

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. EL CONTENCIOSO FISCAL O TRIBUTARIO. 3. LA RESOLUCIÓN DETERMINATIVA EN EL MARCO DE LA COMPETENCIA MATERIAL DEL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN. I) La competencia del TFABA. II) La competencia material del TFABA. Breve reseña de las resoluciones apelables. La resolución determinativa. a.- Resoluciones que liquidan intereses. b.- Resoluciones que aplican multas. c.- Resoluciones que deniegan exenciones. d.- Resoluciones que rechazan repeticiones. e.- Resoluciones que determinan gravámenes. La determinación tributaria y supuestos conflictivos. 4. CONCLUSIONES.

LA IMPORTANCIA DEL RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL TFABA EN MATERIA DE DETERMINACIONES DE OBLIGACIONES FISCALES. EL ACESO AL CONTENCIOSO FISCAL O TRIBUTARIO.

**Germán R. Cañete/Benjamín Dufourc*

1. INTRODUCCION

El presente trabajo tiene por objeto analizar, aunque más no sea someramente, la trascendencia del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (en adelante, TFABA) como primera vía de acceso procedimental al denominado contencioso fiscal o tributario, en materia de determinaciones impositivas.

Claro que la posibilidad de incoar la referida impugnación, es una noción compleja que, como veremos seguidamente, combina cuestiones vinculadas a los diversos tipos de resoluciones que puede dictar la Autoridad de Aplicación en cumplimiento de las funciones y competencias que le son propias, como otras relacionadas con la competencia del Cuerpo, regulada en el Código Fiscal –artículo 115– y en el Dto.-Ley N° 7.603/70 –artículo 1–.

Por lo demás, el análisis emprendido requerirá alguna precisión acerca del alcance que corresponde otorgar al contencioso fiscal o tributario, lo cual –por cuestiones metodológicas y de orden lógico– abordaremos seguidamente.

2. EL CONTENCIOSO FISCAL O TRIBUTARIO

Sabido es que no hay acuerdo unánime en doctrina acerca de cuál es el inicio de la etapa contenciosa *stricto sensu*, en materia tributaria. En el marco del presente trabajo, lo expuesto obliga a dejar sentada una posición al respecto.

Así, cabe señalar que –básicamente y si bien en ocasiones con alguna imprecisión terminológica– existen tres posiciones.

Por un lado, están aquéllos autores que consideran que el contencioso tributario inicia –incluso– en la instancia procedimental de determinación de las obligaciones fiscales. Dicha posición tiene como pilar argumental a la concepción de la determinación

impositiva como un acto de naturaleza jurisdiccional (y no de acto administrativo)¹; y sobre dicha base, afirman la necesaria vinculación entre el procedimiento determinativo y el posterior impugnativo, sosteniendo la tesis de "...la unidad fundamental del proceso tributario a través de sus diferentes etapas"².

Desde otro ángulo, descartando la naturaleza jurisdiccional del acto administrativo de determinación de las obligaciones fiscales, se encuentran aquellos autores que entienden –básicamente– que "...el verdadero proceso tributario, en el sentido de contienda entre partes, es decir, el *contencioso tributario* propiamente dicho, se inicia una vez efectuada la determinación y a raíz de esta (...). La contienda nace desde entonces"³.

Consecuentemente, quienes se enrolan en la citada posición, indican que la etapa bajo análisis comienza –si se quiere– a partir del procedimiento de impugnación, lo cual comprende tanto al recurso de reconsideración, como al de apelación ante los Tribunales Fiscales⁴.

Finalmente, y reconociendo –asimismo– en el acto determinativo una naturaleza esencialmente administrativa, existe una tercera corriente, en la cual nos enrolamos, que afirma que el contencioso tributario *stricto sensu* inicia una vez agotado el procedimiento

1 En este sentido, Dino Jarach explica que "Los fundamentos de esta posición doctrinal consisten esencialmente en lo siguiente: la autoridad encargada por la ley de efectuar la determinación de la obligación tributaria no tiene facultades discrecionales para determinar o no las obligaciones tributarias. Una vez reconocida la existencia de un hecho imponible y su atribución subjetiva, la administración tiene el derecho pero también la obligación de determinar la obligación tributaria correspondiente, siendo este derecho-obligación condicionado únicamente a las normas legales que rigen la intervención de la administración para la tutela de la pretensión del fisco (...). En segundo lugar, el contenido de la determinación no depende de un juicio de conveniencia u oportunidad sino únicamente del cumplimiento de la ley. En otras palabras, la administración debe determinar la obligación fiscal nacida por imperio de la ley cuando se verifica el hecho imponible, con el solo fin de reafirmar la voluntad de la ley en el caso concreto. Por consiguiente, *el acto de determinación en su aspecto objetivo no difiere del pronunciamiento del juez y tiene como contenido pronunciar el derecho, es decir, cumplir con una función jurisdiccional*" (el resaltado no consta en el original; JARACH, Dino. "*Curso Superior de Derecho Tributario*". Editorial Liceo Profesional Cima. Buenos Aires, Argentina. 1969. Pág 406).

2 JARACH, Dino. "*Curso Superior de Derecho Tributario*". Editorial Liceo Profesional Cima. Buenos Aires, Argentina. 1969. Pág 436.

3 GIULIANI FONROUGE, Carlos M. "*Derecho Financiero*". Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1962. Pág. 636. Ver asimismo, BUENO, Carlos E. T. y CARBALLAL, Ángel C. "*El Procedimiento Recursivo. El Denominado Contencioso Tributario*". En Botassi, Carlos A. y Oroz, Miguel H. E. (Dir.). "*Procedimiento Tributario Bonaerense*". Librería Editora Platense. Segunda Edición, año 2014. La Plata, Buenos Aires, Argentina. Pág. 535 y sig.

