia de los tribunales provinciales sean interpretadas de modo de evitar que los particulares queden fuera de protección jurisdiccional, en situación de indefensión,”²³ pues “[l]as cuestiones de competencia tienden a proteger a los litigantes a fin de asegurar la mayor eficiencia y celeridad de las decisiones judiciales, y si para ello es indispensable remover los obstáculos que puedan encontrar los jueces para desempeñar eficazmente sus funciones, no ca-

²² GUZMÁN, JUAN D. “Los tribunales fiscales y la incumbencia de los graduados en ciencias económicas,” *LL*, 2000-A, 898.

²³ CSJN, *Enrique Vanzato S.A.C.I. y A.*, 1992, *Fallos*: 315: 308.

ben interpretaciones que sólo conducen a atribuir más importancia a los medios que se instrumentan para alcanzar dicha finalidad, que a ésta en sí misma.”²⁴

A pesar de ello, no es ocioso reclamar una ampliación de la competencia del tribunal, pues siendo éste en definitiva el órgano que la ley ha considerado especializado para entender en las cuestiones tributarias, cabría otorgarle el entendimiento pleno de la materia, evitando que con su desdoblamiento en relación a las cuestiones que pueden llevarse a su conocimiento o a la justicia contenciosa se afecte —en definitiva— al administrado, quien no tiene certeza de las reglas atributivas de la competencia, implicando un dispendio jurisdiccional inútil.

Así, resultaría necesario para ello la supresión de la indicación *cuando fuere viable* que hace el inc. b) del art. 76 de la ley 11.683, como también, la eliminación del último párrafo del mismo artículo. Asimismo, el art. 159, inc. a) —de atribución de competencia del Tribunal Fiscal de la Nación— podría quedar redactado de la siguiente forma: De los recursos de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos, siempre que el monto discutido lo sea por un importe superior a dos mil quinientos pesos (\$ 2.500), o siete mil pesos (\$ 7.000) en el supuesto en que se ajusten quebrantos.

Sin embargo, no se nos escapa que la limitación de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en la redacción de la ley 11.683 no ha sido una decisión arbitraria o infundada, pues a la luz del carácter suspensivo de la apelación ante el tribunal jurisdiccional, se advierte que la finalidad perseguida consiste en resguardar la integridad de la recaudación fiscal, pareciendo ser que “la única manera que el contribuyente cumpla en forma cabal y oportuna con sus obligaciones tributarias es a través del quite de posibilidades de apelación que tengan los mismos, cercenándose la competencia a un tribunal especializado.”²⁵ En este sentido, no debe soslayarse que, en la medida en que nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido la validez de las normas que establecen el requisito previo de pago para la intervención judicial,²⁶ se debe garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública, puesto que de concederse la suspensión a la totalidad de las cuestiones objeto de una decisión por parte de la AFIP, no faltarían aquellos que, aprovechándose de ello, interpongan recursos infundados con el único fin de obtener mayor plazo para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Por tal motivo, propiciamos que una solución a ello podría ser mantener —exclusivamente— el efecto suspensivo de las apelaciones que se interpongan

²⁴ CSJN, *Janssen Farmacéutica S.A.*, 1988, *Fallos*, 311: 2004.

²⁵ MALVESTITI, DANIEL, “Competencia del tribunal fiscal en caducidad de planes de pago: importante disidencia del doctor Galli reabre una discusión que parecía cerrada,” *LL*, 1999-B, 2197.

²⁶ CSJN, *Fermín Fernández*, 1949, *Fallos*, 215: 225; *S.A. Destilerías Bodegas y Viñedos el Globo*, 1965, *Fallos*, 261: 101; *S.A.I.C. Adelpia*, 1973, *Fallos*: 285: 302; *Ricardo Mario García*, 1973, *Fallos*, 287: 473; *S.A. Adelpia I.C.*, 1974, *Fallos*, 288: 287; *Nación Argentina c/ S.A. Terranova Moldes*, 1976, *Fallos*, 295: 314.

contra las resoluciones que determinen tributos, en forma cierta o presuntiva, o que ajusten quebrantos, o aquellas que impongan multas.

A pesar de todo ello, advirtiendo que resulta una cuestión privativa de la estructura judicial la declaración de inconstitucionalidad de las leyes, por ser una cuestión inherente al diseño de nuestro sistema republicano, lo cierto es que sería desaconsejable introducir una instancia de revisión de la constitucionalidad de las leyes que promulga el Congreso nacional dentro de la órbita de la propia administración. Cabe recordar que este tipo de ampliaciones de las facultades de un poder, resulta susceptible de enervar el delicado equilibrio institucional que presupone la división de poderes. Sin embargo, tal falencia se podría salvar introduciendo en el procedimiento por ante el Tribunal Fiscal de la Nación una vía incidental que permitiera someter la cuestión constitucional ante la instancia judicial, a modo de medida previa o prejudicial, tal como ocurre en el sistema de la Unión Europea, en el cual los jueces nacionales remiten, a modo de incidente, la causa a la Corte comunitaria cuando se plantean cuestiones relacionadas con la interpretación de un tratado.²⁷

6. Epílogo

Teniendo en cuenta que el Tribunal Fiscal de la Nación es el único caso en que los justiciables ven al órgano jurisdiccional como verdaderamente independiente en la toma de sus decisiones y no como un órgano destinado a defender los intereses de la administración supeditado a directrices jerárquicas, se justificaría entonces, desarrollar la funcionalidad que tiene el Tribunal Fiscal maximizando las ventajas que contienen, ello debido a la especialidad de sus miembros.

Por tal motivo, una modificación de la ley 11.683, en el sentido de ampliar la competencia del órgano jurisdiccional, se vislumbra como conveniente a fin de permitir a los contribuyentes el sometimiento de la cuestión a un tribunal de integración mixta y evitar, asimismo, la incertidumbre existente en supuestos en los que la atribución de competencia del Tribunal Fiscal no surge manifiesta.

Sin perjuicio de ello, no debería pasar inadvertido —en el caso de llevarse a cabo la modificación legislativa— la necesidad de garantizar la recaudación fiscal

Lamentablemente, hasta tanto no se implemente una reforma de la ley 11.683, el contribuyente deberá, antes de optar por recurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación o promover el recurso de reconsideración previsto en el art. 76 de la

²⁷ El art. 177 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea (TCEE) establece, en la parte pertinente, que “[e]l Tribunal de Justicia será competente para pronunciarse con carácter prejudicial, a) sobre la interpretación del presente Tratado; b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones de la Comunidad [...] cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una al respecto para poder emitir su fallo. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia.”

ley, considerar si existe una alta probabilidad —en aquellos supuestos en los que no se esté en presencia de una resolución que imponga una sanción de multa, o que determine en forma inequívoca un tributo— sobre la base de la línea jurisprudencial dictada hasta ese momento, de que se acepte la competencia del Tribunal Fiscal. Caso contrario, debería optar por el recurso de reconsideración y posterior repetición, sin el beneficio de la suspensión de la ejecutoriedad del acto que se pretendiere atacar.