4 No obstante ello, Giuliani Fonrouge se encarga de resaltar que "...puede existir actividad jurisdiccional en el poder administrador, aunque por cierto, es una incongruencia conferir funciones decisorias a la propia autoridad que creó la situación jurídica a dilucidar, por ser inherente a la jurisdiccionalidad que la función de juzgar pertenezca a un órgano independiente de los contendientes." FONROUGE, Giuliani. "*Derecho Financiero*". Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1962. Pág. 636.

de determinación y, eventualmente, de resolución del recurso de reconsideración ante la Autoridad de Aplicación.

En este sentido, sosteniendo la inexistencia de actividad jurisdiccional en el ámbito de la Administración Fiscal, José María Martín señala –con toda claridad– que “...el proceso contencioso tributario propiamente dicho, o sea, el objeto de la regulación de las normas del derecho tributario procesal, sólo empieza cuando ambas partes –el contribuyente o responsable y el Estado nacional, representado por el ente recaudador– concurren ante un tercer órgano, esencialmente independiente de aquéllos que en nuestro régimen nacional puede ser el Poder judicial o el Tribunal fiscal de Apelación de la Nación, para que sea éste quien resuelva el conflicto o contienda de aquellas dos partes”⁵.

Consecuentemente, habiendo sentado postura al respecto y trasladando las referidas reflexiones al plano local, podemos afirmar que el contencioso fiscal o tributario inicia recién con procedimiento vinculado al recurso de apelación ante el TFABA, o bien, con el proceso desarrollado a partir del acceso a la instancia judicial propiamente dicha, mediante cualquiera de las vías legalmente previstas al efecto.

3. LA RESOLUCIÓN DETERMINATIVA EN EL MARCO DE LA COMPETENCIA MATERIAL DEL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

I) La competencia del TFABA.

La competencia del TFABA está regulada, como dijimos, en los artículos 115 del Código Fiscal –T.O. 2011 y concordantes de años anteriores– y 1 del Decreto-Ley N° 7.603/70.

Mediante el primero de los artículos citados, se dispone “Contra las resoluciones de la Autoridad de Aplicación, que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones, el contribuyente o responsable podrá interponer dentro de los quince (15) días de notificado, en forma excluyente, uno de los siguientes recursos:

a) Reconsideración ante la Autoridad de Aplicación.

b) Apelación ante el Tribunal Fiscal, en aquellos casos en que el monto de la obligación fiscal determinada, de la multa aplicada o el del gravamen intentado repetir, supere la cantidad de pesos cincuenta mil (\$ 50.000).”

Por su parte, el artículo 1 del Decreto-Ley N° 7.603/70, establece: “El Tribunal Fiscal de Apelación entenderá en los recursos que se interpongan con relación los tributos y sanciones cuya determinación, fiscalización y devolución corresponda al organismo competente en ejercicio de las facultades que le acuerda el Código Fiscal. También conocerá en los recursos que se interpongan de conformidad a lo establecido en el artículo 36 de la ley 5738 (T.O. 1957)”, esto último es la antigua ley de catastro, derogada por la Ley N° 9.350, derogada a su vez por la Ley N° 10.707 de Catastro Territorial de la Provincia.⁶

5 MARTÍN, José María. *“Fundamentos de las Finanzas Públicas y del Derecho Tributario Argentino”*. FEYDE-La Ley. Buenos Aires, Argentina. 1973. Pág. 505.

De las citadas normas se desprende que la competencia del TFABA, resulta de la combinación de tres habilitaciones: materia, tiempo y monto.

En lo estrictamente relacionado con las resoluciones apelables –competencia material–, en primer término es dable destacar que la previsión local es aún más amplia que la de su par nacional.

En efecto, mientras que la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante, TFN) se centra en las resoluciones que determinan gravámenes, imponen sanciones o deniegan repeticiones (en materia impositiva y/o aduanera)⁷, la dispuesta por los citados artículos para el Tribunal local contiene dos supuestos más: el primero, casi inexistente en la práctica, la liquidación de intereses; el segundo, muy frecuente, la denegación de exenciones.⁸ Profundizaremos el estudio de la competencia material en los acápite siguientes.

Con respecto la competencia temporal, basta con señalar someramente que el plazo previsto por el Código Fiscal vigente para la interposición del recurso de apelación es de quince (15) días desde la notificación del acto y que el mismo debe reputarse perentorio e improrrogable (ya que una vez vencido hace perder el derecho a incoar aquél; Cfr. art. 74 del Decreto-Ley N° 7647/70), no obstante lo cual, si la impugnación no fuere presentada dentro del horario administrativo del día en que venciere el plazo, podrá

6 Dado el enfoque metodológico del presente trabajo, resulta conveniente en este punto adelantar la competencia material del TFABA en la materia catastral, señalando que el mismo resulta competente para entender en las determinaciones de oficio de las correspondientes valuaciones fiscales, practicadas por la Autoridad de Aplicación en el marco de lo dispuesto y de conformidad con el procedimiento previsto por los artículos 84, 84 bis, 84 ter y 84 quater de la citada Ley N° 10.707.

7 Ver Haddad, Jorge Enrique. “Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación”. En “Tribunal Fiscal de la Nación. A los 50 años de su creación: jurisdicción, competencia, procedimiento, temas de derecho tributario, el contencioso tributario en América”. Coordinado por Ignacio J. Buitrago. EDICON-Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2010. T. II, Págs. 189/198.

8 No obstante ello, y aclarando ante todo que los términos “liquidación” y “determinación” no deben técnicamente confundirse, ni emplearse indistintamente (menos aún en la materia tributaria), resulta interesante señalar que si bien el artículo 159 inciso a) de la Ley N° 11.683 establece la competencia material del TFN frente a las resoluciones de la AFIP que determinen tributos “y” sus accesorios, en la redacción originaria prevista por el artículo 12 de la Ley N° 15.265 –antecedente remoto de aquella norma– se preveía la citada competencia del Tribunal frente a recursos incoados contra resoluciones de la DGI que determinaran impuestos “o” sus accesorios, lo que llevó a algunos autores a cuestionarse, fundamentalmente, si a partir del nuevo texto resultarían apelables determinaciones únicamente de accesorios. Al respecto, ver GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE Susana C. “Procedimiento Tributario. Ley 11.683 (t.o. 1978). Decreto Reglamentario 1.397/79”. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina. 2da. Edición, 1981. Págs. 522/532; asimismo, Haddad, Jorge Enrique. “Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación”. En “Tribunal Fiscal de la Nación. A los 50 años de su creación: jurisdicción, competencia, procedimiento, temas de derecho tributario, el contencioso tributario en América”. Coordinado por Ignacio J. Buitrago. EDICON-Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2010. T. II, Págs. 189/190.

ser entregada válidamente el día hábil inmediato y dentro de las cuatro (4) primeras horas del horario de atención (Cfr. art. 69 del Decreto-Ley N° 7647/70)⁹. Asimismo, cabe destacar que en las apelaciones enviadas por carta, el plazo se contará a partir de la fecha de emisión que conste en el sello fechador del correo (Cfr. arts. 70 y 34 del Decreto-Ley N° 7647/70)¹⁰ y que sin perjuicio de que el recurso debe ser presentado ante la Autoridad de Aplicación (en la dependencia y en el domicilio que a los efectos del procedimiento se establezcan en la resolución impugnada, o en caso de no haberse fijado, ante la dependencia que dictó el acto recurrido; Cfr. artículo 116 del Código Fiscal vigente), en el plazo bajo análisis no debe computarse la feria anual de enero prevista para el TFABA (Cfr. art. 19 de la Ley N° 7603/70).

Por su parte, en relación con la competencia por el monto resulta de interés resaltar que la misma ha sido fijada en la suma de pesos cincuenta mil (\$ 50.000)¹¹ y sólo rige frente a tres (3) supuestos: las resoluciones determinativas, las sancionatorias y aquéllas que rechacen repeticiones.

9 Sobre la ausencia de consignación horaria en el sello fechador inserto en un recurso presentado dentro del referido plazo de gracia, ver “Lácteos Cono Sur S.A.”, Sentencia de la Sala III del TFABA, de fecha 17 de noviembre de 2011, Registro N° 2331.

10 Ver en este punto, Sentencias de la Sala II del TFABA en autos “Express SRL”, de fecha 2 de julio de 2015, Registro N° 2087, y “Plus Ultra S.A”, de fecha 23 de mayo de 2013, Registro N° 1728; y de la Sala III, *in re* “International Health Services Argentina S.A.” de fecha 17 de julio de 2014, Registro N° 2913, y “Bat SRL”, de fecha 18 de junio de 2015, Registro N° 3108.

11 El monto de pesos cincuenta mil (\$ 50.000) fue fijado mediante Ley N° 14.044 y comenzó a regir desde el 1ro. de noviembre del año 2009. Dicha modificación implicó en su momento, un aumento del referido monto de competencia en un 400%, pues con anterioridad el mismo era de pesos diez mil (\$ 10.000), lo que provocó una notable mengua en la entrada promedio de causas al TFABA. Al respecto, señalan Ángel C. Carbballal y Carlos E. T. Bueno, que “...Los fundamentos que acompañaron al proyecto de ley remitido por el Poder Ejecutivo (que proponía aumentarlo a \$ 100.000), dan cuenta de la intencionalidad de ‘...brindar cierta selectividad en el análisis de las cuestiones que se someten a la decisión de este órgano, a la vez que descomprime su estado actual, permitiendo su mejor funcionamiento...’. Esta nueva disposición generó innumerables críticas. Resulta difícil no coincidir con los fundamentos y objetivos expuestos, mas deviene muy debatible el medio elegido. En este marco, podrían haberse evaluado otras opciones que cumplieran la finalidad sin afectar la tutela jurisdiccional, brindando mejores condiciones materiales de funcionamiento, o aún modificando las normas que rigen el mismo, permitiendo una mayor celeridad y economía procesal. Sin perjuicio de ello, los sucesivos aumentos de alícuotas, el mayor consumo, el proceso inflacionario han repercutido tanto en los valores recaudados y determinados, que la problemática en debate se ha ido solucionando, no de la manera mas ‘digna’, con el mero paso del tiempo”. BUENO, Carlos E. T. y CARBALLAL, Ángel C. *“El Procedimiento Recursivo. El Denominado Contencioso Tributario”*. En Botassi, Carlos A. y Oroz, Miguel H. E. (Dir.). *“Procedimiento Tributario Bonaerense”*. Librería Editora Platense. Segunda Edición, año 2014. La Plata, Buenos Aires, Argentina. Pág. 558/559.

En este punto, no puede dejar de recordarse que –de conformidad con lo previsto por el artículo 115 del Código Fiscal vigente– en los supuestos que la resolución determine y sancione en forma conjunta, el monto a considerar para abrir la competencia del Tribunal será el de la suma de ambos conceptos, y que no serán computables en la referida sumatoria, los recargos e intereses pertinentes.

A su vez, continuando con las precisiones sobre la competencia por el monto, corresponde dar cuenta de los Acuerdos Plenarios N° 31 y N° 33 del TFABA.

Mediante el Acuerdo Plenario N° 31, emitido el 26 de septiembre de 2013, el Cuerpo resolvió la cuestión vinculada a si el monto previsto por el Código Fiscal para la habilitación de la instancia se relacionaba con la obligación fiscal determinada por la Autoridad de Aplicación, o bien, con las diferencias establecidas por ésta en el acto impugnado (cabe destacar que de un tiempo a esta parte, dicha distinción se expresa prolijamente en la parte dispositiva de los actos pertinentes de la ARBA). Frente a ello, la mayoría de los Vocales votantes establecieron como doctrina legal (obligatoria para las Salas que integran el Cuerpo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 bis del Decreto-Ley N° 7603/70) que “A fin de tener por abierta la competencia del Tribunal Fiscal de Apelación en razón del monto en los términos del artículo 115 inc. b) del Código Fiscal -t.o. 2011-, deberá considerarse el monto de la obligación fiscal determinada, sin perjuicio de las diferencias que surjan a favor del Fisco, como consecuencia del procedimiento de determinación del gravamen practicado, conforme al Título XII del Código citado”. Ello, en el entendimiento que el acto determinativo contiene una pretensión fiscal cuya genuina expresión viene dada por el *quantum* de la obligación fiscal determinada y no por el saldo a favor del Fisco, que en definitiva expresa la diferencia entre aquél concepto y los pagos que hubiere efectuado el contribuyente o responsable.¹²

A su vez, por medio del Acuerdo Plenario N° 33, del 4 de septiembre de 2014, los Vocales del Tribunal Fiscal se reunieron para definir si en orden a la apertura de la competencia “deben considerarse en forma individual los montos establecidos en cada resolución o debe procederse a la sumatoria de ellos aún cuando correspondan a distintos conceptos (gravámenes, multas, etc.)”; sobre esta base, y teniendo como pilares argumentales esenciales de su posición, a la interpretación de la norma en cuestión –artículo 115 del Código Fiscal– y su finalidad, a la luz del derecho de defensa del contribuyente o responsable y de la garantía del acceso a la jurisdicción, la mayoría de los Vocales votantes establecieron la siguiente doctrina legal: “Resulta procedente decidir acerca de la competencia positiva de este Tribunal respecto de los expedientes radicados ante este Organismo, verificando al efecto que la sumatoria de los montos de los actos apelados, que involucren al mismo sujeto pasivo, supere la cantidad de pesos cincuenta mil (\$50.000) conforme lo señala el art. 115 inc. b) Código Fiscal TO 2011”.¹³

Finalmente, tampoco debe olvidarse que cuando no haya determinación de monto, subsistirá la opción del recurso de reconsideración ante la Autoridad de Aplicación o el de apelación ante el Tribunal Fiscal, y que de no manifestarse en forma expresa que se recurre por reconsideración, se entenderá que el impugnante ha optado por el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, de darse las condiciones del monto mínimo exigido al efecto, circunstancia –ésta última– que evidencia la intención del legislador de privilegiar en las referidas condiciones el acceso al contencioso fiscal.

12 En este punto, ver OROZ, Miguel H. E. “Monto para Recurrir al Tribunal Fiscal de Apelación”. Columna Enfoques Tributarios, del diario El Día, del 18 de mayo del año 2014.

II) La competencia material del TFABA. Breve reseña de las resoluciones apelables. La resolución determinativa.

a.- Resoluciones que liquidan intereses.

Comenzando entonces con el análisis de la competencia material del TFABA y las diversas resoluciones apelables a su instancia, en primer término cabe destacar a aquellas que liquidan intereses.

Tal como se adelantó, el artículo 115 del Código Fiscal vigente establece, en su inciso b), que resulta admisible la apelación ante el Tribunal Fiscal, en aquellos casos en que el monto de la obligación fiscal determinada, de la multa aplicada o el del gravamen intentado repetir, supere la cantidad de pesos cincuenta mil (\$ 50.000); evidentemente, la liquidación de intereses no tiene prevista una habilitación especial en este último sentido (competencia por el monto), lo cual conlleva a su inexigibilidad.

Sin dudas, este es el supuesto más remoto de competencia del Tribunal. No obstante ello, recientemente dicho Cuerpo ha tenido oportunidad de ratificar su competencia frente a un caso en el cual se planteó la improcedencia de un reclamo fiscal efectuado a diversos responsables solidarios, vinculado a los intereses previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (T.O. 2011 y concordantes de años anteriores), devengados y no incluidos por la firma contribuyente en una regularización que practicara en el marco de un Concurso Preventivo (Cfr. artículo 198 del citado cuerpo normativo).¹⁴

Entre otros puntos salientes, la Sala III del TFABA destacó el acto recurrido contenía una liquidación expresa de intereses (vinculada al Impuesto sobre los Ingresos Brutos), cuyo pago se intimaba bajo apercibimiento de iniciar las correspondientes acciones judiciales, y se encontraba firmado por un funcionario competente para ello; y asimismo, que con relación a esta clase de actos el Código Fiscal no establece recaudos específicos, como sí lo hace respecto de las resoluciones que determinan gravámenes (artículo 114 del Código Fiscal vigente), imponen multas o declaran la inexistencia de infracciones (artículo 70 del citado código) y/o resuelven demandas de repetición (artículo 136 del mismo cuerpo normativo).

b.- Resoluciones que aplican multas.

En este caso, el citado artículo 115 del Código Fiscal vigente, hace referencia a las resoluciones sancionatorias vinculadas a infracciones sancionables con multa:

13 El Acuerdo, se originó a partir de un expediente sumarial que tramitó en la Sala III del TFABA, al que se le habían acumulado otros dos, de conformidad con el artículo 3 del Reglamento Interno del Organismo. La particularidad que exhibe el caso, es que si bien las Resoluciones Sancionatorias vinculadas a dicho expediente (y sus acumulados), individualmente apreciadas, establecían sanciones cuyos montos resultaban inferiores al previsto por el inciso b) del artículo 115 del Código Fiscal, consideradas en su sumatoria, lo superaban. Sin dudas, este Acuerdo Plenario celebrado por el Tribunal Fiscal de Apelación, constituye un avance más en punto a garantizar el acceso a la jurisdicción de los contribuyentes y responsables, tal como manda el artículo 15 de la Constitución Provincial.

14 “UOLE S.A.”, Sentencia de Sala III de fecha 11 de agosto de 2014, Registro N° 2930.

infracciones a los deberes formales, omisión tributaria, defraudación fiscal *stricto sensu* y defraudación fiscal del agente de recaudación o apropiación indebida de tributos.

Dichas multas aplicadas deben ser superiores a pesos cincuenta mil (\$ 50.000), y resultan –en general, pero no necesariamente– del procedimiento normado en los artículos 68 y Ss. del citado código.

Esto último, por cuanto si bien ni el decomiso, ni la clausura, resultan apelables al TFABA, si lo son las sanciones sustitutivas de aquéllas (multas aplicadas en forma exclusiva), de conformidad con lo dispuesto en los artículos 75 *in fine* y 89 bis del Código Fiscal vigente.

No es frecuente que lleguen en apelación al TFABA, disposiciones sancionatorias puras que no sean por defraudación fiscal del agente de recaudación (en rigor, apropiación indebida de tributos; infracción prevista en el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal T.O. 2011), sobre todo con el aumento de la competencia por el monto que fuera *ut supra* reseñado, el cual limita –sin dudas– los supuestos en que las sanciones por infracciones formales puedan resultar apelables.

Debe recordarse en este punto que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal vigente, cuando existan actuaciones tendientes a la determinación de oficio de las obligaciones fiscales y medie semiplena prueba o indicios vehementes de la existencia de las infracciones previstas en los artículos 61 y 62, la Autoridad de Aplicación deberá sustanciar conjuntamente los procedimientos determinativos y sumariales.

El referido artículo determina que prácticamente la totalidad de los sumarios por omisión fiscal (infracción prevista en el artículo 61 del citado cuerpo normativo) se sustancien conjuntamente con la determinación de las obligaciones fiscales, culminando con el dictado de una única resolución, determinativa y sancionatoria.

c.- Resoluciones que deniegan exenciones.

Es uno de los casos que, junto con la liquidación de intereses, no tiene previsión legal en la competencia material del TFN y, paradójicamente, resulta uno de los supuestos más usuales de intervención del TFABA. Como ha de suponerse, la norma no prevé para la habilitación de la vía una limitación por el monto.

El supuesto expresamente previsto por el Código Fiscal es aquel en que un contribuyente peticiona la exención total o parcial para la actividad que desarrolla en la provincia y ésta es denegada por la Autoridad de Aplicación. La resolución recaída en estos expedientes, luego de su sustanciación por ante la Administración Fiscal, resulta apelable en los términos referidos.

No obstante ello, en la jurisprudencia del TFABA, se registran numerosos casos en que el Cuerpo ha abierto su competencia para entender, ya no en la denegación de exenciones *stricto sensu*, sino en la revocación de exenciones previamente acordadas, ante verificaciones o fiscalizaciones de la Autoridad de Aplicación.

En relación con la posible controversia que pudiera surgir con respecto a esta última cuestión, debe resaltarse que recientemente la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata se ha expedido en autos “Golfer's Country Club Asoc. Civil c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires”, validando *obiter dictum* la apertura

de competencia del TFABA en estos casos; en este sentido, la Cámara destacó que "...la Suprema Corte de la Provincia tiene dicho que el vetusto principio de que en derecho administrativo la competencia era la excepción y la incompetencia la regla, y que por tanto toda competencia debía estar conferida por norma expresa, ha sido superado por el progreso de las disciplinas jurídicas y los requerimientos de una realidad día a día más compleja, que exige un mayor y más calificado despliegue de actividad administrativa (causas B. 47.882, 'Rabinovich', 10-VI-80, D.J.B.A., t. 119, p. 502; B. 48.354, 'Sciammarella', 3-XI-81, D.J.B.A., t. 112, p. 169; B. 49.234, 'La Aseguradora Río de la Plata Compañía de Seguros S.A.', 7-XII-84). Agregando a ello que el reconocimiento de competencias implícitamente atribuidas -dentro de la expresa mención- a los órganos administrativos cuenta con importantes precedentes jurisprudenciales (C.S.J.N., "Fallos", 171:349; 193:116; 254:56, entre otros) y ha sido consagrado por la doctrina de los autores..."¹⁵

d.- Resoluciones que rechazan repeticiones.

Dentro de este concepto, el Código abarca –obviamente– las resoluciones que rechacen repeticiones en forma expresa (supuesto no muy frecuente), o en forma tácita, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 135 y 139 del Código Fiscal vigente.¹⁶

Este último caso resulta interesante pues es el único supuesto previsto por la normativa legal en que el Tribunal se aboca al tratamiento de un expediente en el que –en rigor– no existe un acto estatal de la administración. La competencia al acto y esencialmente revisora sobre la que fuera estructurado el TFABA cede en función de garantizar los derechos de los administrados, sujetos pasivos tributarios, al habilitar una vía que, de lo contrario, sería fácilmente eludible por la Autoridad de Aplicación; todo ello, ante el incumplimiento de la obligación de esta última del ejercicio de su competencia (carácter obligatorio de la competencia administrativa).

15 "Golfer's Country Club Asoc. Civil c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires y otro/a s/ pretensión anulatoria" (Causa N° 16256), Sentencia de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata del 21 de abril de 2016. En tesis que compartimos plenamente, y que entendemos de suma utilidad para el presente trabajo, la Cámara señaló asimismo que: "...De lo expuesto, se deduce que cuando el artículo 115 del Código Fiscal (T.O. 2011 y concordantes de años anteriores) le reconoce competencia al TFABA para entender en los recursos interpuestos contra las resoluciones de la Autoridad de Aplicación que deniegan exenciones, implica que también puede entender en los casos de revocación de beneficios tributarios. Ello es así, pues entender de otra manera conduciría a resultados de manifiesta inconsistencia, en atención a los fines perseguidos a través de la instauración del TFABA y la competencia reconocida a dicho Cuerpo en materia de exenciones, sumado a las garantías que brinda a los contribuyentes la intervención de un Órgano especializado en la materia. Asimismo, debe ponderarse que los sujetos pasivos tributarios que gozan de una exención reconocida por la Autoridad Fiscal, que luego es revocada, se encuentran en una situación más desventajosa que aquellos a los que les es denegada directamente (y que nunca la obtuvieron previamente), sin que se aprecien razones atendibles para privar a unos de lo que se concede a otros."

16 Sobre la habilitación temporal correspondiente y el cómputo del plazo legalmente previsto a fin de tener abierta la competencia del Tribunal frente a supuestos de denegatoria tácita en demandas de repetición, ver Sentencias de la Sala III del TFABA en autos "Bariandaran", de fecha 15 de septiembre de 2016, Registro N° 3475, y "Puntos y Premios SRL", de fecha 21 de julio de 2016, Registro N° 3424.

En estos casos, la apertura de competencia se fundamenta en la presunción de existencia de un acto; en el caso, denegatorio. La competencia del TFN, por su parte, tiene previstos expresamente, casos de competencia originaria (tales como la repetición de tributos abonados a requerimiento de la AFIP; artículo 81 de la Ley N° 11.683).

e.- Resoluciones que determinan gravámenes. La determinación tributaria y supuestos conflictivos.

Claramente, resulta ser este el núcleo de la competencia material del TFABA: las resoluciones que determinan gravámenes (en la terminología empleada por el Código Fiscal vigente), o los actos determinativos.

Y si bien conceptualmente el significado de dicho acto no parece presentar mayores inconvenientes, se discute en este punto, si las referidas resoluciones son –únicamente– aquéllas dictadas por la Administración Fiscal como resultado y culminación del procedimiento reglado en el Título XII del Código Fiscal vigente (“De los procedimientos de determinación de oficio y el contencioso fiscal”; artículos 112 a 142 y concordantes), o si –en definitiva– son todas aquéllas en las cuales el referido Organismo, con independencia del procedimiento seguido a tal fin, determina total o parcialmente un gravamen¹⁷.

En el plano local, la cuestión adquirió particular relevancia frente a dos supuestos: las denominadas “Liquidaciones Express” y la intimación del tributo adeudado por impugnación de la alícuota aplicada, prevista en el tercer párrafo del artículo 44 del Código Fiscal (T.O. 2011; texto según Ley N° 14.394).

Con respecto a las “Liquidaciones Express”, enseña Pablo F. Hankovitz, luego de destacar las posibilidades con que cuenta la ARBA frente a la omisión o a las diferencias detectadas en las Declaraciones Juradas presentadas –o no– por un contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (esto es, el desarrollo de los mecanismos de determinación de las obligaciones fiscales sobre base cierta o, en su caso, sobre base presunta), que aquéllas implican “...una tercera opción para la autoridad de aplicación que tiene principalmente sustento a partir de la informatización de las bases de datos por parte de bancos y otras entidades comerciales (...) Los otrora artículos 39 bis y 50 del cuerpo legal tributario bonaerense significaban en su aplicación conjunta, la posibilidad para la Agencia de ejecutar por vía de apremio una deuda determinada a partir del movimiento hallado en la cuenta bancaria de un contribuyente, que se encontrara en el supuesto previsto en las normas, con sólo una notificación previa.”¹⁸

Sin embargo, este caso ha perdido relevancia frente al recurso de apelación en estudio, toda vez que el artículo 58 del citado ordenamiento, a partir de la reforma operada por medio de la Ley de la Ley N° 14.333 (B.O. del 30/12/2011; vigente a partir del 01/01/2012), establece como vía exclusiva y excluyente de impugnación del

17 Vide Sentencia de la Sala III del TFABA en autos “Los Reseros S.A.”, de fecha 6 de abril de 2006; “Algora Comercial e industrial SCA” (C.F.C.A., S. V, 10/03/97).

18 HANKOVITZ, Pablo Federico. *“El Sistema de Determinación de Impuesto a los Ingresos Brutos según los Arts. 39 bis y 50 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t.o. 2006). A Ocho Años de la Implementación de la 'Liquidación Express'. Análisis y Perspectivas”*. En Oroz, Miguel H. E. (Dir.). *“La materia tributaria en la jurisprudencia del fuero administrativo bonaerense. Evaluación y análisis crítico”*. Librería Editora Platense. Año 2015. La Plata, Buenos Aires, Argentina. Págs. 287/289.

correspondiente acto administrativo al Recuso de Apelación ante el Director Ejecutivo de la ARBA, instituido en el artículo 142 del referido Código Fiscal.¹⁹ Consecuentemente, en estos supuestos, si bien existe materialmente una resolución que determina tributos, su impugnación ha sido vedada al TFABA.

Por su parte, en relación con la intimación del tributo adeudado por impugnación de la alícuota aplicada, prevista en el tercer párrafo del artículo 44 del Código Fiscal (T.O. 2011; texto según Ley N° 14.394²⁰), cabe destacar que dicha norma dispone que: *“Cuando en la declaración jurada el contribuyente o responsable compute contra el impuesto determinado conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones o percepciones, pagos a cuenta, saldos a favor y/o cuando aplique alícuotas que no se correspondan con las establecidas en la Ley Impositiva del período que se trate para la actividad declarada, la Autoridad de Aplicación procederá a intimar al pago del tributo que resulte adeudado, sin necesidad de aplicar el procedimiento de determinación de oficio establecido en el presente Título”* (el resaltado no consta en original).

Frente a ello, y volviendo al análisis de la competencia del TFABA en relación con las resoluciones que determinan gravámenes, lo primero que cabe destacar –luego– es que los artículos 115 del Código Fiscal y 1 del Decreto-Ley N° 7.603/70, no limitan la competencia del citado Tribunal a los actos de emanados de la Autoridad de Aplicación a raíz de la sustanciación del procedimiento administrativo especial regulado a partir de los artículos 112 y Ss. del citado Código, sino que, por el contrario, ambas normas establecen la competencia del órgano revisor ante la existencia de una determinación tributaria, sin referencia alguna a aquél.

Así, resulta importante señalar que, tal como lo ha afirmado el referido organismo de Alzada, no es sólo la forma del acto lo que, fundamentalmente, caracteriza a una determinación impositiva, sino que es su contenido, porque “...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...”.²¹

19 Cabe señalar que antes de la citada reforma, el TFABA se había declarado asimismo incompetente para entender en las impugnaciones deducidas contra las “Liquidaciones Express”. En este sentido, ver Sentencias dictadas por la Sala II en autos “Pisa Alejandro”, de fecha 21 de febrero de 2008, Registro N° 796, y por la Sala III *in re* “Comexxur S.R.L.”, de fecha 22 de abril de 2010, Registro N° 1907 (este último, con la disidencia de la Dra. CPN Silvia E. Hardoy).

20 B.O. del 15 de noviembre de 2012; vigente a partir del 1 de enero de 2013. Como fundamento de la reforma, que vino a modificar el tercer párrafo de la referida norma, vinculado a la impugnación de conceptos improcedentes –y similar entonces al artículo 14 de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Fiscal– puede leerse: “En primer término, se prevé la reformulación del artículo 44 del Código Fiscal, de modo tal de extender su aplicación a un supuesto que evidencia, como lo hacen los otros previstos en el texto vigente, una maniobra deliberada y manifiesta tendiente a evadir el pago de la debida obligación impositiva a través de la aplicación de alícuotas que no se corresponden con las fijadas en la Ley Impositiva para la actividad declarada por el propio contribuyente”.

21 TFABA en autos “Shell Cía. Arg. De Petróleo SA”, Sentencia de fecha 11 de junio de 1961. Fallos Tribunal Fiscal 1960/1961.

Tal como correcta y prolijamente lo ha expuesto Gustavo A. Mammoni²², esta posición –denominada por el citado autor como “teleológica” o “razonable”, frente a la postura nominada “restrictiva”– cuenta con el apoyo de gran parte de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Nación (desde sus inicios hasta la actualidad²³), de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata²⁴, así como también de distintas Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal²⁵ y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación²⁶

Asimismo, debe recordarse que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, en un caso de similares características al analizado, expresamente sostuvo que “...Si bien es cierto que el art. 104 del citado ordenamiento normativo [artículo 115 del Código Fiscal T.O. 2011] prevé la vía recursiva contra las ‘resoluciones de la Autoridad de

22 Mammoni, Gustavo Antonio. *“El acto de determinación de oficio y la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Una solución Esperada”*. Sup. Adm. 2014-01, 3 - LA LEY2014-A.

23 “Shell Cía. Argentina de Petróleo S.A.”, de fecha 11 de julio de 1961. y “Fortex S.R.L. s. Apelación”, de fecha 21 de septiembre de 2001. En dichos precedentes se sostuvo que el carácter de determinación tributaria de una resolución administrativa no puede venir impuesto por la forma que la administración ha escogido para su dictado, sino por la naturaleza de su contenido; *vide* también T.F.N. en pleno en autos “Santiago Sáenz S.A.”, de fecha 20 de junio de 2007, publicado en IMP 2007-17 (Septiembre), 1647, en el cual, del voto de la mayoría (Dres. Bosco, Buitrago y Celdeiro) surge que “al momento de considerar la competencia debe existir una prevalencia de la naturaleza del acto por sobre el rigorismo formal de adoptar o no cierto esquema. No es la forma lo que caracteriza a la determinación de oficio. El derecho procesal es meramente instrumental y está al servicio de la garantía básica de la defensa en juicio”.

24 CCAMdP, en autos “Vagnini Viviano c. Fisco de la Provincia de Buenos Aires s. Acción de Amparo”, de fecha 19 de mayo de 2009; también en “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c. Della Magiora Oscar Alberto s. Apremio”, de fecha 27 de agosto 2009. En ambos casos, la Cámara expresó que frente a las “Liquidaciones Express” el contribuyente tenía la posibilidad de deducir los recursos previstos en el actual artículo 115 del Código Fiscal, toda vez que se encontraba frente a una determinación impositiva.

25 CNFCA, Sala I, en autos “Algora Comercial e Industrial SCA”, de fecha 10 de marzo de 1997; Sala II en “Cooperativa Agrícola San Martín”, de fecha 21 de abril de 1994; Sala V en “Amp. San Juan S.A.”, de fecha 20 de febrero de 2006, también en “Tecnifos S.A.”, en este último se expresó al decir que “en el caso de autos, si bien no se recurrió al procedimiento previsto en los arts. 16 y sigtes. de la ley 11.683, los actos por los cuales se intimó a la actora al pago del tributo, se comportan como una verdadera determinación de la obligación tributaria a cargo del contribuyente, en tanto, los mismos vienen precedidos de una puntual tarea de fiscalización tendiente a coleccionar datos de hecho y técnicos que concluyen con la liquidación del tributo a ingresar...”.

26 “Colorín IMSSA (TF 24.123-I) c/ D.G.I.”, Sentencia de fecha 2 de julio de 2007, en la cual se sostuvo que, una vez establecida la naturaleza determinativa del acto apelado el mismo resulta susceptible de ser apelado ante el Tribunal Fiscal en los términos del art. 159, inc. a, de la ley 11.683, sin que obste a tal conclusión la circunstancia de que en sede administrativa no se haya seguido el trámite establecido por ese ordenamiento para el dictado de esa clase de resoluciones (confr. arts. 17 y sigtes.).

Aplicación', resulta claro que, a través de la cédula de intimación remitida por la Dirección Provincial de Rentas [actual A.R.B.A.] se procedió a realizar una verdadera determinación impositiva, hecho que habilitaba la intervención del referido Tribunal. Se trata de una pretensión fiscal clara y concreta, que establece la existencia y medida de una obligación a cargo del contribuyente (...) A tal efecto debo señalar que no puede considerarse de manera rigurosa que únicamente la forma del acto caracteriza a la determinación, ya que sin perjuicio de los recaudos formales de los que debe estar revestida una determinación impositiva, existe en razón de su propia naturaleza"²⁷.

En definitiva, "Para conocer si un acto determina tributos, hay que estar a su esencia (o naturaleza) (...) podemos decir que una resolución de la Administración Fiscal determina tributos cuando concurren cuatro requisitos: a) Se refiere a una obligación tributaria; b) Contiene una intimación de pago de una suma de dinero; c) La suma adeudada e intimada no surge de la declaración jurada presentada por el contribuyente; d) Es dictada por un funcionario competente (juez administrativo)"²⁸.

En este contexto, el TFABA ha tenido oportunidad de pronunciarse recientemente, sobre diversos casos de intimaciones fundadas en el referido artículo 44 del Código Fiscal, brindando las pautas interpretativas correspondientes a fin de establecer con precisión, cuándo aquéllas se constituían –por su naturaleza– en una verdadera determinación tributaria.

Así, resolvió –por mayoría– abrir su competencia cuando identificó en las mismas los elementos propios de una determinación impositiva²⁹, y la negó –por unanimidad– cuando efectivamente las cédulas contenían una simple intimación³⁰. Todo ello, vale resaltar, sin que haya resultado un obstáculo la circunstancia de que las mismas no se dictaran como consecuencia del correspondiente procedimiento de determinación de oficio (cuya aplicación, por lo demás, expresamente excluye el citado artículo 44 del Código Fiscal vigente).

Debe señalarse al respecto, que en el primer caso (de evidente esencia determinativa), no nos encontramos frente a una simple intimación de pago (Cfr. Acuerdo Plenario N° 3 del TFABA), sino que nos hallamos ante un procedimiento especial previsto en el Código Fiscal para determinar tributos, cuyo resultado es una resolución que habilita la competencia del referido Tribunal.

Por lo demás, resta advertir que esta postura es la que mejor se ajusta a la garantía del acceso irrestricto a la jurisdicción (artículo 15 de la Constitución de la

27 "Banco de Servicios Financieros S.A. c/ Provincia de Buenos Aires. Demanda contencioso administrativa", Sentencia de fecha 6 de octubre de 2010.

28 Mammoni, Gustavo Antonio. *El acto de determinación de oficio y la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Una solución Esperada*. Sup. Adm. 2014-01, 3 - LA LEY2014-A.

29 Ver "Empresa de Combustibles Zona Común S.A.", Sentencia de Sala III de fecha 21 de abril de 2015, Registro N° 3082; asimismo, vide "Teatris SRL", Sentencia de Sala I de fecha 28 de diciembre de 2016, Registro N° 2044.

30 "Permaquim S.A.", Sentencia de Sala III de fecha 16 de julio de 2015, Registro N° 3129.

Provincia) y el principio *in dubio pro actione* o *favor actionis*, comprendido en la amplia regla de accesibilidad jurisdiccional que dimana de la citada norma constitucional.

4. CONCLUSIONES.

Retomando entonces la noción del contencioso fiscal o tributario, y su vinculación con el sistema recursivo, debe recordarse que actualmente el Código Fiscal legisla, básicamente, los siguientes recursos contra los actos administrativos de la Autoridad de Aplicación:

- 1.- Reconsideración (arts. 115 inc “a”, 70, 75, 89 bis, 137, 139 y Ccs.)
- 2.- Apelación ante el TFABA (arts. 115 inc “b”, 70, 75, 89 bis, 137, 139 y Ccs.)
- 3.- Apelación fundada para ante el Director Ejecutivo de la ARBA (arts. 142, 58 y Ccs.)
- 4.- Apelación ante el Juez Correccional de turno (arts. 75, 78, 88 y Ccs.)

Del sistema recursivo expuesto debe resaltarse, aparte del principio de especialidad que lo uniforma³¹, que sólo dos recursos marcan el ingreso al contencioso fiscal: la Apelación ante el Juez Correccional de turno y la Apelación ante el TFABA; y a su vez, tan sólo el último se constituye en el inicio jurisdiccional –aunque aún dentro del ámbito administrativo– en el supuesto bajo estudio, es decir, en materia de determinaciones de oficio de obligaciones fiscales.

Así, fácilmente se deduce de lo expuesto que la importancia que cabe asignar hoy al recurso de apelación ante el TFABA, frente a la impugnación de actos determinativos, deviene de las siguientes circunstancias:

En primer lugar, dicho recurso encarna la primer posibilidad de acceder al contencioso fiscal o tributario, llevando las cuestiones controvertidas por el contribuyente y/o responsable, ante un órgano jurisdiccional caracterizado por ser imparcial e independiente.

A su vez, el recurso de apelación permite la atención de la controversia fiscal, por parte de un Cuerpo especializado e interdisciplinario de juzgamiento y decisión.³²

31 O “principio de especificidad”; conclusión reforzada con la incorporación en el artículo 142 del C.F. por Ley N° 13.930 -Impositiva para el año 2009- del recurso “de apelación ante el Director Ejecutivo de la ARBA” o el mal llamado “Recurso Residual”, que sigue –con variantes destacables– el modelo del recurso previsto en el artículo 74 del Decreto Reglamentario N° 1397/79 de la Ley Nacional N° 11.683 y permite la impugnación de cualquier acto administrativo de alcance individual o general que no tenga prevista en el Código una vía recursiva específica, corroborando el desplazamiento de los recursos mas característicos de la LPA -Dto.-Ley N° 7647/69- y la vigencia de escasos remedios administrativos no regulados por el Código Fiscal, como el silencio administrativo -con amparo con mora-, la revisión y la aclaratoria.

32 Cfr. art. 2 de la Ley N° 7603/70.